

## Međunarodni računovodstveni standard 7

### Izveštaj o novčanim tokovima<sup>1</sup>

#### Cilj

---

Informacije o novčanim tokovima subjekta pomažu korisnicima financijskih 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 povijesnim promjenama novca i novčanih ekvivalenata subjekta, kroz izvještaj o novčanim tokovima, koji novčane tokove razdoblja klasificira na tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

#### Djelokrug

---

1. **Subjekt treba sastaviti izvještaj o novčanim tokovima u skladu sa zahtjevima ovog Standarda i prezentirati ga kao sastavni dio svojih financijskih izvještaja za svako razdoblje za koje se prezentiraju financijski izvještaji.**
2. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 7 - *Izveštaj o promjenama u financijskom položaju*, koji je usvojen u srpnju 1977. godine.
3. Korisnike financijskih izvještaja subjekta zanima način na koji subjekt stvara i koristi novac i novčane ekvivalente. Taj interes postoji neovisno od vrste aktivnosti subjekta i bez obzira na to može li se novac promatrati kao proizvod subjekta, kao što je to slučaj kod financijskih institucija. Subjekti trebaju novac iz, u biti, istih razloga, bez obzira na to koliko se njihove glavne prihodovno-proizvodne aktivnosti razlikuju. Novac im treba za obavljanje poslovnih aktivnosti, plaćanje obveza i osiguranje povrata svojim ulagačima. Stoga ovaj Standard zahtijeva od svih poslovnih subjekata da prezentiraju izvještaje o novčanim tokovima.

#### Koristi od informacija o novčanim tokovima

---

4. Izvještaj o novčanim tokovima, kada se koristi zajedno s ostalim financijskim izvještajima, pruža informacije koje korisnicima omogućavaju da ocijene promjene neto imovine subjekta, njegovu financijsku strukturu (uključujući likvidnost i solventnost) i njegovu sposobnost da utječe na iznose i vremensku dinamiku novčanih tokova kako bi se prilagodio promjenjivim okolnostima i prilikama. Informacije o novčanim tokovima su korisne pri procjenjivanju sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente i omogućuje korisnicima da razviju modele za procjenu i usporedbu sadašnje vrijednosti budućih novčanih tokova različitih subjekata. One, također, povećavaju usporedivost izvještaja o

---

<sup>1</sup> U rujnu 2007. godine IASB je izmijenio naslov MRS-a 7 iz *Izveštaji o novčanim tokovima* u *Izveštaj o novčanim tokovima* kao rezultat izmjena MRS-a 1 – *Prezentacija financijskih izvještaja* iz 2007. godine.

uspješnosti poslovanja različitih subjekata, zato što eliminiraju učinke različitih računovodstvenih postupaka za iste transakcije i poslovne događaje.

5. Informacije o ranijim novčanim tokovima često se koriste kao pokazatelj iznosa, vremenske dinamike i izvjesnosti budućih novčanih tokova. One su, također, korisne pri provjeravanju točnosti prošlih procjena budućih novčanih tokova i pri provjeravanju odnosa između profitabilnosti i neto novčanog toka, te utjecaja promjena cijena.

## Definicije

---

6. **Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:**

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

**Novčani ekvivalenti** su kratkotrajna, visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo pretvoriti u poznate iznose novca i nisu podložni značajnom riziku promjena vrijednosti.

**Novčani tokovi** su priljevi i odljevi novca i novčanih ekvivalenata.

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

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

**Financijske 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 obveza, 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 izloženo beznačajnom riziku promjena vrijednosti. Stoga se ulaganje obično kvalificira kao novčani ekvivalent samo onda kada ima kratko dospijeće od, recimo, tri mjeseca ili manje od datuma stjecanja. 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 razdoblja njihovog dospijeća i s utvrđenim datumom otkupa.
8. Pozajmljivanja od banaka se obično smatraju financijskim aktivnostima. Međutim, u nekim državama, prekoračenja na bankovnim računima naplativa po viđenju čine sastavni dio upravljanja novcem subjekta. 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 stavaka koje predstavljaju novac ili novčane ekvivalente, budući da su one dio upravljanja novcem subjekta, a ne dio njegovih poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti. Upravljanje novcem uključuje ulaganje viška novca u novčane ekvivalente.

## Prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima

10. **Izvještaj o novčanim tokovima treba prezentirati novčane tokove tijekom razdoblja, klasificirane na novčane tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.**
11. Subjekt prezentira svoje novčane tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti na način koji je najprikladniji za njegovo poslovanje. Klasifikacija prema aktivnostima pruža informacije koje korisnicima omogućavaju da procijene utjecaj tih aktivnosti na financijski položaj subjekta i iznos njegovog novca i novčanih ekvivalenata. Ova se informacija, također, može koristiti za ocjenjivanje odnosa između tih aktivnosti.
12. Jedna transakcija može obuhvatiti novčane tokove koji se različito klasificiraju. Na primjer, kada iznos otplate kredita sadrži i kamatu i glavnicu, stavka kamate se može klasificirati kao poslovna aktivnost, a stavka glavnice kao financijska aktivnost.

### Poslovne aktivnosti

13. Iznos novčanih tokova koji proizlaze iz poslovnih aktivnosti je ključni pokazatelj opsega 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 financiranja. Informacija o posebnim elementima prošlih 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 iz 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 naknade od police osiguranja;
  - (f) novčane isplate ili povrati poreza na dobit, osim ako se ne mogu posebno povezati s financijskim i investicijskim aktivnostima; i
  - (g) novčani primici i isplate po osnovu ugovora s namjenom prodaje ili trgovanja.

Neke transakcije, kao što je prodaja određene stavke postrojenja, mogu prouzrokovati dobitak ili gubitak koji se uključuje u priznatu dobit ili gubitak. Novčani tokovi koji se odnose na takve transakcije su novčani tokovi od investicijskih aktivnosti. Međutim, novčane isplate za proizvodnju ili stjecanje imovine namijenjene davanju u zakup drugim osobama i kasnijoj prodaji, kao što je opisano u točki 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 također su novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti.

15. Subjekt može držati vrijednosne papire i zajmove u svrhu prodaje ili trgovanja, u kom slučaju oni imaju sličan tretman zalihama koje su nabavljene isključivo radi dalje prodaje. Stoga, novčani tokovi nastali kupovinom ili prodajom vrijednosnih papira za prodaju ili trgovanje, klasificiraju se kao tokovi od poslovnih aktivnosti. Slično tome, novčani predujmovi i zajmovi koje daju financijske institucije obično se klasificiraju kao 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, zato što oni prikazuju visinu nastalih izdataka za resurse koji su namijenjeni stvaranju buduće dobiti i novčanih tokova. Jedino rashodi koji rezultiraju priznavanjem imovine u izvještaju o financijskom položaju ispunjavaju uvjete za klasifikaciju u investicijske aktivnosti. Primjeri novčanih tokova koji nastaju iz investicijskih aktivnosti su:

- (a) novčane isplate za stjecanje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine. Tu se ubrajaju 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 stjecanje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim pothvatima (osim isplata za one instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže u svrhe prodaje ili trgovanja);
- (d) novčani primici od prodaje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim pothvatima (osim primitaka za one instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže u svrhe prodaje ili trgovanja);
- (e) novčani predujmovi i zajmovi dati drugima osobama (osim predujmova i zajmova koje je dala financijska institucija);
- (f) novčani primici od otplata predujmova i zajmova danih drugim osobama (osim predujmova i zajmova financijske institucije);
- (g) novčane isplate za standardizirane i nestandardizirane terminske ugovore, opcije i swapove, osim kada se ti ugovori drže u svrhe prodaje ili trgovanja, ili ako se ta plaćanja klasificiraju kao financijske aktivnosti; i
- (h) novčani primici od standardiziranih i nestandardiziranih terminskih ugovora, opcija i swapova, osim kada se ti ugovori drže u svrhe prodaje ili trgovanja, ili ako se te naplate klasificiraju kao financijske 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.

## Financijske aktivnosti

17. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova nastalih financijskim aktivnostima je važno jer je to, onima koji subjektu osiguravaju kapital, korisno pri predviđanju očekivanja od budućih novčanih tokova. Primjeri novčanih tokova koji nastaju financijskim aktivnostima su:
- (a) novčani primici od izdavanja dionica ili drugih vlasničkih instrumenata;
  - (b) novčane isplate vlasnicima za stjecanje ili otkup dionica subjekta;
  - (c) novčani primici od izdavanja dužničkih instrumenata, zajmova, mjenica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih posudbe;
  - (d) novčane otplate pozajmljenih iznosa; i
  - (e) novčane otplate najmoprimca na ime smanjenja neizmirene obveze po osnovu financijskog najma.

## Izvještavanje o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti

---

18. **Subjekt treba prezentirati novčane tokove iz poslovnih aktivnosti koristeći ili:**
- (a) **izravnu metodu, po kojoj se objavljuju glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata; ili**
  - (b) **neizravnu metodu, po kojem se dobit ili gubitak usklađuje za učinke transakcija nenovčane prirode, sva odgađanja ili razgraničenja prošlih ili budućih poslovnih novčanih primitaka ili isplata, i za stavke prihoda ili rashoda koje su vezane za investicijske ili financijske novčane tokove.**
19. Subjekti se potiču na izvještavanje o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti primjenom izravne metode. Izravnom metodom se pružaju informacije koje mogu biti korisne u procjenjivanju budućih novčanih tokova, a koje prema neizravnoj metodi nisu dostupne. Prema izravnoj metodi, informacije o glavnim skupinama bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata mogu se dobiti ili:
- (a) iz računovodstvenih evidencija subjekta; ili
  - (b) usklađivanjem prihoda od prodaje, troškova prodaje (odnosno, kod financijskih institucija, kamata i sličnih prihoda, te rashoda za kamate i sličnih troškova) i ostalih stavki u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti za:
    - (i) promjene stanja zaliha i poslovnih potraživanja i obveza tijekom razdoblja;
    - (ii) ostale nenovčane stavke; i
    - (iii) druge stavke čiji su novčani učinci investicijski ili financijski novčani tokovi.
20. Prema neizravnoj metodi, neto novčani tok od poslovnih aktivnosti utvrđuje se usklađivanjem dobiti ili gubitka za učinke:
- (a) promjene stanja zaliha i poslovnih potraživanja i obveza tijekom razdoblja;

- (b) nenovčanih stavki kao što su amortizacija, rezerviranja, odgođeni porezi, nerealizirane pozitivne i negativne tečajne razlike, neraspodijeljeni dobiti povezanih društava; i
- (c) svih drugih stavki čiji su novčani učinci investicijski ili financijski novčani tokovi.

Alternativno, neto novčani tok iz poslovnih aktivnosti može se prema neizravnoj metodi prezentirati prikazivanjem prihoda i rashoda objavljenih u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, kao i promjena zaliha i poslovnih potraživanja i obveza tijekom razdoblja.

## **Izvještavanje o novčanim tokovima iz investicijskih i financijskih aktivnosti**

---

- 21. Subjekt treba prezentirati odvojeno glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata nastalih investicijskim i financijskim aktivnostima, osim u razmjeru u kojem su novčani tokovi opisani u točkama 22. i 24., izvještavani na neto osnovi.**

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

---

- 22. Novčani tokovi nastali sljedećim poslovnim, investicijskim ili financijskim aktivnostima mogu se prezentirati na neto osnovi:**
- (a) **novčani primici i isplate za račun kupaca kada novčani tokovi odražavaju aktivnosti kupaca, a ne subjekta; i**
  - (b) **novčani primici i isplate za stavke s brzim obrtajem, velikim iznosima, i kratkim dospijećima.**
23. Primjeri novčanih primitaka i isplata navedenih u točki 22.(a) su:
- (a) uplate i isplate depozita po viđenju;
  - (b) novčana sredstva koja za kupce drže investicijski subjekti; i
  - (c) najamnine koje su naplaćene u ime i isplaćene vlasnicima nekretnina.
- 23.A Primjeri novčanih primitaka i isplata navedenih u točki 22.(b) su dati predujmovi i otplata:
- (a) glavnica duga po kreditnim karticama kupca;
  - (b) kupovina i prodaja investicija; i
  - (c) druge kratkoročne pozajmice, na primjer, one s rokom dospijeća od tri mjeseca ili kraćim.
- 24. Novčani tokovi koji proizlaze iz svake od sljedećih aktivnosti financijske institucije, mogu se izvjestiti na neto osnovi:**
- (a) **novčani primici i isplate za primanje i otplatu depozita sa fiksnim datumom dospijeća;**
  - (b) **plasman depozita i povlačenje depozita od drugih financijskih institucija; i**

- (c) **novčani predujmovi i krediti dani kupcima i otplata tih predujmova i kredita.**

## **Novčani tokovi u stranoj valuti**

---

25. **Novčani tokovi nastali iz transakcija u stranoj valuti se trebaju evidentirati u funkcionalnoj valuti subjekta primjenjujući na iznos u stranoj valuti, devizni tečaj između funkcionalne valute i strane valute koji vrijedi na datum novčanog toka.**
26. **Novčani tokovi ovisnog subjekta u inozemstvu trebaju se preračunati po deviznim tečajevima između funkcionalne valute i strane valute koji vrijede na datume novčanih tokova.**
27. Novčani tokovi iskazani u stranoj valuti objavljuju se na način koji je u skladu sa MRS-om 21 – *Učinci promjena tečaja stranih valuta*. On dozvoljava korištenje tečaja koji je približan stvarnom tečaju. Na primjer, prosječni ponderirani tečaj za određeno razdoblje se može koristiti za evidentiranje transakcija u stranoj valuti ili preračunavanje novčanih tokova inozemnog ovisnog subjekta. Međutim, MRS 21 ne dozvoljava korištenje tečaja na kraju izvještajnog razdoblja pri preračunavanju novčanih tokova inozemnog ovisnog subjekta.
28. Nerealizirani dobiti i gubici nastali zbog promjena deviznih tečajeva nisu novčani tokovi. Međutim, učinak promjena tečajeva na novac i novčane ekvivalente koji se drže ili dopijevaju u stranoj valuti, objavljuje se u izvještaju o novčanim tokovima da bi se uskladilo stanje novca i novčanih ekvivalenata na početku i na kraju razdoblja. Taj iznos se prezentira odvojeno od novčanih tokova iz poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti i obuhvaća tečajne razlike, koje bi postojale, da se o tim novčanim tokovima izvještavalo po deviznim tečajevima na kraju razdoblja.
29. [brisan]
30. [brisan]

## **Kamate i dividende**

---

31. **Novčani tokovi od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi trebaju se objavljivati odvojeno. Svaka od tih stavki se treba iz razdoblja u razdoblje dosljedno klasificirati u poslovne, investicijske ili financijske aktivnosti.**
32. Ukupan iznos kamata plaćenih tijekom razdoblja objavljuje se u izvještaju o novčanim tokovima, bilo da je priznat kao rashod u dobit ili gubitak ili je kapitaliziran u skladu sa MRS-om 23 - *Troškovi posudbe*.
33. Kod financijskih institucija, plaćene kamate, kao i primljene kamate i dividende, se obično klasificiraju kao poslovni novčani tokovi. Međutim, ne postoji suglasnost po pitanju klasifikacije tih novčanih tokova za druge subjekte. Plaćene kamate, primljene kamate i dividende mogu se klasificirati kao poslovni novčani tok, zato što ulaze u određivanje dobiti ili gubitka. Alternativno, plaćene kamate, kao i primljene kamate i dividende, mogu se klasificirati kao financijski novčani tokovi, odnosno investicijski novčani tokovi, s obzirom na to da predstavljaju troškove pribavljanja financijskih resursa ili povrate od ulaganja.

34. Isplaćene dividende mogu se klasificirati kao financijski novčani tok, s obzirom na to da predstavljaju trošak pribavljanja financijskih resursa. Alternativno, isplaćene dividende mogu se klasificirati kao element novčanog toka iz poslovnih aktivnosti kako bi se korisnicima pomoglo u utvrđivanju sposobnosti subjekta da isplati dividende iz poslovnih novčanih tokova.

## Porezi na dobit

---

35. **Novčani tokovi koji proizlaze iz poreza na dobit trebaju se odvojeno objaviti i klasificirati kao novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti, osim ako se mogu posebno povezati s financijskim i investicijskim aktivnostima.**
36. Porezi na dobit nastaju po osnovu onih transakcija koje stvaraju novčane tokove, a koje se u izvještaju o novčanim tokovima klasificiraju kao poslovne, investicijske ili financijske aktivnosti. Iako se porezni rashod kod investicijskih ili financijskih aktivnosti može lako identificirati, povezane porezne novčane tokove je često nemoguće identificirati, i mogu nastati u nekom drugom razdoblju u odnosu na novčane tokove transakcija na koje se odnose. Stoga se plaćeni porezi obično klasificiraju kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti. Međutim, kada je moguće identificirati porezni novčani tok sa pojedinačnom transakcijom koja dovodi do novčanih tokova klasificiranih kao investicijske ili financijske aktivnosti, taj porezni novčani tok se klasificira kao odgovarajuća investicijska ili financijska aktivnost. Kada se porezni novčani tokovi raspoređuju na više od jedne skupine aktivnosti, objavljuje se i ukupan iznos plaćenih poreza.

## Ulaganja u ovisne subjekte, pridružene subjekte i zajedničke poduhvate

---

37. Kada računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte ili ovisne 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 primatelja ulaganja, na primjer, na dividende i predujmove.
38. Subjekt koji o svom udjelu u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat izvještava koristeći metodu udjela, u svoj izvještaj o novčanim tokovima uključuje i novčane tokove koji su u vezi sa njegovim ulaganjem u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat, kao i raspodjele i druge isplate ili primitke između njega i pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata.

## Promjene vlasničkih udjela u ovisnim i drugim poslovnim subjektima

---

39. **Ukupni novčani tokovi proizašli iz stjecanja ili gubitka kontrole nad ovisnim ili drugim poslovnim subjektima se trebaju prezentirati odvojeno i klasificirati kao investicijske aktivnosti.**
40. **Subjekt je, i u slučaju stjecanja i u slučaju gubitka kontrole nad ovisnim ili drugim poslovnim subjektima tijekom razdoblja, dužan objaviti sljedeće ukupne iznose:**
- (a) **ukupnu plaćenu ili primljenu naknadu;**



- (b) dio naknade koji se sastoji od novca i novčanih ekvivalenata;
  - (c) iznos novca i novčanih ekvivalenata u ovisnim ili drugim poslovnim subjektima nad kojima je kontrola stečena, odnosno izgubljena; i
  - (d) iznos imovine i obveza, osim novca i novčanih ekvivalenata, u ovisnim ili drugim poslovnim subjektima nad kojima je kontrola stečena, odnosno izgubljena, u ukupnom iznosu za svaku glavnu kategoriju.
- 40.A Investicijski subjekt, kao što je definirano u MSFI-iju 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, ne mora primjenjivati točke 40.(c) ili 40.(d) na ulaganje u ovisni subjekt za koje se zahtijeva da se mjeri po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.
41. Odvojeno prikazivanje učinaka novčanih tokova po osnovu stjecanja ili gubitka kontrole nad ovisnim ili drugim poslovnim subjektima, kao zasebne stavke, zajedno s odvojenim objavljivanjem iznosa stečene imovine, odnosno otuđenih obveza, pomaže da se ti novčani tokovi razluče od novčanih tokova proizašlih iz drugih poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti. Učinci novčanih tokova po osnovu gubitka kontrole se ne oduzimaju od učinaka proisteklih od stjecanja kontrole.
42. Ukupan iznos plaćenog ili primljenog novca kao naknade za stjecanje, odnosno gubitak kontrole nad ovisnim i drugim poslovnim subjektima, u izvještaju o novčanim tokovima se prezentira u iznosu umanjenom za novac i novčane ekvivalente stečene ili otuđene u takvim transakcijama, događajima ili promjenama okolnosti.
- 42.A Novčani tokovi proizašli iz promjena vlasničkog udjela u ovisnom subjektu, koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole, klasificiraju se u novčane tokove iz financijskih aktivnosti, osim u slučaju da je ovisni subjekt dio investicijskog subjekta, kao što je definirano u MSFI-iju 10, za kojeg se zahtijeva da se mjeri po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.
- 42.B Promjene vlasničkog udjela u ovisnom subjektu koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole, kao što su naknadna kupovina ili prodaja vlasničkih instrumenata ovisnog društva od strane matice, spadaju u vlasničke transakcije (vidi MSFI 10), osim u slučaju kada je ovisni subjekt dio investicijskog subjekta, kao što je definirano u MSFI-iju 10, za kojeg se zahtijeva da se mjeri po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. U skladu s tim, tako nastali novčani tokovi se klasificiraju na isti način kao i druge transakcije opisane u točki 17.

## Nenovčane transakcije

---

43. **Investicijske i financijske transakcije koje ne zahtijevaju upotrebu novca ili novčanih ekvivalenata trebaju se isključiti iz izvještaja o novčanim tokovima. Takve transakcije trebaju se objaviti na nekom drugom mjestu u financijskim izvještajima, na način koji pruža sve relevantne informacije o tim investicijskim i financijskim aktivnostima.**
44. Mnoge investicijske i financijske aktivnosti nemaju izravan utjecaj na tekuće novčane tokove, iako utječu na strukturu kapitala i imovine subjekta. Isključivanje nenovčanih transakcija iz izvještaja o novčanim tokovima je u skladu sa ciljem izvještaja o novčanim tokovima, jer one i nisu novčani tokovi tog razdoblja. Primjeri nenovčanih transakcija su:

- (a) stjecanje imovine ili izravnim preuzimanjem odnosnih obveza ili financijskim najmom;
- (b) stjecanje subjekta emisijom kapitala; i
- (c) konverzija duga u kapital.

## Komponente novca i novčanih ekvivalenata

---

45. **Subjekt treba objaviti komponente novca i novčanih ekvivalenata, te u svom izvještaju o novčanim tokovima prezentirati iznose koji su usklađeni sa ekvivalentnim stavkama prezentiranim u izvještaju o financijskom položaju.**
46. S obzirom na postojanje različitih praksi upravljanja novcem i različitih bankovnih aranžmana u svijetu, te kako bi ispunio zahtjeve MRS-a 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja*, subjekt objavljuje politiku koju usvaja za određivanje sastavnih elemenata novca i novčanih ekvivalenata.
47. Učinak svake promjene u politici određivanja komponenti novca i novčanih ekvivalenata, na primjer, promjena klasifikacije financijskih instrumenata koji su prethodno tretirani kao dio ulagačkog portfelja subjekta, izvještava se u skladu s MRS-om 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

## Ostala objavljivanja

---

48. **Subjekt treba objaviti, zajedno s komentarom uprave, značajne iznose novca i stanja novčanih ekvivalenata koje drži, a koji nisu raspoloživi za korištenje grupi.**
49. Postoje različite okolnosti u kojima stanja novca i novčanih ekvivalenata, koje drži subjekt, nisu raspoloživa za korištenje grupi. Primjeri uključuju i stanja novca i novčanih ekvivalenata koje drži ovisni subjekt koji posluje u zemlji u kojoj postoje devizne kontrole ili druga zakonska ograničenja, pa ti iznosi nisu raspoloživi za opće potrebe matice ili drugih ovisnih subjekata.
50. Dodatne informacije mogu biti relevantne korisnicima za razumijevanje financijskog položaja i likvidnosti subjekta. Objavljivanje tih informacija se potiče, zajedno s komentarom menadžmenta te može sadržavati:
- (a) iznos neiskorištenih odobrenih zajmova, koji mogu biti raspoloživi za buduće poslovne aktivnosti i za podmirivanje kapitalnih obveza, uz prikaz svih ograničenja korištenja tih zajmova;
  - (b) [brisano]
  - (c) zbrojne iznose novčanih tokova koji predstavljaju uvećanje poslovne sposobnosti, prikazane odvojeno od onih novčanih tokova koji su neophodni za održavanje poslovne sposobnosti; i
  - (d) iznos novčanih tokova koji proizlaze od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti svakog izvještajnog segmenta (vidjeti MSFI 8 - *Poslovni segmenti*).

51. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova koji predstavljaju povećanja poslovne sposobnosti, od novčanih tokova koji su neophodni za održavanje postojeće poslovne sposobnosti, je korisno jer omogućava korisnicima da utvrde ulaže li subjekt dovoljno u održavanje svoje poslovne sposobnosti. Subjekt koji ne ulaže dovoljno u održavanje svoje poslovne sposobnosti, može time ugroziti buduću profitabilnost zbog tekuće likvidnosti i raspodjele vlasnicima.
52. Objavljivanje novčanih tokova po segmentima omogućava korisnicima bolje razumijevanje odnosa između novčanih tokova subjekta kao cjeline i njegovih sastavnih dijelova, te raspoloživosti i različitosti novčanih tokova segmenta.

## Datum stupanja na snagu

---

53. Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koji počinju 1. siječnja 1994. ili poslije toga.
54. Objavljivanjem MRS-a 27 (s izmjenama i dopunama iz 2008. godine) su izmijenjene i dopunjene točke 39.-42. i dodate točke 42.A i 42.B. Subjekt je te izmjene i dopune dužan primijeniti na godišnje razdoblja koji počinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama i dopunama iz 2008. godine) na neko ranije razdoblje, treba te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje. Izmjene i dopune se primjenjuju retroaktivno.
55. Točka 14. je izmijenjena u okviru *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je tu izmjenu dužan primijeniti na godišnja razdoblja koji počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njena ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, treba tu činjenicu i objaviti, te primijeniti točku 68.A MRS-a 16.
56. Točka 16. je izmijenjena u okviru *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u travnju 2009. godine. Subjekt je tu izmjenu dužan primijeniti na godišnje razdoblja koji počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2010. godine. Dopuštena je njena ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, treba tu činjenicu i objaviti.
57. Objavljivanjem MSFI 10 i MSFI 11 – *Zajednički aranžmani*, u svibnju 2011. godine, izmijenjene su točke 37., 38. i 42.B a brisana točka 50.(b). Subjekt treba primijeniti ove izmjene kada primjenjuje MSFI 10 i MSFI 11.
58. *Investicijski subjekti* (izmjene i dopune MSFI 10, MSFI 12 i MRS 27), objavljeni u listopadu 2012. godine, imaju za posljedicu izmjene i dopune točki 42.A i 42.B i dodavanje točke 40.A. Subjekt je te izmjene dužan primijeniti na godišnja razdoblja koji počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2014. godine. Dopuštena je ranija primjena *Investicijskih subjekata*. Ako subjekt te izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, također treba da istovremeno primijeni sve izmjene i dopune uključene u *Investicijske subjekte*.