**HRVATSKI ODBOR ZA RAÈUNOVODSTVO I RAÈUNOVODSTVENE STANDARDE**

Na temelju èlanka 15. stavka 1. Zakona o raèunovodstvu ("Narodne novine", broj 90/92.) i èlanka 4. stavka 1. toèke 9.) Pravila Hrvatskog odbora za raèunovodstvo i raèunovodstvene standarde ("Narodne novine", br. 39/94), Hrvatski odbor za raèunovodstvo i raèunovodstvene standarde objavljuje

**MEÐUNARODNI RAÈUNOVODSTVENI**

**STANDARD 2 (Zalihe) i MEÐUNARODNI RAÈUNOVODSTVENI STANDARD 7 (Izvještaj o novèanim tijekovima) i MEÐUNARODNI RAÈUNOVODSTVENI STANDARD MRS 2 (promijenjen 1993.)**

Zalihe

Ovaj promijenjeni Meðunarodni raèunovodstveni standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaæaju razdoblja od 1. sijeènja 1995. ili poslije toga i zamjenjuje Meðunarodni raèunovodstveni standard 2, Vrednovanje i prezentiranje zaliha u kontekstu sustava troškova nabave

**MEÐUNARODNI RAÈUNOVODSTVENI STANDARD MRS 2 (promijenjen 1992.)**

Zalihe

Standard, koji je pisan kurzivnim tipom slova, treba se èitati u kontekstu osnovnog materijala i uputama za primjenu u ovome Standardu, te u kontekstu Predgovora meðunarodnim raèunovodstvenim standardima. Meðunarodni raèunovodstveni standardi nisu namijenjeni primjenjivati se na beznaèajne pozicije (vidjeti toèku 12. Predgovora).

Cilj

Cilj je ovoga Standarda propisati raèunovodstveni postupak za zalihe prema sustavu povijesnog troška. Osnovno pitanje u raèunovodstvu zaliha je iznos koji treba priznati kao sredstvo i knjižiti ga dalje sve dok se priznaju prihodi. Ovaj Standard pruža praktiènu uputu u svezi odredivanja troška i njegovog kasnijeg priznavanja kao rashoda, ukljuèujuæi bilo koje otpisivanje do neto vrijednosti koja se može realizirati. On takoðer pruža uputu u svezi metode troška koje se koriste da se odrede troškovi zaliha.

Djelokrug

l. Ovaj Standard treba se primjenjivati u financijskim izvještajima sastavljenih u kontekstu sustava povijesnog troška, u raèunovodstvu zaliha, osim:

a) proizvodnje u tijeku koja proizlazi iz ugovora o izgradnji ukljuèujuæi izravno povezane usluge ugovora (vidjeti Meðunarodni raèunovodstveni standard MRS ll, Ugovori o izgradnji);

b) financijskih instrumenata; i

c) proizvoðaèa zaliha životinja, poljoprivrednih i šumskih proizvoda i mineralnih ruda u velièini u kojoj se oni mjere po neto vrijednosti koja se može realizirati, u skladu s dobro ustanovljenom praksom u odreðenlm granama.

2. Ovaj Standard zamjenjuje Meðunarodni raèunovodstveni standard MRS 2, Vrednovanje i prezentiranje zaliha u kontekstu sustava troškova nabave, odobren 1975.

3. Zalihe navedene u toèki 1(c) mjere se po neto vrijednosti koja se može realizirati po odreðenim stupnjevima proizvodnje. To nastaje, primjerice, kada su poljoprivredni usjevi ili požnjeveni ili mineralne rude izvadene, a prodaja se utvrðuje prema terminskom ugovoru ili Državnom jamstvu ili kada postoji homogeno tržište te gdje je zanemariv rizik u prodaji. Te se zalihe iskljuèuju iz djelokruga ovoga standarda.

Definicije

4. U ovom se Standardu koriste sljedeæi izrazi s navedenim znaèenjima:

Zalihe jesu sredstva:

(a) koja se drže u redovnom tijeku poslovanja;

(b) u procesu proizvodnje za takvu prodaju ; ili

(c) u obliku materijala ili dijelova zaliha koja se troše u proizvodnom procesu ili pružanja usluga.

Neto vrijednost koja se može realizirati je procijenjena prodajna cijena u tijeku redovnog poslovanja minus procijenjeni troškovi dovršenja i procijenjeni troškovi nužni da se obavi prodaja.

5. Zalihe obuhvaæaju kupljenu robu koja se drži za ponovnu prodaju ukljuèujuæi, primjerice, trgovaèku robu koju je kupio kupac na malo i drži je za ponovnu prodaju kao i zemljište i drugu nekretninu koja se drži za ponovnu prodaju. Zalihe tako obuhvaæaju proizvedenu gotovu robu ili proizvodnju u tijeku poduzeæa te ukljuèuju materijale i dijelove zaliha koje se oèekuju koristiti u procesu proizvodnje. U sluèaju pružatelja usluga, zalihe ukljuèuju troškove usluga, kao što je opisano u toèki za koje poduzeæe još nije priznalo odnosne prihode (vidjeti Meðunarodni raèunovodstveni standard MRS 18, Prihodi).

Mjerenje zaliha

6. Zalihe se trebaju mjeriti po trošku ili neto vnjednosti koja se može realizirati; ovisno o tome što je niže.

Trošak zaliha

7. Trošak zaliha treba obuhvatiti sve troškove kupnje, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali u dovoðenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.

Troškovi kupnje

8. Troškovi kupnje zaliha obuhvaæaju kupovnu cijenu uvozne carine i druge poreze (osim onih koje kasnije poduzeæe može povratiti od poreznih vlasti), troškove prijevoza, troškove montaže i druge troškove koji se mogu izravno pripisati nabavci gotovih roba, materijala i usluga. Trgovaèki popusti, rabati i sliène stavke oduzimaju se kod odreðivanja troškova kupnje.

9. Troškovi kupnje mogu ukljuèiti teèajne razlike koje nastaju izravno kod posljednje nabavke zaliha fakturirane u stranoj valuti u rijetko dopuštenim okolnostima u dozvoljenom ternativnom postupku u Meðunarodnom raèunovodstvenom standardu MRS 21, Uèinci promjena teèajeva stranih valuta su teèajne razlike ogranièene na one koje proizlaze iz velike devalvacije ili deprecijacije valute protiv èega ne postoji praktièna zaštita i koje utjeèe na obvezu koja se ne može podmiriti i proizlazi kod posljednje nabavke zaliha.

Troškovi konverzije

10. Troškovi konverzije zaliha obuhvaæaju izravne troškove koji se odnose na jedinice proizvodnje, kao što je izravan rad. Oni takoðer obuhvaæaju sustavni raspored fiksnih i varijabilnih opæih troškova proizvodnje koji su nastali u preobrazbi materijala u gotovu robu. Fiksni opæi troškovi proizvodnje jesu neizravni troškovi proizvodnje koji preostanu relativno stalno neovisno od obujma proizvodnje, kao što je amortizacija i održavanje proizvodnih zgrada i opreme te trošak managementa i administracije pogona. Varijabilni opæi troškovi jesu neizravni troškovi koji ovise izravno ili gotovo izravno prema obujmu proizvodnje, kao što su neizravni materijali i neizravni rad.

11. Raspored fiksnih opæih troškova proizvodnje na troškove konverzije temelji se na normalnom kapacitetu proizvodnje. Normalni je kapacitet proizvodnja koja se oèekuje postiæi tijekom prosjeka nekih razdoblja ili sezona pod normalnim uvjetima, uzimajuæi u obzir gubitak kapaciteta koji proizlazi iz planiranog održavanja. Stvarna razina proizvodnje može se koristiti

ako je približna normalnom kapacitetu. Iznos fiksnih opæih troškova rasporeðenih na svaku jedinicu proizvodnje ne poveæava se jednako kako se smanjuje proizvodnja ili ne radi postrojenje. Nerasporeðeni opæi troškovi priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali. U razdobljima neuobièajeno visoke proizvodnje, iznos fiksnih opæih troškova rasporeðenih na svaku jedinicu proizvodnje, sman,juje se tako da se zalihe ne mjere kao gore navedeni trošak. Varijabilni opæi troškovi proizvodnje rasporeðuju se na svaku jedinicu proizvodnje na temelju stvarne uporabe proizvodnih kapaciteta. ,

12. Proizvodni postupak može rezultirati više od jednog proizvoda koji se proizvodi istovremeno. To je u sluèaju, primjerice, kada se proizvode zajednièki proizvodi iIi kada postoji glavni proizvod i nusproizvod. Kada trošak konverzije svakog proizvoda nije moguæe odvojeno odrediti, oni se rasporeðuju izmeðu proizvoda racionalno i dosljedno. Primjerice, raspored se može osnivati na relativnoj vrijednosti prodaje svakog proizvoda ili na stupnju proizvodnog postupka kada se proizvodi mogu odvojeno identificirati ili na završetku proizvodnje. Veæina nusproizvoda, po svojoj su prirodi beznaèajni. Kada je taj sluèaj, oni se èesto mjere po neto vrijednosti koja se može realizirati, a ova se vrijednost dobije iz troška glavnog proizvoda. Kao rezultat navedenoga, knjigovodstveni iznos glavnog proizvoda ne razlikuje se znaèajno od njegovog troška.

Ostali troškovi

13. Ostali troškovi ukljuèuju se u troškove zaliha samo do velièine do koje su nastali dovodenjem zaliha na njihovu sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje. Primjerice, može biti prikladno ukljuèiti neproizvodne opæe troškove iIi troškove oblikovanja proizvoda za posebne kupce u troškove zaliha.

14. Primjeri troškova iskljuèenih iz troškova zaliha i priznatih kao rashod razdoblja u kojem su nastali, jesu:

(a) neuobièajeni iznos otpadnog materijal; rada ili drugih proizvodnih troškova;

(b) troškovi skladištenja, osim ako su ti troškovi neophodni u proizvodnom postupku prije daljnje faze proizvodnje;

(c) administrativni opæi troškovi koji ne doprinose dovodenju zaliha na sadašnju Iokaciju i sadašnje stanje; i

(d) troškovi prodaje.

15. U odreðenim uvjetima troškovi posudbe ukljuèuju se u troškove zaliha. Ti su uvjeti odreðeni u dozvoljenom alternativnom postupku u Meðunarodnom raèunovodstvenom standardu, MRS-u 23, Troškovi posudbe.

Troškovi zaliha pružatelja usluga

16. Troškovi zaliha pružatelja usluga jesu prvenstveno rad i drugi troškovi osoblja izravno ukljuèenih u pružanje usluga, u što ulazi nadzorno osoblje i opæi troškovi koji se mogu pridodati. Rad i drugi troškovi koji se odnose na prodaju i opæe administrativno osoblje ne ukljuèuju se, ali se priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

Tehnike mjerenja troška

17. Tehnike mjerenja troškova zaliha, kao što su metoda standardnog troška ili metoda trgovine na malo, mogu se dogovorno koristiti, ako su rezultati približni trošku. Standardni troškovi uzimaju u obzir normalne razine materijala i dijelova zaliha, rada, uèinkovitost i proizvodni kapacitet. Oni se redovito pregledavaju te, ako je neophodno, mijenjaju u svjetlu tekuæih uvjeta.

18. Metoda trgovine na malo èesto se koristi u trgovini na malo za mjerenje zaliha velikog broja predmeta koji se hrzo mijenjaju, što ima,ju sliène marže i za koje je nepraktièno koristiti druge troškovne metode. Trošak zaliha se odreðuje smanjenjem vrijednosti prodaje zaliha odgovarajuæim postotkom bruto marže. Postotak koji se koristi uzima u obzir zalihu koja je oznaèena ispod njene izvorne prodajne cijene. Èesto se koristi prosjeèni postotak za svaki prodajni odjel na malo.

Metode troška

19. Troškovi predmeta zaliha koji nisu redovito meðusobno razmjenivi te proizvedene i odvojene robe i usluge odvojene za posebne projekte trebaju.se odrediti koristeæi specifiènu idenrifikaciju njihovih pojedinaènih troškova.

20. Specifièna identifikacija troška znaèi da se specifièni troškovi pridodaju identificiranim predmetima zaliha. To je prikladan postupak za predmete koji su odvojeni za posebni projekt, neovisno jesu li kupljeni ili proizvedeni. Meðutim, specifièna identifikacija troškova je neprikladna za veliki broj predmeta zaliha, koji su redovito meðusobno nerazmjenjivi. U takvim okolnostima, mogla bi se koristiti metoda izabiranja predmeta koji preostanu u zalihama da se dobiju predodreðeni uèinci kod neto profita ili gubitka razdoblja.

Osnovni postupak

21. Trošak zaliha, osim onih obradenih u toèki 19, treba se odrediti korištenjem metode troška prvi ulaz - prvi izlaz (FIFO) ili prosjeèna ponderirana cijena.

22. Metoda troška FIFO pretpostavlja da se predmeti zaliha koji su prvo kupljeni prvo se i prodaju, a prema tome preostali predmeti zaliba na kraju razdoblja su oni koji su posljednji kupljeni ili proizvedeni. Prema metodi prosjeène ponderirane cijene, trošak svakog predmeta se odreðuje od prosjeènih ponderiranin cijena sliènih predmeta na poèetku razdoblja i troška sliènih predmeta kupljenih ili proizvedenih tijekom razdoblja. Prosjek se može izraèunati periodièno ili kod svake dodatno primljene isporuke, što ovisi od uvjeta u kojima posluje poduzeæe.

Dozvoljeni alternativni postupak

23. Trošak zaliha, osim onih obraðenih u toèki 19, treba se odrediti korištenjem metode posljednji ulaz - prvi izlaz (LIFO).

24. Metoda LIFO pretpostavlja da predmeti zaliha koji su posljednji kupljeni ili proizvedeni prvi se prodaju, a prema tome preostali predmeti zaliha na kraju razdoblja su oni koji su prvi kupljeni ili proizvedeni.

Neto vrijednost koja se može realizirati

25. Trošak zaliha možda neæe biti nadoknadiv ako su zalihe ošteæene, ako su u cijelosti ili djelomièno zastarjele ili ako je smanjena njihova prodajna cijena. Trošak zaliha takoðer možda neæe biti nadoknadiv ako procijenjeni troškovi dovršenja ili procijenjeni troškovi koji trebaju nastati poveæavaju trošak prodaje. Praksa otpisivanja zaliha ispod troška do neto vrijednosti koja se može realizirati u skladu je sa stajalištem da se u imovinu ne trebaju knjižiti oèekivani viškovi iznosa koji se trebaju realizirati od njihove prodaje iIi uporabe.

26. Zalihe se obièno otpisuju do neto vrijednosti koja se može realizirati na nekom predmetu, primjenjujuæi predmet po predmet. Meðutim, u nekim okolnostima može biti prikladno grupirati sliène ili povezane predmete. To može biti sluèaj s predmetima zaliha koji se odnose na istu proizvodnu liniju koje imaju sliène namjene ili krajnju uporabu te se proizvode i trguju u istim zemljopisnim podruèjima i ne bi bilo praktièno procjenjivati ih odvojeno od drugih predmeta te proizvodne linije. Nije prikladno otpisivati zalihe koje se temelje na klasifikaciji zaliha, primjerice, gotovih roba ili svih zaliha pojedine djelatnosti ili zemljopisnog segmenta. Pružatelji usluga obièno skupljaju troškove svake usluge za koju æe se teretiti odvojena prodajna cijena. Prema tome, svaka takva usluga se tretira kao posebna stavka.

27. Procjene neto vrijednosti koje se mogu realizirati temeIje se na najpouzdanijem dokazu koji je raspoloživ u vrijeme kada se procjene utvrðuju kao iznos zaliha koje se oèekuje realizirati. Ove procjene uzimaju u obzir fluktuacije cijena ili troška izravno se odnoseæi na dogaðaje koje nastaju poslije završetka razdoblja u mjeri da takvi dogaðaji potvrðuju uvjete koji postoje na kraju razdoblja.

28. Procjene neto vrijednosti koja se može realizirati takoðer uzimaju u obzir namjenu zbog èega se zaliha drži. Primjerice, neto vrijednost koja se može realizirati od kolièina zaliha što se drži da se udovolji ugovorima o prodaji iIi pružanja usluga temelji se na ugovorenoj cijeni. Ako su ugovori o prodaji manji od kolièina zaliha koja se drži, neto prodajna vrijednost viška koja se može realizirati, temelji se na opæim prodajnim cijenama. Gubici od nepredviðenih obveza kod ugovora o prodaji kolièina viška zaliha koja se drži i gubici od nepredviðenih obveza kod ugovora o kupnji obraduju se u skladu s Meðunarodnim raèunovodstvenim standardom 10, Nepredviðeni dogaðaji i dogaðaji nastali nakon datuma bilance.

29. Materijali i drugi oblici zaliha koji se drže za korištenje u proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška, ako se oèekuje da æe gotovi proizvodi u kojima æe biti sadržani ti materijali i drugi oblici zaliha biti prodani po cijeni, u visini troška ili iznad troška. Meðutim, kada smanjenje cijene materijala ukazuje da æe trošak gotovih proizvoda prijeæi neto vrijednost koja se može realizirati, materijali se otpisuju do neto vrijednosti koja se možc realizirati. U takvim okolnostima, trošak zamjene materijala može biti najpogodnija mjera njihove neto vrijednosti koja se može realizirati.

30. Novo odreðivanje neto vrijednosti koja se može realizirati provodi se u svakom kasnijem razdoblju. Kada više ne postoje okolnosti koje su ranije uvjetovale otpisivanje zaliha ispod troška, iznos koji je otpisan se vraæa tako da je novi knjigovodstveni iznos niži od troška i promijenjene neto vrijednosti koja se može realizirati. Ovo nastaje, primjerice, kada predmet zaliha, koji je knjižen po neto vrijednosti koja se može realizirati zbog svoje prodajne cijene je bio smanjen, te se još drži u kasnijem razdoblju, a njegova prodajna cijena je poveæana.

Priznavanje kao rashod

31. Kada se zalihe prodaju, knjigovodstveni iznos tih zaliha treba se priznati kao rashod razdoblja u kojem se pninaju odnosni prihodi. Iznos bilo kojeg otpisivanja zaliha do neto vrijednosti koja se može realizirati i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju kad je nastalo otpisivanje ili gubitak.

Iznos bilo kojeg povrata otpisanih zaliha, koji proizlazi iz pove æanja neto vrijednosti koja se može realizirati, treba se priznati kao smanjenje iznosa zaliha priznatih kao rashod u razdoblju u kojem je nastao povrat.

32. Postupak pciznavanja kao rashod knjigovodstvenog iznosa prodanih zaliha rezultira povezivanjem troškova i prihoda

33. Neke zalihe se mogu rasporediti na druge raèune sredstava, primjerice, zalihe koje su korištene kao dio gradnje nekretnine, postrojenja i opreme u vlastitoj izvedbi. Zalihe rasporeðene na drugo sredstvo na ovaj naèin priznaje se kao rashod tijekom korisnog vijeka trajanja tog sredstva.

Objavljivanje

34. U financijskim izvještajima treba se objaviti

(a) usvojene raèunovodstvene politike za mjerenje zalih ukljuèujuæi korištenu metodu troška;

(b) ukupni knjigovodstveni iznos zaliha i knjigovodstveni iznos u klasifikacijama prikladnim za poduzeæe;

(c) knjigovodstveni iznos zaliha knjižen po neto vrijednosti koja se može realizirati;

(d) knjigovodstveni iznos bilo kojeg povrata otpisanih zaliha koji je priznat kao prihod razdoblja, u skladu s toèkom 3,

(e) okolnosti ili dogaðaje koji su doveli do povrata otpisanih zaliha, u skladu s toèkom 31.; i

(f) knjigovodstveni iznos zaliha založenih kao jamstvo obveze.

35. Informacija o knjigovodstvenim iznosima koji se drže razlièitim klasifskacijama zaliha i obujam promjena u tim sredstvima je prikladna korisnicima financijskih izvještaja. Uobièajena klasifikacija zaliha jest trgovaèka roba, dijelovi zaliha proizvodnju, materijali, proizvodnja u tijeku i gotova roba. Zalihe pružatelja usluge mogu se jednostavno opisati kao proizvodnja u tijeku.

36. Kada su zalihe odreðene korištenjem metode LIFO, skladu s dozvoljenim alternativnim postupkom u toèki 23., u financijskim izvještajima trebaju se objaviti razlike izmeðu iznosa zaliha kao što je prikazano u bilanci te:

(a) niži iznos dobiven u skladu s toèkom 21. i neto vriijednost koja se može realizirati ili

(b) niži iznos od tekuæeg troška na datum bilance i neto vrijednost koja se može realizirati.

37. U financijskim izvještajima treba se objaviti

(a) trošak zaliha priznatih kao rashod tijekom razdoblja

(b) troškovi poslovanja primjenjivi na prihode priznati kao rashod razdoblja i klasificirani po vrsti.

38. Trošak zaliha priznatih kao rashod tijekom razdobja sastoje se od onih troškova koji su prije ukljuèeni u mjere predmeta zaliha prodanih i nerasporeðenih opæih troškova proizvodnje i neobiènih iznosa troškova proizvodnje zaliha. Uvjeti poslovanja poduzeæa takoðer mogu razlièito utjecati na ukljuèivanje drugih troškova, kao što je raspored troškova.

39. Neka poduzeæa usvajaju razlièite oblike izvještaja o dobiti što ima za posljedicu razlièito objavljene iznose umjesto troška zaliha priznatih kao rashod tijekom razdoblja. Zbog ovog razlièitog oblika, poduzeæe objavljuje iznose troškova poslovanja primjenjive na prihode razdoblja i klasificirano po vrsti ovom sluèaju, poduzeæe objavljuje troškove priznate kao rashodza sirovine i potrošni materijal, troškove rada i druge troškove poslovanja zajedno s iznosom neto promjena zaliha razdoblja.

40. Otpis do neto vrijednosti koja se može realizirati može biti takve velièine, okolnosti ili vrste da zahtijeva objavljivanje prema Meðunarodnom raèunovodstvenom standardu MRS 8, Neto profit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene raèunovodstvenih politika.

Datum stupanja na snagu

41. Ovaj Meðunarodni raèunovodstveni standard stupa na snagu za financijške izvještaje koji se odnose na razdoblja koja poèinju 1. sijeènja 1995. ili poslije toga.

**MEÐUNARODNI RAÈUNOVODSTVENI STANDARD 7 (promijenjen 1992.)**

Izvještaji o novèanim tijekovima

Ovaj Meðunarodni raèunovodstveni standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaæaju razdoblja poslije 1. sijeènja 1994. i zamjenjuje Meðunarodni raèunovodstveni standard 7, Izvještaj o promjenama u financijskom položaju.

Standardi koji su oznaèeni kurzivnim tipom slova trebaju se èitati u kontekstu osnovnog materijala za primjenu ovog Standarda, a u kontekstu Predgovora Meðunarodnim raèunovodstvenim standardima. Meðunarodni raèunovodstveni standardi nisu namijenjeni da se primjenjuju na beznaèajne stavke (vidjeti toèku 12. Predgovora).

Cilj

Informacija o novèanlm tijekovima poduzeæa pomaže korisnicima financijskih izvještaja u pružanju osnove da se ocijeni moguænost poduzeæa da ostvaruje novac i novèane ekvivalente i potrebe poduzeæa da iskoristi te novèane tijekove. Gospodarske odluke koje poduzimaju korisnici, zahtijeva. procjenu moguænosti poduzeæa da ostvaruje novac i novèane ekvivalente, te vremenski okvir i izvjesnost njihova ostvarenja.

Cilj je ovog Standarda da zahtijeva informaciju o povijesnim promjenama novca i novèanih ekvivalenata poduzeæa, prema izvještaju o novèanim tijekovima koji razvrstava novèane tijekove kroz razdoblja od poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti.

Djelokrug

1. Poduzeæe treba sastaviti izvještaj o novèanim tijekovima 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 Meðunarodni raèunovodstveni standard MRS 7, Izvještaj o promjenama u financijskom položaju, koji je usvojen srpnja 1977.

3. Korisnici financijskih izvještaja poduzeæa se zanimaju kako poduzeæe ostvaruje novac i koristi novac i novèane ekvivalente. To se dogada neovisno od vrste aktivnosti poduzeæa i bez obzira na to da li se novac može promatrati kao proizvod poduzeæa, kao što je to sluèaj kod financijske institucije. Poduzeæa trebaju novac u suštini za iste razloge, meðutim mogu se razlikovati njihove glavne proizvodne aktivnosti koje stvaraju novac. Ona trebaju novac da vode svoja poslovan,ja, da plaæaju svoje obveze i da ga vraæaju svojim ulagateljima. Prema tome, ovaj Standard zahtijeva da sva poduzeæa prezentiraju izvještaj o novèanim tijekovima.

Koristi od informacije o novèanom tijeku

4. Kada se koristi s ostalim financijskim izvještajima, izvještaj o novèanom tijeku pruža informaciju koja korisnicima omoguæuje da procijene promjene neto imovine poduzeæa, njegovu financijsku strukturu (ukljuèujuæi likvidnost i solventnost), te njegovu moguænost da utjeèe na iznose i vremensko odreðenje novèanih tijekova da bi se prilagodilo u okolnostima koje se mijenjaju i promjene moguænosti. Informacija o novèanom tijeku je korisna u procjenjivanju moguænosti poduzeæa da ostvaruje novac i novèane ekvivalente i omoguæuje korisnicima da razvijaju modele u procjeni i usporedbi sadašnje vrijednosti buduæih novèanih tijekova razlièitih poduzeæa. Ona takoðer poveæava usporedivost kojom razlièita poduzeæa izvješæuju poslovnu uspješnost, buduæi da eliminira uèinke razlièitih raèunovodstvenih postupaka istih transakcija i poslovnih dogaðaja.

5. Povijesna informacija o novèanom tijeku èesto se koristi kao pokazatelj iznosa, vremenskog okvira i izvjesnosti buduæih novèanih tijekova. Ona je takoðer korisna u provjeravanju toènosti prijašnjih procjena buduæih novèanih tijekova i u ispitivanju povezanosti izmedu profitabilnosti i neto novèanog tijeka, te utjecaja promjena cijena.

Definicije

6. U ovom se Standardu upotrebljavaju sljedeæi izrazi s odreðenim znaèenjima:

Novac obuhvaæa novac u blagajni i potraživanje depozita. Novèani ekvivalenti jesu kratkotrajna, visokolikvidna ulaganja koja se brzo konvertiraju u poznate iznose novca i koja nisu pod znaèajnim utjecajem rizika promjena vnjednosti.

Novèani troškovi jesu priljevi i odljevi novca i novèanih ekvivalenata.

Poslovne aktivnosti jesu glavne aktivnosti koje stvaraju prihod poduzeæa i druge aktivnosti; osim ulagateljskih i financijskih aktivnosti.

Ulagateljske aktivnosti jesu stjecanje i otuðivanje dugotrajne imovine i drugih ulaganja, koja nisu ukljuèena u novèane ekvivalente.

Financijske aktivnosti jesu aktivnosti koje imaju za posljedicu velièinu i sastav glavnice i posudbi poduzeæa.

Novac i novèani ekvivalenti

7. Novèani ekvivalenti se drže za svrhe ispunjenja kratkoroènih novèanih obveza, osim za ulaganja ili za druge svrhe. Da bi se ulaganje kvalificiralo kao novèani ekvivalent, ono mora biti brzo konvertibilno u poznati novac i da nije pod utjecajem znaèajnog rizika promjena vrijednosti. Stoga, ulaganje se uobièajeno kvalificira kao novèani ekvivalent samo kada ono ima kratko dospijeæe od, recimo, tri mjeseca ili manje od datuma stjecanja. Ulaganja u glavnicu su iskljuèena iz novèanih ekvivalenata, osm ako su pretežno novèani ekvivalenti, primjerice, u sluèaju povlaštenih dionica steèenih u okviru kraæeg razdoblja od njihova dospijeæa i s navedenim datumom iskupa.

8. Obièno se smatra da se bankovnim posudbama financiraju aktivnosti. Meðutim, u nekim zemljama prekoraèenja na bankovnim raèunima koji se otplaæuju na zahtjev, oblikuju sastavni dio novca za upravljanje poduzeæa. U tim su sluèajevima prekoraèenja na bankovnim raèunima ukljuæena kao sastavni dio novca i novèanih ekvivalenata. Obilježje takvih bankovnih aranžmana je da bankovna salda èesto fluktuiraju od pozitivnog do dozvoljenog prekoraèenja.

9. Novèani tijekovi iskljuèuju promjene izmeðu stavaka koje predstavljaju novac ili novèane ekvivalente, buduæi da su elementi dio novca za upravljanje poduzeæa, osim dijela njegovih poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti. Novac za upravljanje ukljuèuje višak ulaganja novca i novèanih ekvivalenata.

Prezentiranje izvještaja o novèanom tijeku

10. Izvještaj o novèanom tijeku treba izvjestiti novèane tijekove tijekom razdoblja, razvrstane na poslovne, ulagateljske i financijske aktivnosti.

11. Poduzeæe prezentira svoje novèane tijekove od poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti, na naèin koji je najprikladniji za njegovo poslovanje. Razvrstavanje na aktivnosti pruža informaciju koja omoguæuje korisnicima da ocijene utjecaj tih aktivnosti na financijski položaj poduzeæa, te iznos njegova novca i novèanih ekvivalenata. Ova se informacija takoðer može koristiti da se procijene meðuodnosi izmedu aktivnosti.

12. Jedna transakcija može obuhvatiti novèane tijekove koji se razlièito razvrstavaju. Primjerice, kada novèana otplata zajma sadrži i kamatu i glavnicu, kamata se može razvrstati kao poslovna aktivnost, a glavnica se može razvrstati kao financijska aktivnost.

Poslovne aktivnosti

13. Iznos novèanih tijekova koji proizlazi od poslovnih aktivnosti, kljuèni je pokazatelj obujma u kojem su djelatnosti poduzeæa ostvarile dostatne novèane tijekove da otplate zajmove, da oèuvaju poslovnu sposobnost poduzeæa, plate dividende i ostvare nova ulaganja bez vanjskih izvora financiranja. Informacija o posebnim elementima prijašnjih poslovnih novèanih tijekova je korisna kod drugih informacija u predviðanju Moguæih poslovnih novèanih tijekova.

14. Novèani tijekovi od poslovnih aktivnosti prvenstveno proizlaze od glavnih aktivnosti poduzeæa koja stvaraju prihode. Stoga, one obièno proizlaze iz transakcija i drugih poslovnih dogaðaja, koji odreðuju neto profit ili gubitak. Primjeri novèanih tijekova od poslovnih aktivnosti jesu:

a) novèani primici od prodaje roba i pružanja usluga;

b) novèani primici od tantijema, naknada, provizija i drugi prihodi ;

c) novèane isplate dobavljaèima za isporuèenu robu i pružene usluge ;

d) novèane isplate zaposlenima i za raèun zaposlenih;

e) novèani primici i novèane isplate osiguravajuæeg poduzeæa za premije i odštetne zahtjeve, anuitete i druge police osiguranja;

f) novèane isplate ili povrati poreza na dobit, osim ako se ne mogu posebno identificirati kao financijske i ulagateljske aktivnosti ; i

g) novèani primici i isplate prema ugovorima koji služe za poslovne ili trgovaèke svrhe.

Neke transakcije, kao što je prodaja predmeta postrojenja mogu dovesti do dobitka ili gubitka, koji se ukljuèuje u odreðivanje neto profita ili gubitka. Meðutim, novèani tijekovi koji se odnose na takve transakcije jesu novèani tijekovi od ulagateljskih aktivnosti.

15. Poduzeæe može držati vrijednosne papire i zajmove i poslovne iIi trgovaèke svrhe, u kojem sluèaju su slièni zalihama koji su posebno nabavljeni za preprodaju. Prema tome, novèani tijekovi koji proizlaze od kupnje ili prodaje poslovnih ili trgovaèkih vrijednosnih papira razvrstavaju se kao poslovne aktivnosti. Slièno tome, novèani predujmovi i zajmovi dobiveni od financijskih institucija obièno se razvrstavaju kao poslovne aktivnosti, jer se one odnose za glavnu aktivnost poduzeæa koja stvara prihod.

Ulagateljske aktivnosti

16. Važno je odvojeno objaviti novèane tijekove koji proizlaze od ulagateljskih aktivnosti, buduæi da novèani tijekovi pre stavljaju velièinu nastalih izdataka za resurse koji su namijenjeni da ostvare buduæu dobit i novèane tijekove. Primjeri novèanih tijekova koji proizlaze od ulagateljskih aktivnosti jesu:

a) novèane isplate za nabavku nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine. Navedene isplate obuhvaæaju one koje se odnose na kapitalizaciju troškova razvoja i izgradnju nekretnina, postrojenja i opreme vlastitoj izvedbi ;

b) novèani primici od prodaje nekretnine, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine;

c) novèane isplate za stjecanje glavnice ili dužnièkih instrumenata drugih poduzeæa i udjela u zajednièke pothvate (izuzev isplata za instrumente koji se smatraju da æe biti novèani ekvivalenti ili za one koje se drže za poslovne ili trgovaèke svrhe

d) novèani primici od prodaje glavnice ili dužnièkih instrumenata drugih poduzeæa i udjela u zajednièkim pothvatima (izuzev primitaka za instrumente koji se smatraju da æe biti novèani ekvivalenti ili oni koji se drže za poslovne ili trgovaèke svrhe

e) novèani predujmovi i zajmovi dani drugim strankan (izuzev predujmova i zajmova koje je dala financijska institu ja);

f) novèani primici od otplata predujmova i zajmova koji dani treæim strankama (izuzev predujmova i zajmova financijske institucije);

g) novèane isplate za buduæe ugovore, terminske ugovori ugovore s opcijom i kompenzacijske ugovore, izuzev kada se ugovori drže za poslovne ili trgovaèke svrhe ili za otplate, razvrstavaju se kao financijske aktivnosti; i

h) novèani primici od buduæih ugovora, terminskih ugovora, ugovora s opcijom i kompenzacijskih ugovora, izuzev kad se ti ugovori drže za poslovne ili trgovaèke svrhe ili za primitke razvrstavaju se kao financijske aktivnosti

Kada se ugovor obraèunava kao zaštita identificiranog položaja, novèani tijekovi tog ugovora se razvrstavaju na isti naèin kao novèani tijekovi položaja koji je bio zaštiæen.

Financijske aktivnosti

17. Odvojeno objavljivanje novèanih.tijekova koji proizla od financijskih aktivnosti je važno jer koristi u procjenjivan oèekivanja od buduæih novèanih tijekova od onih koji osiguravaju kapital poduzeæu. Primjeri novèanih tijekova koji proizlaze od financijskih aktivnosti jesu:

a) novèani utršci od izdavanja dionica ili drugih instrumenata glavnice ;

b) novèane isplate vlasnicima za stjecanje ili iskup dionica poduzeæa;

c) novèani utršci od izdavanja zadužnica, zajmova, pozajmica, obveznica, hipoteke i druge kratkoroène ili dugoroène posudbe;

d) novèane otplate posuðenih iznosa; i

e) novèane otplate najmoprimca za smanjenje nepodmirene obveze koja se odnosi na financijski najam.

Izvješæivanje o novèanim tijekovima od poslovnih aktivnosti

18. Poduzeæe treba izvijestiti o novèanim tijekovima od poslovnih aktivnosti za što se koristi:

a) direktna metoda, pri èemu se objavljuju glavne skupine bruto novèanih primitaka i bruto novèanih isplata; ili

b) indirektna metoda, pri æemu se neto profit ili gubitak uskladuje za uæinke transakcija nenovèane prirode, bilo koja razgranièenja ili iskazivanja nastanka dogadaja proteklih ili buduæih poslovnih novèanih primitaka ili isplata, te za pozicrje prihoda ili rashoda koji su vezani za ulaganje ili financiranje novèanog tijeka.

19. Poduzeæa se potièu da izvijeste novèane tijekove od poslovnih aktivnosti koristeæi direktnu metodu. Direktna metoda pruža informaciju koja može biti korisna u procjenjivanju buduæih novèanih tijekova, a što ne omoguæuje indirektna metoda. Prema direktnoj metodi, informacija o glavnim skupinama bruto novèanih primitaka i bruto novèanih isplata može se dobiti:

a) iz raèunovodstvenih evidencija poduzeæa; ili

b) usklaðivanjem prihoda od prodaje, troškova prodaje (kamate i slièan prihod i rashode za kamate i slièni troškovi financijskih institucija) i drugih stavaka izvještaja o dobiti za:

(i) promjene zallha i poslovnih potraživanja i obveza tijekom razdoblja ;

(ii) druge nenovèane stavke; i

(iii) druge stavke za koje se ulažu novèani uèinci ili financiranje novèanih tijekova.

20. Prema indirektnoj metodi, neto novèani tijek od poslovnih aktivnosti utvrðuje se usklaðivanjem neto profita ili gubitka za uèinke:

a) promjena zaliha i poslovnih potraživanja i obveza tijekom razdoblja ;

b) nenovèanih stavaka kao što je amortizacija, provizija, odgodeni porezi, nerealizirani dobici i gubici u stranoj valuti, neraspodijeljeni profiti povezanih poduzeæa i udjeli manjine; i

c) svih drugih stavaka za koje se novèani uèinci ulažu ili financiraju novèani tijekovi.

Alternativno, neto novèani tijek od poslovnih aktivnosti može se prezentirati prema indirektnoj metodi prikazujuæi prihode i rashode, koji se objavljuju u izvještaju o dobiti, te promjene zaliha i poslovna potraživanja i obveze tijekom razdoblja.

Izvješæivanje o novèanim tijekovima od ulagateljskih i financijskih aktivnosti

21. Poduzeæe treba izvjestiti odvojeno glavne skupine bruto novèanih primitaka i bruto novèanih isplata koje proizlaze od ulagateljskih i financijskih aktivnosti osim u opsegu koje novèane tijekove opisuju toèke 22. i 24, izvješæene na neto osnovi.

Izvješæivanje o novèanim tijekovima na neto osnovi

22. Novèani tijekovi koji proizlaze iz sljedeæih poslovnih, ulagateljskih ili financijskih aktivnosti mogu se izvijestiti na neto osnovi:

a) novèani primici i isplate za raèun kupaca kada novèani tijek odražava aktivnosti kupaca, osim onih od poduzeæa; i

b) novèani primici i isplate za predmete s brzim obrtom, velikim iznosima i kratkim dospijeæima.

23. Primjeri novèanih primitaka i isplata navedenih u toèki 22.a)jesu:

a) akcepti i otplate bankovnih depozita na zahtjev;

b) sredstva što ih ulagateljsko poduzeæe drži za kupce;

c) najamnine skupljene za raèun vlasnika nekretnina i koje su im isplaæene.

Primjeri novèanih primitaka i isplata navedenih u toèki 22. b) jesu predujmovi dani za dolje navedeno i njihovu otplatu:

a) glavni iznosi koji se odnose na kupce s kreditnim karticama;

b) kupnja i prodaja ulaganja; i

c) druga kratkoroèna ulaganja, primjerice, ona koja imaju razdoblje dospijeæa do tri mjeseca ili kraæe.

24. Novèani tijekovi koji proizlaze iz svake od sljedeæih aktivnosti financijske institucije, mogu se izvjestiti na neto osnovi:

a) novèani primici i isplate za akcepte i otplatu depozita s utvrðenim datumom dospijeæa;

b) plasmani depozita s povlaèenjem depozita iz drugih financijskih institucija ; i

c) novèani predujmovi i zajmovi dani kupcima i otplata tih predujmova i zajmova.

Novèani tijekovi u inozemnoj valuti

25. Novèani tijekovi koji proizlaze iz transakcija u inozemnoj valuti trebaju se evidentirati u izvještajnoj valuti poduzeæa primjenjujuæi na iznos u inozemnoj valuti teèaj koji vrijedi izmeðu izvještajne valute i inozemne valute na datum novèanog tijeka.

26. Novèani tijekovi inozemne podružnice trebaju se prevesti po teèajevima koji vrijede izmeðu izvještajne valute i inozemne valute po datumima novèanih tijekova.

27. Novèani tijekovi iskazani u inozemnoj valuti izvješæuju se na naèin koji je u skladu s Meðunarodnim raèunovodstvenim standardom MRS 21, Raèunovodstvo uèinaka promjena teèajeva stranih valuta. On dozvoljava korištenje teèaja koji je približan stvarnom teèaju. Primjerice, prosjeèni ponderirani teèaj može se koristiti za evidentiranje transakcija inozemne valute ili prevodenje novèanih tijekova podružnice. Meðutim, MRS 21 ne dozvoljava korištenje teèaja na datum bilance kod prevodenja novèanih tijekova inozemne podružnice.

28. Nerealizirani dobici i gubici proizašli iz promjena teèajeva inozemne valute nisu novèani tijekovi. Meðutim, uèinak promjena teèajeva na novac i novèane ekvivalente koji se drže ili se duguju u inozemnoj valuti, izvješæuju se u izvještaju o novèanom tijeku da bi se povezao novac i novèani ekvivalenti na poèetku i na kraju razdoblja. Ovaj se iznos prezentira odvojeno odnovèanog tijeka od poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti i obuhvaæa teèajne razlike, ako postoje, onih novèanih tijekova koji su bili izvješæeni na kraju razdoblja.

Izvanredne stavke

29. Novèani tijekovi u svezi izvanrednih stavaka trebaju se prikladno razvrstati kako su proizašli od poslovnih, ulagateljskih ili financijskih aktivnosti, te ih odvojeno objaviti.

30. Novèani tijekovi u svezi izvanrednih stavaka objavljuju se odvojeno u izvještaju o novèanom tijeku kako proizlaze od poslovnih, ulagateljskih ili financijskih aktivnosti, da omoguæe korisnicima razumijeti njihovu prirodu i uèinak na sadašnje i buduæe novèane tijekove poduzeæa. Ova objavljivanja se dodaju odvojenim objavljivanjima prirode i iznosa izvanrednih stavaka što zahtijeva Meðunarodni raèunovodstveni standard MRS 8, Izvanredne stavke, temeljne pogreške i promjene raèunovodstvenih politika.

Kamate i dividende

31. Novèani tijekovi otprimljenih i isplaæenih kamata i dividendi trebaju se svaki odvojeno objaviti. Kamate i dividende trebaju se razvrstati na dosljedan naèin od razdoblja do razdobIja Milo da proizlaze od poslovnih, ulagateljskih ili financijskih aktivnosti.

32. Ukupan iznos kamata isplaæen tijekom razdoblja objavIjuje se u izvještaju o novèanom tijeku bilo da je priznat kao rashod u izvještaju o dobiti ili je kapitaliziran u skladu s dozvoljenim alternativnim postupkom u Meðunarodnom raèunovodstvenom standardu MRS 23, Troškovi posudbe.

33. Plaæene kamate te primljene kamate i dividende obièno se razvrstavaju kao poslovni novèani tijekovi financijske institucije. Meðutim, ne postoji suglasje za razvrstavanje tih novèanih tijekova za druga poduzeæa. Plaæene kamate te primljene kamate i dividende mogu se razvrstati kao poslovni novèani tijekovi, buduæi da ulaze u neto proflt ili gubitak. Alternativno, plaæene kamate te primljene kamate i dividende mogu se razvrstati kao financijski novèani tijekovi odnosno ulagateljski novèani tijekovi, buduæi da su troškovi dobivanja financijskih resursa ili prihoda od ulaganja.

34. Isplaæene dividende mogu se razvrstati kao financijski novèani tijek buduæi da su trošak dobivanja financijskih resursa. Alternativno, isplaæene dividende mogu se razvrstati kao element novèanog tijeka od poslovnih aktivnosti da se pomogne korisnicima u odreðivanju moguænosti poduzeæa da isplati dividende iz poslovnih novèanih tijekova.

Porezi na dobit

35. Novèani tijekovi koji proizlaze od poreza na dobit trebaju se odvojeno objaviti, te se trebaju razvrstati kao novèani tijekovi od poslovnih aktivnosti, osim ako se ne mogu posebno identificirati s financijškim i ulagateljskim aktivnostima.

36. Porezi na dobit proizašli na transakcijama koje dovode do novèanih tijekova razvrstavaju se kao poslovne, ulagateljske ili financijske aktivnosti u izvještaju o novèanom tijeku. Dok se porezni rashod može lako identiflcirati s ulagateljskim ili financijskim aktivnostima, odnosni porezni novèani tijekovi su èesto nepraktièni za identificiranje, te mogu proizaæi u razlièitom razdoblju od novèanih tijekova odnosne transakcije. Stoga, plaæeni porezi se obièno razvrstavaju kao novèani tijekovi od poslckvnil aktivnosti. Meðutim, kada se može praktièno identificirati porezni novèani tijek pojedinaène transakcije koja dovodi do novèanih tijekova, oni se razvrstavaju kao ulagateljske ili financijske aktivnosti, a porezni novèani tijek se razvrstava kao priklad na ulagateljska ili financijska aktivnost. Kada se porezni novèani tijekovi rasporeðuju na više od jedne skupine aktivnosti, ob javljuje se ukupan iznos plaæenih poreza.

Ulaganja u podružnice, pridružene kompanije i zajednièke pothvate

37. Kada raèunovodstvo ulaganja u pridružene kompaniji ili podružnice u obraèunu koristi metodu udjela ili metodu troška, ulagatelj ogranièava svoje izvješæivanje u izvještaju o novèanom tijeku na novèane tijekove izmedu njega samoga i primatelja ulaganja, primjerice, na dividende i predujmove.

38. Poduzeæe koje izvješæuje svoje udjele u zajednièki kontroliranom subjektu (vidjeti Meðunarodni raèunovodstveni stai dard MRS 31, Financijsko izvješæivanje o udjelima u zajednièkim pothvatima) koristeæi odgovarajuæu konsolidaciju, ukljuèuje u svoj konsolidirani izvještaj o novèanom tijeku svoj odgovarajuæi udjel novèanih tijekova zajednièki kontroliranoga subjekta. Poduzeæe koje izvješæuje takav udjel koristeæi metodu udjela ukljuèuje u svoje izvještaj o novèanom tijeku te novèane tijekove u pogledu svojih ulaganja u zajednièki kontrolirani subjekt, raspodjele i druge isplate ili primitke izmedu njega i zajednièki kontroliranog subjekta.

Stjecanja i otuðivanja podružnica i drugih poslovnih jedinica

39. Zbrojni novèanl tijekovi koji proizlaze iz stjecanja i c otuðenja podružnica ili drugih poslovnih jedinica trebaju se prezentirati odvojeno i razvrstati kao ulagateljske aktivnosti.

40. U vezi zbrojnih iznosa stjecanja i otuðenja podružnica i drugih poslovnih jedinica, poduzeæe treba objaviti tijekom razdoblja svaku od sljedeæih podtoèki:

a) ukupna naknada za kupnju,ili otuðenje;

b) udjel naknade za kupnju ili otuðenje koji tereti novac i novèane ekvivalente;

c) iznos novca i novèanih ekivalenata steèene ili otuðene podružnice ili druge poslovne jedinice;

d) iznos sredstava i obveza, osim novca i novèanih ekviva nata steèene ili otuðene podružnice ili druge poslovne jedini u ukupnosti za svaku glavnu kategoriju.

41. Odvojeno prezentiranje uèinaka novèanog tijeka stjecanja i otuðenja podružnica i drugih poslovnih jedinica na pojedinaènim stavkama, zajedno s odvojenim objavljivanjem iznosa steèenih ili otuðenih sredstava i obveza pomaže da se razlikuju ti novèani tijekovi od novèanih tijekova proizašlih od drugih poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti. Uèinci novèanog tijeka od otuðenja se ne umanjuju od onih od stjecanja.

42. Zbrojni iznos plaæenog ili primljenog novca kao naknada za kupnju ili prodaju, izvješæuje se u izvještaju o novèanom tijeku bez steèenog ili otuðenog novca ili novèanih ekvivalena

Nenovèane transakcije

43. Ulagateljske i financijske transakcije koje ne zahtijevaju upotrebu novca ili novèanih ekvivalenata trebaju se iskljuèiti iz izvještaja o novèanom tijeku. Takve.se transakcije trebaju obaviti na drugom mjestu financijskih izvještaja na naèin koji pruža sve relevantne informacije o tim ulagateljskim i financijskim aktivnostima.

44. Mnoge ulagateljske i financijske aktivnosti nemaju izravan utjecaj na tekuæe novèane tijekove, premda utjeèu na strukturu kapitala i sredstava poduzeæa. Iskljuèivanje nenovèanih transakcija iz izvještaja o novèanom tijeku u skladu je s ciljem izvještaja o novèanom tijeku, jer te stavke ne obuhvaæaju novèane tijekove tekuæeg razdoblja. Primjeri nenovèanih transakcija jesu:

a) stjecanje sredstava bilo da se izravno preuzimaju odnosne obveze bilo financijskim najmom;

b) stjecanje poduzeæa pomoæu emisije glavnice; i

c) konverzija duga u glavnicu.

Dijelovi novca i novèanih ekvivalenata

45. Poduzeæe treba objaviti sastavne dijelove novca i novèanih ekvivalenata i prezentirati usklaðene iznose u svojem izvještaju o novèanom tijeku s ekvivalentnim stavkama koje su izvješæene u bilanci.

46. U pogledu razlièite prakse upravljanja novcem i razlièitih bankovnih aranžmana diljem svijeta, a da bi udovoljilo Meðunarodnom raèunovodstvenom standardu MRS 1, Objavljivanje raèunovodstvenih politika, poduzeæe objavljuje politiku koju je usvojifo za odreðivanje sastava novca i novèanih ekvivalenata.

47. Uèinak bilo koje promjene politike za odreðivanje sastava novca i novèanih ekvivalenata, primjerice, promjena razvrstavanja financijskih instrumenata koji su prije naknaðeni, trebaju biti dio portfelja ulaganja poduzeæa, te se izvješæuje u skladu s Meðunarodnim raèunovodstvenim standardom MRS 8, Izvanredne stavke, temeljne pogreške i promjene raèunovodstvenih politika.

Druga objavljivanja

48. Poduzeæe treba objaviti, zajedno s komentarom managementa, znaèajne iznose salda novca i novèanih ekvivalenata što drži poduzeæe, koji nisu raspoloživi da ih koristi grupa.

49. Postoje razlièite okolnosti u kojima salda novca i novèanih ekvivalenata što ih drži poduzeæe nisu raspoloživa da ih koristi grupa. Primjeri ukljuèivanja salda novca i novèanih ekvivalenata što ih drži podružnica, koja posluje u zemlji gdje postoje kontrole razmjene ili druga zakonska ogranièenja, primjenjuju se kada salda nisu raspoloživa za opæu upotrebu matice ili drugih podružnica.

50. Dodatna informacija može biti relevantna korisnicima u razumijevanju fnancijskog položaja i likvidnosti poduzeæa. Objavljivanje ove informacije se potièe, zajedno s komentarom managementa, te može sadržavati:

a) iznos nepovuèenih odobrenih posudbi, koji mogu biti raspoloživi za buduæe poslovne aktivnosti i da se podmire kapitalne obveze, prikazujuæi bilo koja ogranièenja za korištenje tih posudbi;

b) zbrojne iznose novèanih tijekova iz svake od poslovnih i ulagateljskih aktivnosti koji se odnose na udjele u zajednièkim pothvatima, a koji su izvješteni koristeæi razmjernu konsolidaciju;

c) zbrojni iznos novèanih tijekova koji predstavljaju poveæanje poslovne sposobnosti, odvojeno od onih novèanih tijekova koji se zahtjevaju za održavanje poslovne sposobnosti; i

d) iznos novèanih tijekova koji proizlaze od poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti svake djelatnosti - grane koja se izvješæuje i svakog zemljopisnog segmenta izvješæivanja (vidjeti Meðunarodni raèunovodstveni standard MRS 14, Izvještavanje financijske informacije po segmentu).

51. Odvojeno objavljivanje novèanih tijekova koji predstavljaju poveæanja poslovne sposobnosti i novèanih tijekova koji se zahtjevaju za održavanje poslovne sposobnosti je korisno, jer omoguæuje korisnicima da utvrde je li poduzeæe odgovarajuæe ulagalo u održavanje svoje poslovne sposobnosti. Poduzeæe koje ne ulaže odgovarajuæe za održavanje svoje poslovne sposobnosti, može prejudicirati buduæu profitabilnost radi tekuæe likvidnosti i raspodjele vlasnicima.

52. Objavljivanje segmentalnih novèanih tijekova omoguæuje korisnicima da dobiju razumljiviji meðuodnos izmedu novèanih tijekova poslovanja kao cjeline i njegovih sastavnih dijelova, te raspoloživost i razlièitost segmentalnih novèanih tijekova.

Datum stupanja na snagu

53. Ovaj Meðunarodni raèunovodstveni standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaæaju razdoblja od 1. sijeènja 1994. ili poslije toga.

**Dodatak 1**

Izvještaj o novèanom tijeku poduzeæa, osim financijske

institucije

Ovaj dodatak samo objašnjava i nije oblik standarda. Svrha je dodatka da objasni primjenu standarda i da pomogne u razjašnjenju njegova znaèenja.

1. Ovi primjeri prikazuju samo iznose tekuæeg razdoblja. Podudarni iznosi prethodnog razdoblja se zahtijevaju da bi se prezentirali u skladu s Meðunarodnim raèunovodstvenim standardom MRS 5, Informacija koju treba objaviti u financijskim izvještajima.

2. Informacija iz izvještaja o dobiti i bilance se pruža da se prikaže kako su dobiveni izvještaji o novèanim tijekovima prema direktnoj i indirektnoj metodi. Niti izvještaj o dobiti niti bilanca se ne prezentiraju u skladu sa zahtjevima za objavljivanje i prezentiranje Meðunarodnih raèunovodstvenih standarda.

3. Sljedeæa dodatna informacija takoðer je relevantna za sastavljanje izvještaja o novèanim tijekovima:

- sve dionice podružnice su nabavljene za 590. Fer vrijednosti nabavljenih sredstava i obveza uzeti su kako slijedi:

zalihe                                                            100

raèuni potraživanja                                        100

novac                                                             40

nekretnina, postrojenje i oprema                    650

obveze iz poslovanja                                     100

dugoroèni dug                                               200

- 250 je bilo poveæanje od emitiranog dionièkog kapitala i daljnjih 250 je poveæanje od dugoroènih posudbi.

- rashod za kamate je bio 400 od èega je 170 bilo plaæeno tijekom razdoblja. 100 se odnosi na - - rashod za kamate prethodnog razdoblja, koje su takoðer plaæene tijekom ovog razdoblja.

- isplaæene dividende jesu 1,200.

- obveza za porez na poèetku razdoblja bila je 1000 odnosno na kraju razdoblja 400. Tijekom razdoblja daljnjih 200 je bilo predviðeno za porez. Zadržani porez na primljene dividende procjenjuje se na 100. tijekom razdoblja grupa je nabavila nekretnine, postrojenja i opreme u ukupnom iznosu 1,250, od èega je 900 nabavljeno pomoæu financijskih najmova. Novèane isplate od 350 su izvršene za kupnju nekretnina, postrojenja i opreme.

- postrojenje s izvornom vrijednošæu od 80 i akumuliranom amortizacijom (ispravkom vrijednosti) 60, je prodano za 20.

- raèuni potraživanja na kraju 19-2 sadrže 100 na ime potraživanja od kamata.

**Konsolidirani izvještaj o dobiti razdoblja koje završava 19-2.**

Prihodi od prodaje                                                                                       30650

Troškovi prodaje                                                                                       (26,000)

Bruto profit                                                                                                     4650

Amortizacija                                                                                                    (450)

Administrativni rashodi i rashodi prodaje                                                          (910)

Rashodi za kamate                                                                                           (400)

Prihod od ulaganja                                                                                             500

Negativna teèajna razlika                                                                                   (40)

Neto profit prije oporezivanja i izvanredne stavke                                            3,350

lzvanredna stavka - utržak od osiguranja za podmireni izvanredni dogaðaj           180

Neto profit poslije izvanredne stavke                                                                3,530

Porezi na dobit                                                                                                    300

Neto profit                                                                                                       3,230

**Konsolidirana bilanca na kraju 19-2.**

Sredstva                                                                                             19-2                  19-1

Novac i novèani ekvivalenti                                                      1410                    160

Raèuni potraživanja                                                               11,900                 1,200

Zalihe                                                                                   11,000                 1,950

Ulaganja u portfelj                                                                12,500                  2,500

Nekretnina,postrojenja i oprema po trošku (nabave)               3,730                  1,910

lspravak vrijednosti                                                               (1,450)                (1,060)

Nekretnina,postrojenja i oprema - sadašnja vrijednost            2,280                      850

Ukupna sredstva (imovina)                                                   18,090                   6,660

Obveze

Obveze iz poslovanja (dobavljaèi)                                            1250                  1,890

Obveze po osnovi kamata                                                        1230                    100

Obveze za poreze na dobit                                                       1400                 1,000

Dugoroèni dug                                                                       12,300                1,040

Ukupne obveze                                                                     13,180                 4,030

Dionièarska glavnica

Dionièarski kapital                                                                 11,500                1,250

Zadržane zarade                                                                    13,410                1,380

Ukupna dionièarska glavnica                                                 14,910                2,630

Ukupne obveze i dionièarska glavnica                                    18,090               6,660

**Izvještaj o novèanom tijeku - direktna metoda**

**(toèka 18a.)**

  19-2.

Novèani tijekovi od poslovnih aktivnosti

Novèani primici od kupaca                                                     30,150

Novac isplaæen dobavljaèima i zaposlenima                           (27,600)

Novac ostvaren poslovanjem                                                   2,550

Plaæene kamate                                                                         (270)

Plaæeni porezi na dobit                                                              (900)

Novèani tijek prije izvanredne stavke                                       1,380

Utršci od podmirenog izvanrednog dogaðaja                               180

Neto novac od poslovnih aktivnosti                                                                    1,560

Novèani tijekovi od ulagateljskih aktivnosti

Stjecanje podružnice X, bez steèenog novca (bilješka A)          (550)

Kupnja nekretnine, postrojenja i opreme (bilješka B)                (350)

Utršci od prodaje opreme                                                           20

Primljene kamate                                                                      200

Primljene dividende                                                                  200

Neto novac korišten u ulagateljskim aktivnostima                                                  (480)

Novèani tijekovi od financijskih aktivnosti

Utršci od emitiranja dionièkog kapitala                                    250

Utršci od dugoroènih posudbi                                                 250

Isplata obveza za financijski najam                                          (90)

Isplaæene dividende\*: '                                                       (1,200)

Neto novac korišten u financijskim aktivnostima                                                 (790)

Neto poveæanje novca i novèanih ekvivalenata                                                    290

Novac i novèani ekvivalenti na poèetku razdoblja (bilješka C)                             120

Novac i novèani ekvivalenti na kraju razdoblja (bilješka C)                                 410

**Izvještaj o novèanom tijeku - indirektna metode**

**(toèka 18b.)**

                                                                                                                                   19-2

Novèani tijekovi od poslovnih aktivnosti

Neto profit prije oporezivanja i izvanredne stavke                 3,350

Usklaðivanja za:

Amortizaciju                                                                           450

Negativnu teèajnu razliku                                                          40

Prihod od ulaganja                                                                (500)

Rashod za kamate                                                                  400

Profit od poslovanja prije promjena radnog kapitala              3,740

Poveæanje poslovnih i drugih potraživanja                               (500)

Smanjenje zaliha                                                                   1,050

Smanjenje obveza iz poslovanja (dobavljaèi)                       (1,740)

Novac ostvaren poslovanjem                                               2,550

Plaæene kamate                                                                    (270)

Plaæeni porezi na dobit                                                         (900)

Novèani tijek prije izvanredne stavke                                  1,380

Utršci od podmirenog izvanrednog dogaðaja                          180

Neto novac od poslovnih aktivnosti                                                                     1,560

Novèani tijekovi od ulagateljskih aktivnosti

Stjecanje podružnice X,bez steèenog novca (bilješka A)      (550)

Kupnja nekretnine,postrojenja i opreme (bilješka B)            (350)

Utršci od prodaje opreme                                                      20

Primljene kamate                                                                 200

Primljene dividende                                                             200

Neto novac korišten u ulagateljskim aktivnostima                                                 (480)

Novèani tijekovi od financijskih aktivnosti

Utršci od emitiranja dionièkog kapitala                               250

Utršci od dugoroènih posudbi                                            250

Isplata obveza za financijski najam                                     (90)

Isplaæene dividende\*                                                      (1,200)

Neto novac korišten u financijskim aktivnostima                                                 (790)

Neto poveæanje novca i novèanih ekvivalenata                                                    290

Novac i novèani ekvivalenti na poèetku razdoblja (bilješka C)                             120

Novac i novèani ekvivalenti na kraju razdoblja (bilješka C)                                 410

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\* Ovo bi se takoðer moglo prikazati kao poslovni novèani tijek.

**Bilješke uz izvještaj o novèanom tijeku (direktna i indirektna metoda)**

A. Stjecanje podružnice

Tijekom razdoblja grupa je stekla podružnicu X. Fer vrijednost steèenih sredstava i obveza uzeti su kako slijedi:

Novac                                                                                                                   40

Zalihe                                                                                                                   100

Raèuni potraživanja ,                                                                                            100

Nekretnina, postrojenja i oprema                                                                         650

Obveze iz poslovanja (dobavljaèi)                                                                       (100)

Dugoroèni dug                                                                                                    (200)

Ukupna cijena nabavke                                                                                        590

Minus: novac od X                                                                                               (40)

Novèani tijek kod stjecanja bez steèenog novca                                                    550

B. Nekretntna, postrojenje i oprema

Tijekom razdoblja grupa je nabavila nekretnine, postrojenja i opremu u ukupnom trošku (nabave) 1,250, od èega je 900 nabavljeno pomoæu financijskih najmova. Novèane isplate od 350 su izvršene za kupnju nekretnine, postrojenja i opreme.

C. Novac i novèani ekvivalenti

Novac i novèani ekvivalenti èine novac u blagajni i salda kod banaka, te ulaganja u novèane tržišne instrumente. Novac i novèani ekvivalenti ukljuèeni u izvještaj o novèanom tijeku obuhvaæaju sljedeæe bilanène iznose:

         19-2                 19-1

Novac u blagajni i salda kod banaka                                              40                    25

Kraktoroèna ulaganja                                                                   370                   35

Novac i novèani ekvivalenti prethodno evidentirani                        410                 160

Uèinak promjena teèajeva -                                                                                (40)

Novac i novèani ekvivalenti kao prepravljeni                                410                 120

Novac i novèani ekvivalenti na kraju razdoblja ukljuèuju depozite kod banaka od 100 koje drži podružnica, koji nisu prenosivi holding kompaniji zbog ogranièenja valutne razmjene.

Grupa ima nepovuèenih posudbi 2,000, od kojih se 700 može koristiti samo za buduæu ekspanziju.

D. Segmentna informacija

Segment           Segment              Ukupno

    A                      B

Novèani tijekovi od:

Poslovnih aktivnosti                                                   1,700                  (140)                  1,560

Ulagateljskih aktivnosti                                                (640)                  160                    (480)

Financijskih aktivnosti                                                 (570)                  (220)                  (190)

                                                                                   490                    (220)                  290

Alternativna prezentacija (indirektna metoda)

Kao alternativa, izvještaj o novèanom tijeku prema indirektnoj metodi, neki puta prezentira profit od poslovanja prije promjena radnog kapitala, kako slijedi:

Prihodi, iskljuèujuæi prihode od ulaganja                  30.650

Poslovni rashodi, iskljuèujuæi amortizaciju             (26.910)

Profit od poslovanja prije promjena radnog kapitala                     3,740

**Dodatak 2**

Izvještaj o novèanom tijeku financijske institucije

Ovaj dodatak samo objašnjava i nije oblik standarda. Svrha je dodatka da objasni primjenu standarda, te da pomogne u razjašnjenju njegova znaèenja.

1. Ovaj primjer prikazuje iznose samo tekuæeg razdoblja. Podudarni iznosi prethodnog razdoblja se zahtijevaju da bi se prezentirali u skladu s Meðunarodnim raèunovodstvenim standardom MRS 5, Informacija koju treba objaviti u financijskim izvještajima.

2. Ovaj se primjer prezentira promjenom direktne metode.

Novèani tijekovi od poslovnih aktivnosti                                                                19-2

Primljene kamate i provizije.                                                                       28,447

Isplaæene kamate                                                                                      (23,463)

Nadoknade od prije otpisanih zajmova                                                            231

Novèane isplate zaposlenima i dobavljaèima                                                   (997)

Profit od poslovanja prije promjena poslovnih sredstava                                4,224

(Poveæanje) smanjenje poslovnih sredstava:

Kratkotrajna sredstva                                                                                      (65)

Depoziti koji se drže prema propisu ili za svrhe monetarne kontrole                   234

Sredstva predujmljena komitentima                                                                 (288)

Neto poveæanje potraživanja po osnovu kreditnih kartica                                 (360)

Drugi kratkoroèni prenosivi vrijednosni papiri                                                   (120)

Poveæanje (smanjenje) poslovnih obveza:

Depoziti komitenata                                                                                           600

Prenosivi certifikati depozita                                                                             (200)

Neto novac od poslovnih aktivnosti prije poreza na dobit                                 3,440

Plaæeni porezi na dobit                                                                                     (100)

Neto novac od poslovnih aktivnosti                                                                                                     3,340

Novèani tijekovi od ulagateljskih aktivnosti

Otuðenje podružnice Y                                                                                     50

Primljene dividende                                                                                        200

Primljene kamate                                                                                           300

Utršci od prodaje neposlovnih vrijednosnih papira                                       1,200

Kupnja neposlovnih vrijednosnih papira                                                        (600)

Kupnja nekretnine,postrojenja i opreme                                                       (500)

Neto novac od ulagateljskih aktivnosti                                                                                                 650

Novèani tijekori od financijskih aktivnosti

Emisija zajmovnog kapitala                                                                         1,000

Emisija povlaštenih dionica podružnice                                                           800

Otplata dugoroènih posudbi                                                                          (200)

Neto poveæanje drugih posudbi                                                                  (1,000)

Isplaæene dividende                                                                                       (400)

Neto novac od financijskih aktivnosti                                                                                                  200

Uèinci promjena teèajeva na novac i novèane ekvivalente                                                                    600

Neto poveæanje novca i novèanih ekvivalenata                                                                                4.790

Novac i novèani ekvivalenti na poèetku razdoblja                                                                            4,050

Novac i novèani ekvivalenti na kraju razdoblja                                                                                 8.840