

МРС-ЈС 2 – ИЗВЕШТАЈИ О НОВЧАНИМ ТОКОВИМА

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS 7), "Извештаји о токовима готовине" који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) Делови из IAS 7 се налазе у овој публикацији Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор Међународне федерације рачуновођа (IFAC) уз дозволу Фондације за међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда финансијског извештавања (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IFRS, на следећој адреси:

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

E-mail: publications@ifrs.org.uk
Internet adresa: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, Нацрте за излагање и друге публикације IASB ауторско право има Фондација IFRS.

"IFRS", "IAS", "IASB", "Фондација IFRS", "Међународни рачуноводствени стандарди",

„Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 2 – ИЗВЕШТАЈИ О НОВЧАНИМ ТОКОВИМА

Историја МРС-ЈС

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

МРС-ЈС 2, Извештаји о новчаним токовима, објављен је у мају 2000.

Од тада, МРС-ЈС 2 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- МРС-ЈС 3, Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке (објављен у децембру 2006.)
- МРС-ЈС 4, Учинци промена курсева страних валута (објављен у децембру 2006.)
- Побољшања МРС-ЈС (објављена у јануару 2010.)
- Побољшања МРС-ЈС (објављена у новембру 2010.)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 2

Параграф	Врста измене	Порекло измене
22	Измењен	Побољшања МРС-ЈС јануар 2010. Побољшања МРС-ЈС новембар 2010.
25	Измењен	Побољшања МРС-ЈС новембар 2010.
27	Измењен	Побољшања МРС-ЈС новембар 2010.
30	Измењен	Побољшања МРС-ЈС новембар 2010.
36	Измењен	МРС-ЈС 4 децембар 2010.
37	Измењен	МРС-ЈС 4 децембар 2010.
4 ⁰	Обрисан	МРС-ЈС 3 децембар 2010. Побољшања МРС-ЈС новембар 2010.
41	Обрисан	МРС-ЈС 4 децембар 2010.
42	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
43	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
47	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
63А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
63Б	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
IE	Измењен	МРС-ЈС 3 децембар 2010.

Мај 2000.

МРС-ЈС 2 – ИЗВЕШТАЈИ О НОВЧАНИМ ТОКОВИМА

САДРЖАЈ

Параграфи

Циљ

Делокруг	1–4
Користи од информација о новчаним токовима.....	5–7
Дефиниције	8–17
Готовина и готовински еквиваленти	9–11
Економски ентитет.....	12–14
Будуће економске користи или услужни потенцијал	15
Јавна предузећа.....	16
Нето имовина /капитал.....	17
Презентација извештаја о новчаним токовима.....	18–26
Пословне активности.....	21–24
Инвестиционе активности.....	25
Активности финансирања.....	26
Извештавање о новчаним токовима из пословних активности.....	27–30
Извештавање о новчаним токовима из инвестиционих активности и активности финансирања.....	31
Извештавање о новчаним токовима на нето основи	32–35
Новчани токови стране валуте.....	36–39

Камате и дивиденде.....	40–43
Порез на нето суфицит.....	44–46
Улагања у контролисане ентитете, придружене ентитете и заједничка улагања.....	47–48
Прибављање и отуђење контролираних ентитета и других пословних јединица.....	49–53
Неготовинске трансакције.....	54–55
Компоненте готовине и готовинских еквивалената.....	56–58
Друга обелодањивања.....	59–62
Датум ступања на снагу.....	63–64
Илустративни примери	
Поређење са IAS 7	

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 2: „Извештаји о токовима готовине“, изложен је у Циљу и параграфима 1-64. Сви параграфи имају једнаку важност. MPC-JC 2 треба тумачити у контексту његовог Циља и „Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор“. MPC-JC 3 „Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке“, представља основу за избор и примену рачуноводствених политика у одсуству експлицитног упутства.

Циљ

Извештај о новчаним токовима идентификује изворе готовинских прилива, ставке на које је утрошена готовина током периода извештавања, и салдо готовине на датум извештавања. Информације о новчаним токовима ентитета важне су за кориснике финансијских извештаја будући да дају информације које су битне за утврђивање одговорности и за доношење одлука. Информације о новчаним токовима омогућавају корисницима да сазнају како је ентитет јавног сектора стекао готовину за финансирање својих активности и начин на који је ту готовину употребио. Приликом процењивања и одлучивања о расподели ресурса, рецимо у сврхе одрживости активности ентитета, корисницима је неопходно разумевање временског распореда и сигурности новчаних токова. За сврхе овог стандарда захтева се обезбеђење информација о претходним променама готовине и готовинских еквивалената ентитета, путем извештаја о новчаним токовима, у коме се новчани токови периода разврставају на оне из пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања.

Делокруг

1. Ентитет који припрема и приказује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства припрема извештај о новчаним токовима у складу са захтевима овог стандарда и презентује га као саставни део својих финансијских извештаја за сваки период за који су презентовани финансијски извештаји.

2. Информације о новчаним токовима могу бити важне за кориснике финансијских извештаја ентитета приликом (а) процењивања новчаних токова ентитета, (б) за оцену да ли ентитет ради у складу са законским прописима и регулативом (укључујући и одобрене буџет уколико постоје) и (ц) за потребе одлучивања о обезбеђењу ресурса, или пословања са тим ентитетом. Корисници обично интересује како ентитет ствара и користи готовину и готовинске еквиваленте. Ово се дешава без обзира на врсту делатности ентитета и без обзира на то да ли се готовина може посматрати као производ ентитета, као што је случај код јавних финансијских институција. Ентитетима је готовина неопходна из суштински истих разлога, без обзира на разлике њихових главних делатности којима стварају приходе. Ентитетима је готовина потребна за плаћање робе и услуге које користе, за измирење текућих доспелих обавеза дугова и, у неким случајевима, за смањење висине дуговања. Сходно томе, овај стандард захтева од свих ентитета да прикажу извештај о новчаним токовима.

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

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

Користи од информација о новчаним токовима

5. Информације о новчаним токовима ентитета помажу корисницима да предвиде (а) будуће потребе ентитета за готовином, (б) његову способност генерисања готовинских токова у будућности и (ц) финансирања промене обима и врсте активности. Припремање извештаја о новчаним токовима је такође начин на који ентитет испуњава захтеве одговорности за обелодањивање готовинских прилива и одлива током периода извештавања.

6. Извештај о новчаним токовима, када се користи заједно са осталим финансијским извештајима, пружа информације које омогућавају корисницима да процене промене нето имовине/капитала ентитета, његову финансијску структуру (укључујући његову ликвидност и солвентност) и његову способност да утиче на износе и временски распоред готовинских токова, како би се прилагодио променљивим околностима и могућностима. Ове информације такође повећавају упоредивост извештаја о пословној успешности различитих ентитета, јер елиминише ефекте коришћења различитих рачуноводствених поступака за исте трансакције и остале догађаје.

7. Историјска информација о новчаним токовима се често користи као показатељ износа, временског распореда и извесности будућних новчаних токова. Такође је корисна при провери тачности претходних процена будућних новчаних токова.

Дефиниције

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

Готовина подразумева готовину у благајни и депозите по виђењу.

Готовински еквиваленти су краткорочна, високоликвидна улагања која се брзо претварају у познате износе готовине и која су подложна занемарљивом ризику промене вредности.

Новчани токови су приливи и одливи готовине и готовинских еквивалената.

Контрола је моћ управљања финансијском и пословном политиком другог ентитета, да би се остварила корист од његовог пословања.

Активности финансирања су активности које доводе до измена величине и састава уложеног капитала и позајмица ентитета.

Инвестиционе активности представљају стицање и отуђење дугорочне имовине и других улагања која не представљају готовинске еквиваленте.

Пословне активности су активности ентитета које не спадају у активности инвестирања или активности финансирања.

Датум извештавања је датум последњег дана периода извештавања на који се односе финансијски извештаји.

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

9. Еквиваленти готовине се чувају за сврхе испуњења краткорочних готовинских обавеза, пре него за улагање или у друге сврхе. Да би се инвестиција квалификовала као еквивалент готовине, она мора бити претворива у познати износ готовине и да није под утицајем значајног ризика промене вредности. Стога се инвестиција уобичајено квалификује као еквивалент готовине само када има кратак рок доспећа, рецимо, три месеца или мање, од датума стицања. Улагања у капитал су изузета из еквивалената готовине, осим ако су по својој суштини еквиваленти готовине.

10. Банкарски кредити се генерално сматрају активностима финансирања. Међутим, у неким земљама, контокорентни кредит по текућим рачунима код банке који су наплативи по виђењу, формирају саставни део управљања готовином предузећа. У тим случајевима, контокорентни кредит по текућим рачунима код банке се укључују као компонента готовине и еквивалената готовине. Карактеристика таквих банкарских аранжмана је да банковни салдо често флукутира од позитивног до дозвољеног прекорачења.

11. Новчани токови искључују промене између ставки које представљају готовину или еквиваленте готовине, зато што су ове компоненте део готовине којом управља предузеће, пре него део његових пословних, инвестиционих активности финансирања. Управљање готовином укључује улагање вишка готовине у готовинске еквиваленте.

Економски ентитет

12. Израз “економски ентитет” се у овом стандарду користи да дефинише, у сврхе финансијског извештавања, групу ентитета коју сачињавају матични ентитет и било који контролисани ентитети.

13. Други изрази који се понекад користе за означавање економског ентитета укључују “административни ентитет”, “финансијски ентитет”, “консолидовани ентитет” и “група”.

14. Економски ентитет може обухватати ентитете који имају и социјалну политику и комерцијалне циљеве. На пример, државно стамбено одељење може бити економски ентитет који укључује ентитете који обезбеђују стамбене услуге по цени утврђеној социјалном политиком, као и ентитете који обезбеђују смештај на тржишној основи.

Будуће економске користи или услужни потенцијал

15. Средства пружају могућности да ентитети остваре своје циљеве. Средства која се користе за испоручивање робе и услуга у складу са циљевима ентитета, али која не стварају директно нето новчане приливе, често се описују као средства која садрже “услужни потенцијал”. Средства која се користе за стварање нето новчаних прилива често се описују као средства која садрже “будуће економске користи”. Да би обухватио све сврхе за које средства могу да буду намењена, овај стандард користи фразу “будуће економске користи или услужни потенцијал” да опише суштинске одлике средстава.

Јавна предузећа

16. Јавна предузећа укључују и тржишно оријентисана предузећа, као што су комуналне службе, и финансијска предузећа, као што су финансијске институције. Јавна предузећа се у суштини нимало не разликују од ентитета који воде сличне делатности у приватном сектору. Јавна предузећа уопште послују да би остварила профит, мада нека од њих имају одређене обавезе вршење услуга за заједницу у оквиру којих се од њих захтева да обезбеђују одређеним појединцима или организацијама у заједници робу и услуге бесплатно или по значајно сниженим ценама. Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) 6, *Консолидовани и засебни финансијски извештаји* даје упутство, у сврхе финансијског извештавања, за утврђивање постојања контроле и на које би се требало позивати при одређивању да ли јавно предузеће контролише неки други ентитет из јавног сектора.

Нето имовина/капитал

17. “Нето имовина/капитал” је израз који се користи у овим стандардима за одређивање остатка у извештају о финансијском стању (имовина умањена за обавезе). Нето имовина/капитал може бити позитивна или негативна. Други изрази се могу користити уместо израза нето имовина/капитал, уколико је њихово значење јасно одређено.

Презентација извештаја о новчаним токовима

18. **Извештај о новчаним токовима извештава о новчаним токовима у току периода класификованим према пословним активностима, инвестиционим активностима и активностима финансирања.**

19. Ентитет приказује своје новчане токове из пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања, на начин који је најпогоднији за његове активности. Класификација по активностима пружа информације које омогућавају корисницима да оцене утицај тих активности на финансијско стање ентитета као и износе његове готовине и готовинских еквивалената. Ове информације се такође могу користити за процене односа између тих активности.

20. Појединачна трансакција може обухватити новчане токове који се различито класификују. На пример, када новчана отплата зајма садржи и камату и главницу, камате се могу класификовати као ток готовине из пословне активности а главнице као активност финансирања.

Пословне активности

21. Износ нето новчаних токова из пословних активности је кључни показатељ до које мере се пословање ентитета финансира:

- (а) из пореза/јавних прихода (директно или индиректно); или
- (б) од корисника његове робе и услуга.

Износ нето новчаних токова такође указује на способност ентитета да одржи пословну способност, измири обавезе, исплати дивиденде власнику и изврши нова улагања без спољних извора финансирања. Консолидовани новчани токови из пословних активности на нивоу државе указују до ког нивоа је држава финансирала своје текуће активности из пореза и такси. Информације о посебним компонентама претходних пословних новчаних токова су корисне, заједно са другим информацијама, у предвиђању будућих пословних новчаних токова.

22. Новчани токови из пословних активности првенствено произилазе из главних активности ентитета које стварају приходе. Примери новчаних токова од пословних активности су:

- (а) новчани приливи од пореза, дажбина и казни;
- (б) новчани приливи од продаје робе и услуга ентитета;
- (ц) новчани приливи из донација или преноса и других давања или буџетских давања централне

влде или других ентитета јавног сектора.

- (д) новчани приливи од тантијема, накнада, провизија и других прихода;
- (е) новчане исплате другим ентитетима јавног сектора у сврхе финансирања њиховог пословања (не укључујући зајмове);
- (ф) новчане исплате добављачима за робу и услуге;
- (г) новчане исплате запосленима и за њихов рачун;
- (х) новчани приливи и новчане исплате ентитета за осигурање по основу премија и захтева за одштету, ануитета и других права из полиса осигурања;
- (и) новчане исплате по основу локалних пореза на имовину или пореза на добит (уколико постоји) у вези са пословним активностима;
- (ј) новчани приливи или новчане исплате по основу уговора који служе за пословне или трговачке сврхе;
- (к) новчани приливи или новчане исплате по основу прекида пословања;
- (л) новчани приливи или новчане исплате по основу судских поравнања.

Неке трансакције, као што су продаја постројења, могу довести до добитка или губитка који се укључује у суфицит или дефицит. Новчани токови који се односе на такве трансакције су токови готовине из инвестиционих активности. Међутим, готовинска плаћања за изградњу или стицање имовине која се држи ради рентирања или накнадне продаје, описана у параграфу 83А, IPSAS 17, *Некретнине, постројења и опрема* су токови готовине из пословних активности. Готовинска примања од закупнине и касније продаје такве имовине су такође прилив готовине из пословних активности.

23. Ентитет може поседовати хартије од вредности и узимати кредите у ком случају су они слични залихама које су посебно набављене ради даље продаје. Према томе, новчани токови који произилазе из куповине или продаје хартија од вредности намењених продаји и трговању, класификују се као пословне активности. Слично томе, новчани аванси и кредити јавних финансијских институција обично се класификују као пословне активности, јер се односе на главну активност ентитета која ствара приход.

24. У неким правним системима, владе или други ентитети јавног сектора ће одредити или одобрити новчана средства за финансирање пословања ентитета при чему се не врши јасна подела, за сврхе располагања тим средствима, између редовних активности, капиталних давања и приложеног капитала. Када ентитет није у стању да засебно идентификује издвајања или буџетска давања у групу редовних активности, капиталних давања и приложеног капитала, та издвајања или буџетска давања треба класификовати као новчане токове из пословања и ту чињеницу обелоданити у напоменама уз финансијске извештаје.

Инвестиционе активности

25. Засебно обелодањивање новчаних токова који настају из инвестиционих активности је значајно, јер новчани токови представљају величину насталих издатака (трошкова) за ресурсе који су намењени будућој услужној делатности ентитета. Само одливи готовине који резултирају признатом имовином у извештају о финансијској позицији могу да се класификују као инвестиционе активности. Примери новчаних токова који произилазе из инвестиционих активности су:

- (а) Новчане исплате за набавку некретнина, постројења и опреме, нематеријалних и других сталних средстава. Ове исплате обухватају и оне које се односе на капитализоване трошкове развоја и изградњу некретнина, постројења и опрему у сопственој режији;
- (б) Новчани приливи од продаје некретнина, постројења и опреме, нематеријалних и других сталних средстава;
- (ц) Новчане исплате за стицање власничких или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким подухватима (осим исплата за инструменте који се сматрају еквивалентима готовине, или за оне који се чувају у сврхе трговања или пословања);
- (д) Новчане приливи од продаје инструмената власничких хартија од вредности или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким улагањима (осим прилива од оних инструмената који се сматрају готовинским еквивалентима или који се чувају за сврхе пословања или трговања);
- (е) Новчани аванси и зајмови дати другим странама (осим аванса и зајмова од стране јавних финансијских институција);
- (ф) Новчане приливи од отплате аванса и зајмова датих другим странама (осим аванса и зајмова јавних финансијских институција);

(г) Новчане исплате за терминске уговоре, форвард уговоре, опцијске уговоре и своп уговоре, осим када се ти уговори држе за сврхе пословања или трговања, или се исплате класификују као активности финансирања; и

(х) Новчани приливи од терминских уговора, форвард уговора, опцијских уговора и своп уговора, осим када се ти уговори чувају за сврхе пословања или трговања, или се приливи класификују као активности финансирања.

Када се уговор рачуноводствено обухвата као заштита позиције која се може идентификовати, новчани токови уговора се класификују на исти начин као и новчани токови позиције која је под заштитом.

Активности финансирања

26. Засебно обелодањивање новчаних токова насталих из активности финансирања је важно будући да је веома корисно приликом предвиђања будућих новчаних токова на које полажу право они који прибављају капитал ентитету. Примери новчаних токова који произилазе из активности финансирања су:

(а) Новчани приливи од издавања задужница, заложница, зајмова, меница, обвезница, хипотека и осталих краткорочних или дугорочних позајмица;

(б) Новчане отплате позајмљених износа; и

(ц) Новчане исплате од стране закупца за смањење неизмирене обавезе везане за финансијски закуп.

Извештавање о новчаним токовима

из пословних активности

27. Ентитет извештава о новчаним токовима из пословних активности користећи или:

(а) директан метод, при чему се обелодањују главне класе бруто новчаних прилива и одлива; или користећи

(б) индиректан метод, при чему се суфицит или дефицит усклађује за ефекте трансакција које су неновчане природе, разграничена одлагања или нагомилавања прошлих или будућих пословних новчаних прилива или одлива, и ставки прихода или расхода који су везани за инвестиционе или финансијске новчане токове.

28. Ентитети се подстичу да извести о новчаним токовима из пословних активности користећи директан метод. Директан метод пружа информације које (а) могу бити корисне у процени будућих новчаних токова (б) до којих не може да се дође индиректним методом. Према директном методу, информације о главним групама бруто новчаних прилива и одлива могу се добити или:

(а) из рачуноводствених евиденција ентитета; или

(б) усклађивањем пословних прихода, пословних расхода (камате и слични приходи, и трошкови камата и слични издаци јавних финансијских институција) и других ставки извештаја о финансијској успешности за:

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

(ii) друге неготовинске ставке; и

(iii) друге ставке за које су готовински ефекти инвестициони или финансијски новчани токови.

29. Ентитети који извештавају о новчаним токовима из пословних активности употребом директног метода се такође подстичу да изврше усаглашавање прегледа суфицита/дефицита из редовних активности са нето новчаним током од пословних активности. Ово усаглашавање се може приказати као део извештаја о новчаним токовима или у напоменама уз финансијске извештаје.

30. Према индиректном методу, нето новчани токови из пословних активности утврђују се усклађивањем суфицита или дефицита из редовних активности за ефекте:

(а) Промена залиха и пословних потраживања и обавеза током датог периода;

(б) Неготовинских ставки као што су амортизација, резервисања, одложени порези, нереализовани добици и губици у страној валути, нерасподељени суфицит повезаних ентитета, и мањинска учешћа; и

(ц) свих других ставки за које су готовински ефекти инвестициони или финансијски новчани токови;

(д) обрисан.

Извештавање о новчаним токовима

из инвестиционих активности и активности финансирања

31. Ентитет одвојено извештава о главним класама бруто новчаних прилива и одлива који произилазе из инвестиционих и активности финансирања, осим у обиму до којег су новчани токови, описани у параграфима 32 и 35, приказани на нето основи.

Извештавање о новчаним токовима на нето основи

32. Новчани токови који настају из следећих пословних, инвестиционих или активности финансирања, могу бити представљени на нето основи:

- (а) новчани приливи и одливи за рачун купца, када токови готовине одражавају активности купца, а не активности ентитета;
- (б) новчани приливи и одливи за ставке чији је обрт брз, износи велики а рокови доспећа кратки.

33. Параграф 32(а) упућује само на трансакције када проистекла новчана салда контролише извештајни ентитет. Примери таквих новчаних прилива и одлива укључују:

(а) наплата пореза од стране једног нивоа државне управе за други ниво државне управе, не укључујући порезе наплаћене од стране државне управе за сопствене потребе у оквиру споразума о расподели јавних прихода;

(б) примање и исплата депозита по виђењу јавних финансијских институција;

(ц) средства која се чувају у име клијента од стране инвестиционог ентитета; и

(д) закупнина прикупљена за рачун и исплаћене власницима некретнина.

34. Примери новчаних прилива и одлива на које упућује параграф 32 под (б) су аванси дати за следеће намене и њихове отплате:

(а) куповина и продаја улагања; и

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

35. Новчани токови који произилазе из било које од следећих активности јавне финансијске институције могу се приказати на нето основи:

(а) новчани приливи и одливи за прихватање и отплату депозита са фиксним роком доспећа;

(б) пласман и повлачење депозита из других финансијских институција;

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

Новчани токови стране валуте

36. Новчани токови који произилазе из трансакција у иностраној валути се евидентирају у функционалној валути ентитета, применом курса функционалне валуте према иностраној валути који је важио на датум настанка тока готовине, на износе у иностраној валути.

37. Новчани токови иностраног контролисаног ентитета преводе се применом девизног курса функционалне валуте према иностраној валути, који је важио на датум настанка новчаних токова.

38. Новчани токови исказани у иностраној валути обелодањују се на начин који је у складу са Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор 4 (МРС–ЈС 4) *Учинци промена курсева страних валута*. Њиме се допушта употреба курса који је приближан стварном курсу. На пример, пондерисани просечни курс за неки период може се користити за евидентирање девизних трансакција или превођење новчаних токова иностраног контролисаног ентитета. МРС–ЈС 4 не дозвољава употребу курса на датум извештавања при превођењу новчаних токова иностраног контролисаног ентитета.

39. Нереализовани добици и губици, који произилазе из промена курсева страних валута, нису новчани токови. Међутим, ефекти промена курсева на готовину и готовинске еквиваленте који се држе или доспевају у иностраној валути, обелодањују се у извештају о новчаним токовима ради усаглашавања готовине и еквивалентна готовине на почетку и на крају периода. Овај износ се приказује одвојено од новчаних токова из пословних, инвестиционих и активности финансирања и обухвата курсне разлике, ако постоје, оних новчаних токова који су били обелодањени на крају периода.

Камате и дивиденде или сличне расподеле

40. Новчани токови од примљених и исплаћених камата и дивиденди или сличних расподела, обелодањују се одвојено. Класификују се на доследан начин од периода до периода, као пословне, инвестиционе или активности финансирања.

41. Укупан износ исплаћених камата током периода се обелодањује у извештају о новчаним токовима било да је признат као расход у извештају о финансијској успешности или капитализован у складу са дозвољеним алтернативним поступком из Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 5 (МРС–ЈС 5) *Трошкови позајмљивања*.

42. Плаћене и примљене камате и дивиденде или сличне расподеле се обично класификују као пословни новчани токови финансијске институције. Међутим, не постоји сагласност о класификацији тих новчаних токова за друге ентитете. Плаћене камате и примљене камате и дивиденде или сличне расподеле могу се класификовати као пословни новчани токови јер утичу на утврђивање суфицита или дефицита. Алтернативно, плаћене камате и примљене камате и дивиденде или сличне расподеле могу бити класификоване као новчани токови финансирања односно новчани токови инвестирања, јер представљају трошкове стицања финансијских ресурса или приноса од инвестиција.

43. Исплаћене дивиденде се могу класификовати као новчани токови финансирања јер представљају трошкове стицања финансијских ресурса. Алтернативно, исплаћене дивиденде се могу класификовати као део новчаних токова који настају из пословних активности да би се помогло корисницима да одреде способност ентитета да изврши ове исплате из пословних новчаних токова.

Порез на нето суфицит

44. **Новчани токови који произилазе из пореза на нето суфицит се засебно обелодањују и класификују се као новчани токови из пословних активности осим ако се не могу посебно идентификовати са активностима финансирања и инвестирања.**

45. Ентитети јавног сектора су обично ослобођени пореза на нето суфицит. Ипак, могуће је да неки ентитети јавног сектора послују под еквивалентним пореским режимима, по којима се за њих порез одређују на исти начин као и за ентитете приватног сектора.

46. Порез на нето суфицит утврђује се на трансакцијама које повећавају новчане токове који се разврставају као пословне, инвестиционе или активности финансирања у извештају о новчаним токовима. Док се порески расход може одмах идентификовати у активностима инвестирања или финансирања, порески новчани токови који се на њих односе су често непрактични за идентификовање и могу настати у различитом периоду од новчаних токова готовине односно трансакција. Стога се плаћени порези обично класификују као новчани токови из пословних активности. Међутим, када је могуће повезати пореске новчане токове са појединачном трансакцијом које доводе до промене новчаних токова који се класификују као активности инвестирања или финансирања, порески новчани токови се, зависно од случаја, класификују као активности инвестирања или финансирања. Када се порески новчани токови распоређују на више од једне категорије активности, обелодањује се укупан износ плаћеног пореза.

Улагања у контролисане ентитете,

придружене ентитете и заједничка улагања

47. Када се при рачуноводственом обухватању улагања у придружене ентитете или контролисане ентитете, у обрачуну користи метод удела или метод трошка, улагач ограничава своје извештавање у извештају о новчаним токовима на новчане токове између сопственог пословања и ентитета у кога је улагање извршено, на пример, на дивиденде или сличне расподеле и авансе.

48. Ентитет који извештава о свом учешћу у заједнички контролисаном ентитету користећи пропорционално консолидовање, укључује у свој консолидован извештај о новчаним токовима свој пропорционални удео у новчаним токовима заједнички контролисаног ентитета. Ентитет који извештава о таквом учешћу употребом метода удела, у свој извештај о новчаним токовима укључује (а) новчане токове који се тичу његовог учешћа у заједнички контролисаном ентитету, и (б) расподеле и друге приливе или одливе између њега и заједнички контролисаног ентитета.

Прибављање и отуђење контролисаних ентитета и

других пословних јединица

49. **Укупни новчани токови који настају из стицања и од отуђења контролисаних ентитета и других пословних јединица се засебно приказују и класификују као инвестиционе активности.**

50. **Ентитет збирно обелодањује, и за стицање и за отуђења контролисаних ентитета и других пословних јединица у датом периоду, сваку од следећих ставки:**

- (а) **укупну накнаду за куповину или отуђење;**
- (б) **део накнаде за куповину или отуђење извршене у готовини или готовинским**

еквивалентима;

(ц) износ готовине и готовинских еквивалената у стеченим или отуђеним контролисаним ентитетима или пословним јединицама; и

(д) износ имовине и обавеза осим готовине или готовинских еквивалената признатих од стране стечених или отуђених контролисаних ентитета или пословних јединица, збирно за сваку већу категорију.

51. Одвојена презентација ефеката новчаних токова из стицања и отуђења контролисаних ентитета и других пословних јединица, као појединачних ставки, заједно са одвојеним обелодањивањем износа стечене или отуђене имовине и обавеза, помаже при разликовању ових новчаних токова од новчаних токова који настају из других пословних активности, инвестиционих или активности финансирања. Ефекти новчаних токова од отуђења се не одузимају од новчаних токова од стицања.

52. Збирни износ готовине примљене или плаћене приликом куповине или продаје обелодањује се у извештају о новчаним токовима у нето износу након умањења за стечени или отуђени готовински износ и износ готовинских еквивалената.

53. Имовину и обавеза осим готовине и готовинских еквивалената, стеченог или отуђеног контролисаног ентитета или пословне јединице, треба обелоданити уколико су контролисани ентитет или пословна јединица претходно признали ту имовину и обавезе. На пример, када је ентитет јавног сектора, који припрема извештаје на готовинској основи, стечен од стране другог ентитета јавног сектора, од ентитета–купца се не захтева да обелодани имовину и обавезе (осим готовине и готовинских еквивалената) стеченог ентитета, будући да стечени ентитет не би извршио признао неготовинска средства и обавезе.

Неготовинске трансакције

54. **Инвестиционе и финансијске трансакције које не захтевају употребу готовине или еквивалената готовине, се изузимају из извештаја о новчаним токовима. Такве трансакције се обелодањују на другом месту у финансијским извештајима, на начин који даје све одговарајуће информације о тим инвестиционим активностима и активностима финансирања.**

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

(а) стицање имовине путем размене, прихватањем директно повезаних обавеза или путем финансијског лизинга;

(б) конверзија дуга у капитал.

Компоненте готовине и готовинских еквивалената

56. **Ентитет обелодањује компоненте готовине и готовинских еквивалената и приказује усклађене износе у свом извештају о новчаним токовима са еквивалентним ставкама обелодањеним у извештају о финансијском стању.**

57. С обзиром на различите праксе управљања готовином и различитим банкарским аранжманима у свету, а да би се задовољили захтеви Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 1 (МРС–ЈС 1), ентитет обелодањује политику коју примењује приликом одређивања састава готовине и готовинских еквивалената.

58. Ефекат било које промене у политици одређивања компоненти готовине и готовинских еквивалената, на пример промена у класификацији финансијских инструмената који су претходно сматрани за део портфолиа улагања ентитета, приказује се извештају у складу са МРС–ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Друга обелодањивања

59. **Ентитет обелодањује, заједно са коментаром руководства, у напоменама уз финансијске извештаје значајне износе готовинских салда и салда еквивалената готовине које поседује, а који нису на расположиви за коришћење од стране економског ентитета.**

60. Постоје различите околности у којима готовинска салда и салда еквивалената готовине ентитета, нису на располагању економском ентитету да их користи. Примери обухватају, готовинска салда и салда еквивалената готовине контролисаног ентитета који послује у земљи где је снази девизна контрола или друга законска ограничења, када салда нису на располагању за општу употребу од стране матичног ентитета или других контролисаних ентитета.
61. Додатне информације могу бити значајне корисницима за разумевање финансијског стања и ликвидности једног ентитета. Подстиче се обелодањивање оваквих информација, заједно са описом у напоменама уз финансијске извештаје, и такво обелодањивање може укључити:
- (а) Износе неискоришћених одобрених кредита, а који могу бити расположиви за будуће пословне активности и за подмирење капиталних обавеза, уз истицање било каквих ограничења коришћење тих зајмова;
 - (б) Збирни износ новчаних токова из сваке пословне, инвестиционе или активности финансирања а који се односи на учешћа у заједничким улагањима а који су обелодањени коришћењем пропорционалне (сразмерне) консолидације; и
 - (ц) износ и природу готовинских салда чија је употреба ограничена.
62. Када се дотације или буџетска одобравања припремају на готовинској основи, извештај о новчаним токовима може да помогне корисницима у разумевању односа између активности или програма ентитета и информација о државном буџету. МРС-ЈС 1 садржи краће разматрање о поређењу стварних и буџетираних износа.

Датум ступања на снагу

63. Ентитет примењује овај Стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2001. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за период који почиње пре 1. јула 2001, ентитет обелодањује ту чињеницу.
- 63А Параграф 22 је претрпео измене које су објављене у *Побољшањима МРС-ЈС* објављеним у јануару 2010. Ентитет примењује ове измене за годишње финансијске извештаје који обухватају период који почиње на дан 1. јануара 2011 или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за период који почиње пре 1. јануара 2011., ентитет обелодањује ту чињеницу и примењује параграф 83А МРС-ЈС 17.
- 63Б Параграф 25 је претрпео измене које су објављене у *Побољшањима МРС-ЈС* објављеним у јануару 2010. Ентитет примењује ове измене за годишње финансијске извештаје који обухватају период који почиње на дан 1. јануара 2012 или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за период који почиње пре 1. јануара 2012., ентитет обелодањује ту чињеницу.
64. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што је дефинисано у МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

Наредни параграфи су поново нумерисани.

Основа за закључивање

Ревидирање МРС-ЈС 2 као резултат IASB-ових Побољшања МРС-ЈС објављених 2009.

BC1. IPSASB је прегледао измене IAS 7 укључене у „Побољшања IFRS“ објављена од стране IASB у априлу 2009. и у начелу се сложио са IASB-овим разлозима за измене стандарда. IPSASB је закључио да није постојао разлог специфичан за јавни сектор за неусвајање измена.

Илустративни примери

Ови примери прате али нису део МРС-ЈС 2.

Извештај о новчаним токовима

(за ентитет који није финансијска институција)

Извештај о новчаним токовима – директан метод (параграф 27(а))

Ентитет јавног сектора – Консолидовани извештај

о новчаним токовима за годину која се завршава 31. децембра 20X2

(у хиљадама новчаних јединица)

	(у хиљадама новчаних јединица) 20X2	20X1
НОВЧАНИ ТОКОВИ ИЗ ПОСЛОВНИХ АКТИВНОСТИ		
Приливи		
Опорезивање	X	X
Продаја робе и услуга	X	X
Дотације	X	X
Примљена камата	X	X
Остали приливи	X	X
Одливи		
Трошкови запослених	(X)	(X)
Пензија	(X)	(X)
Добављачи	(X)	(X)
Плаћена камата	(X)	(X)
Остали одливи	(X)	(X)
Нето новчани токови из пословних активности	X	X
НОВЧАНИ ТОКОВИ ИЗ ИНВЕСТИЦИОНИХ АКТИВНОСТИ		
Куповина постројења и опреме	(X)	(X)
Приноси од продаје постројења и опреме	X	X
Приноси од продаје инвестиција	X	X
Куповина хартија од вредности у иностраној валути	(X)	(X)
Нето новчани токови из инвестиционих активности	(X)	(X)
НОВЧАНИ ТОКОВИ ИЗ АКТИВНОСТИ ФИНАНСИРАЊА		
Приноси од позајмљивања	X	X
Отплате позајмица	(X)	(X)
Расподела/дивиденда држави	(X)	(X)
Нето новчани токови из активности финансирања	(X)	(X)
Нето повећање/(смањење) готовине и готовинских еквивалената	X	X
Готовина и готовински еквиваленти на почетку периода	X	X
Готовина и готовински еквиваленти на крају периода	X	X

Напомене уз извештај о новчаним токовима

(а) *Готовина и готовински еквиваленти*

Готовина и готовински еквиваленти се састоје од готовине у благајни, и салда на рачунима код банака, као и од улагања у инструменте на тржишту новца. Готовина и готовински еквиваленти укључени у извештај о новчаним токовима обухватају следеће износе извештаја о финансијском стању:

	(у хиљадама новчаних јединица) 20X2	20X1
Готовина у благајни и салда на рачунима код банака	X	X
Краткорочна улагања	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Ентитет није искористио износ X одобреног кредита, од чега се X може искористити искључиво за инфраструктурне пројекте.

(б) *Некретнине, постројења и опрема*

Током периода, економски ентитет је стекао некретнине, постројења и опрему са укупним трошком прибављања од X, од чега је X набављено путем новчаних дотација од стране државе. Готовинске исплате од X су извршене ради набавке некретнина, постројења и опреме.

(ц) *Усаглашавање нето новчаних токова*

из пословних активности са суфицитом (дефицитом)

	(у хиљадама новчаних јединица) 20X2	20X1
Суфицит/дефицит	X	X
Неготовинске промене		
Умањење вредности	X	X
Амортизација	X	X
Повећање резервисања за сумњива потраживања	X	X
Повећање обавеза	X	X
Повећање позајмица	X	X
Повећање резервисања за накнаде/примања запослених	X	X
(Добици)/Губици на продаји некретнина, постројења и опреме	(X)	(X)
(Добици)/ Губици на продаји инвестиција	(X)	(X)
Повећање остале обртне имовине	(X)	(X)
Повећање инвестиција по основу ревалоризације	(X)	(X)
Повећање потраживања	(X)	(X)
Нето новчани токови из пословних активности	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

Извештај о новчаним токовима – индиректна метода (параграф 27(б))

Ентитет јавног сектора – Консолидовани извештај о новчаним токовима за годину која се завршава 31. децембра 20X2 (у хиљадама новчаних јединица)

	(у хиљадама новчаних јединица) 20X2	20X1
НОВЧАНИ ТОКОВИ ИЗ ПОСЛОВНИХ АКТИВНОСТИ		
Суфицит/дефицит	X	X
Неготовинске промене		
Умањење вредности	X	X
Амортизација	X	X
Повећање резервисања за сумњива потраживања	X	X
Повећање обавеза	X	X
Повећање позајмица	X	X
Повећање резервисања за накнаде/примања запослених	X	X
(Добици)/Губици на продаји некретнина, постројења и опреме	(X)	(X)
(Добици)/ Губици на продаји инвестиција	(X)	(X)
Повећање остале обртне имовине	(X)	(X)
Повећање инвестиција по основу ревалоризације	(X)	(X)
Повећање обавеза	(X)	(X)
Нето новчани токови из пословних активности	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

Напомене за извештај о новчаним токовима

(а) *Готовина и готовински еквиваленти*

Готовина и готовински еквиваленти се састоје од готовине у благајни, и салда на рачунима код банака, као и од улагања у финансијске инструменте. Готовина и готовински еквиваленти укључени у извештај о новчаним токовима обухватају следеће износе извештаја о финансијском стању:

	(у хиљадама новчаних јединица) 20X2	20X1
Готовина у благајни и салда на рачунима код банака	X	X
Краткорочна улагања	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Ентитет није искористио износ X одобреног кредита, од чега се X може искористити искључиво за инфраструктурне пројекте.

(б) *Некретнине, постројења и опрема*

Током периода, економски ентитет је стекао некретнине, постројења и опрему са укупним трошком прибављања од X, од чега је X набављено путем новчаних дотација од стране државе.

Готовинске исплате од Х су извршена ради набавке некретнина, постројења и опреме.

Поређење са IAS 7

МРС-ЈС 2, “Извештаји о новчаним токовима”, је састављен првенствено у складу са IAS 7, “Извештаји о новчаним токовима” и садржи измене IAS 7 које су настале у склопу Побољшања IFRS објављених у априлу 2009. Основне разлике између МРС-ЈС 2 и IAS 7 су следеће:

- У МРС-ЈС 2 је укључен и додатни коментар који се не налази у IAS 7 како би се појаснила променљивост стандарда на рачуноводство ентитет из јавног сектора.
- У МРС-ЈС 2 се користи различита терминологија, у неким примерима, од оне из IAS 7. Најзначајнији примери су коришћење термина “прилив” “извештај о финансијској успешности” и “нето имовина/капитал” у МРС-ЈС 2. Еквивалентни термини из IAS 7 су “приход”, “биланс успеха” и “капитал”.
- МРС-ЈС 2 садржи скуп дефиниција стручних термина који се разликује од оног из IAS 7 (параграф 8).
- Као и IAS 7 и МРС-ЈС 2 дозвољава коришћење или директног или индиректног метода за презентовање новчаних токова из пословних активности. У случајевима у којима се користи директан метод за презентовање новчаних токова из пословних активности, МРС-ЈС 2 подстиче обелодањивање усклађивања суфицита или дефицита са новчаним токовима из пословних активности у напоменама уз финансијске извештаје (параграф 29).
- Део МРС-ЈС 2 Илустративни примери не садржи илустрацију извештаја о новчаним токовима за неку финансијску институцију.