



Sastavljanje bilance za poduzetnike na dan 31.12.2017.

mr. sc. **Zdravko Baica, Neven Baica**, mag. oec.,
Jadranka Knežević, mag. oec., **Igor Milinović**, mag. oec.

Bilancu su poduzetnici dužni sastaviti sukladno računovodstvenim standardima i odredbama Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16) kojim je propisana struktura i sadržaj ovog financijskog izvještaja. Ovim člankom pojašnjavamo ispunjavanje pojedinih pozicija bilance na dan 31.12.2017.

U "Narodnim novinama" br.86/15 Odbor za standarde financijskog izvještavanja objavio je "Odluku o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja", u skladu s člankom 18. stavak 1. točka 1. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br., 78/15, 134/15 i 120/16), u kojoj su objavljeni Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Pojmovnik i 17. HSFI-a, sa primjenom od 1. siječnja 2016.

Navedeni Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu HSFI) su zapravo izmjena i dopuna HSFI-a koji su se primjenjivali za razdoblje do 31. prosinca 2015.

O promjenama odredbi HSFI-a detaljno smo pisali u članku "Izmjene i dopune Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (primjena od 1. 1. 2016.)", koji je objavljen u RiPup-u br. 10/2015 na str. 30. i u članku "Kratki pregled značajnih promjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja", koji je objavljen u RiPup-u br. 11/2015 na str. 33.

U skladu s člankom 44. st.1. novog Zakona o računovodstvu, donesen je Novi Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 96/15) koji će se primjenjivati za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja 2016. O promjenama pozicija Bilance i Računa dobiti i gubitka detaljno smo pisali u članku "Novi Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja", koji je objavljen u RiPup-u br. 12/2015 na str. 24.

Zbog izmjena odredbi HSFI-a i izmjena pozicija u obrascima Bilance i Računa dobiti i gubitka morali smo izmijeniti i analitički kontni plan RiPup-a što smo i učinili u članku "Izmjena analitičkog kontnog plana od 1. siječnja 2016.", koji je objavljen u RiPup-u br. 1/2016 na str. 51. i u članku "Dopuna izmjene analitičkog kontnog plana od 1. siječnja 2016.", koji je objavljen u RiPup-ubr. 2/2016 na str. 83.

Novim Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjuje za 2016. (kojim je

stavljen izvan snage Pravilnik iz Nar. nov., br., 96/15), promijenjene su pozicije Bilance i Računa dobiti i gubitka. Zbog izmjena pozicija u obrascima Bilance i Računa dobiti i gubitka morali smo izmijeniti i analitički kontni plan RiPUP-a. O svemu navedenom detaljno smo pisali u članku "Izmjene pozicija Bilance i Računa dobiti i gubitka i na temelju tih izmjena promjene RiPup-ovog kontnog plana za 2016.", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 12/2016 na str. 60.

AKTIVA

A. Potraživanja za upisani, a neplaćeni kapital (AOP 001)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 00.

B. DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 002)

Kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava sljedeće uvjete:

- očekuje se da će se realizirati ili se drže za prodaju ili potrošnju u redovnom tijeku poslovanja;
- primarno se drži za trgovanje;
- očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance;
- novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.



ističemo...

Sva druga imovina koja nije kratkotrajna imovina je dugotrajna imovina.

B.I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 003)

Dugotrajna nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.

Dugotrajna nematerijalna imovina može se steći: nabavom od drugih kupnjom na tržištu, ulaganjem na tuđoj materijalnoj imovini, razvojem nematerijalne imovine ili u fazi razvoja internog projekta, pri poslovnom spajanju, razmjenom za drugo sredstvo, donacijom odnosno primanjem pomoći od države i jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave i ostalih pravnih i fizičkih osoba, ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava.

Prema računovodstvenim standardima, neku se dugotrajnu nematerijalnu imovinu **treba priznati samo:**

- ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritjecati poduzetniku, i
- trošak nabave te imovine se može pouzdano izmjeriti.

Imovina zadovoljava kriterij identificiranja u definiciji dugotrajne nematerijalne imovine kad je ona:

- je odvojiva, odnosno ako se može odvojiti ili razlučiti od poduzetnika i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, imovinom ili obvezom, ili
- proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to mogu li se ta prava prenijeti ili odvojiti od poduzetnika ili od drugih prava i obveza.

Prema računovodstvenim standardima, poduzetnik će nematerijalnu imovinu **na početku procijeniti po trošku nabave.**

Trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća:

- nabavnu cijenu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, uvozne carine, nepovratne poreze na nabavu,
- te troškove koji se izravno mogu pripisati pripremi ove imovine za predviđenu upotrebu.

Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.

Trošak interno dobivene dugotrajne nematerijalne imovine obuhvaća sve izravne troškove koji su bili neophodni za stvaranje, proizvodnju i pripremanje interne dugotrajne nematerijalne imovine za njezinu namjeravanu upotrebu. Takvi izravni troškovi su na primjer:

- troškovi za materijal i usluge koji su korišteni ili potrošeni u stvaranju interne dugotrajne nematerijalne imovine,
- plaće, nadnice i drugi troškovi zaposlenog osoblja koji su izravno uključeni u stvaranje interne dugotrajne nematerijalne imovine,
- naknade za registriranje zakonskih prava interne dugotrajne nematerijalne imovine,
- amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koja se koristila pri stvaranju interne dugotrajne nematerijalne imovine,
- troškovi posudbe (kamate i drugi financijski troškovi) koji nastanu u svezi s posudbom financijskih sredstava u tijeku stvaranja interne dugotrajne nematerijalne imovine do momenta stavljanja interno stvorene dugotrajne nematerijalne imovine u upotrebu.

Troškovi koji **ne ulaze** u nabavnu vrijednost interno stvorene dugotrajne nematerijalne imovine su na primjer:

- troškovi prodaje, administrativni i drugi opći troškovi, osim ako se ti izdaci mogu izravno pripisati pripremanju interne dugotrajne nematerijalne imovine za uporabu,
- jasno identificirane nedjelotvornosti i početno priznati gubici nastali prije nego je interno stvorena dugotrajna nematerijalna imovina postigla planirani stupanj uspješnosti,
- izdaci za uvježbavanje osoblja koje će se koristiti interno stvorenom dugotrajnom nematerijalnom imovinom.

Postoje tri načina stjecanja nematerijalne imovine ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava:

- ulaganjem u upisani kapital (ne povećava se porezna osnovica porez na dobit);
- ulaganjem u neupisani kapital pod uvjetima propisanim čl.10. *Pravilnika o porezu na dobit* (ne povećava se porezna osnovica poreza na dobit);
- ulaganjem u neupisani kapital (povećava se porezna osnovica poreza na dobit).

Prema čl. 10. *Pravilnika o porezu na dobit* (Nar. nov., br.95/05 do 2/18), da bi ulaganje člana društva ili dioničara koje se ne registrira kao povećanje temeljnog kapitala bilo neoporezivo ulaganje, ulaganje mora steći status imovine društva te mora biti regulirano društvenim ugovorom ili drugom pisanom ispravom.

Smatra se da je ulaganje steklo status imovine društva ako na temelju takva ulaganja ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza društva, te da društvo imovinu posjeduje i s njom neograničeno raspolaze.

Primjer 1. - Knjiženja ulaganja članova društva u upisani i neupisani kapital

- Upisom u sudski registar obavljena je dokapitalizacija ulaganjem softwera člana društva s ograničenom odgovornošću, čija vrijednost prema procjeni ovlaštenog revizora iznosi 200.000,00 kn;
- U skladu s čl.10. *Pravilnika o porezu na dobit* obavljeno je ulaganje softwera člana društva u neupisani kapital prema procjeni u iznosu od **100.000,00 kn**.

0120	Računalni programi (software)	9010	Upisani temeljni uložci domaćih osoba
(1)	200.000,00		444.444,00 So
(2)	100.000,00		200.000,00 (1)
		911	Ulaganja u neupisani kapital
			100.000,00 (2)

Nakon početnog priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine za mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine, poduzetnik treba odabrati ili **metodu troška** ili **metodu revalorizacije** kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne nematerijalne imovine.

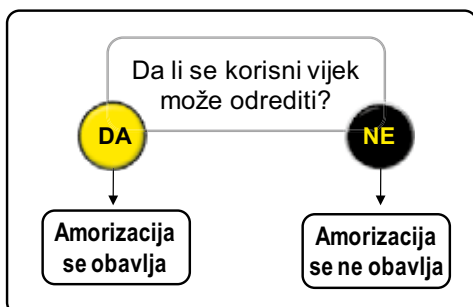
Nakon početnog priznavanja imovine, poduzetnik može pojedinu dugotrajnu nematerijalnu imovinu iskazati po njezinu trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja (**metoda troška**).

Alternativno, nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja može mjeriti u revaloriziranom iznosu odnosno njejoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjenom za naknadni ispravak vrijednosti i za naknadne akumulirane gubitke od umanjenja (**metoda revalorizacije**).



Računovodstvo nematerijalne imovine temelji se na njenom korisnom vijeku uporabe, odnosno činjenici da li se korisni vijek može odrediti ili ne.

Nematerijalna imovina s ograničenim vijekom uporabe se amortizira¹, dok se nematerijalna imovina s neodređenim vijekom uporabe ne amortizira.



Iz tog razloga odmah nakon početnog priznavanja nematerijalne imovine poduzetnik treba utvrditi da li nematerijalna imovina ima ograničeni ili neodređeni vijek uporabe. Ako je vijek uporabe ograničen tada ga poduzetnik treba procijeniti odnosno:

- odrediti razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, ili
- utvrditi broj proizvoda ili sličnih jedinica za koje se očekuje da će ih poduzetnik ostvariti od te imovine.

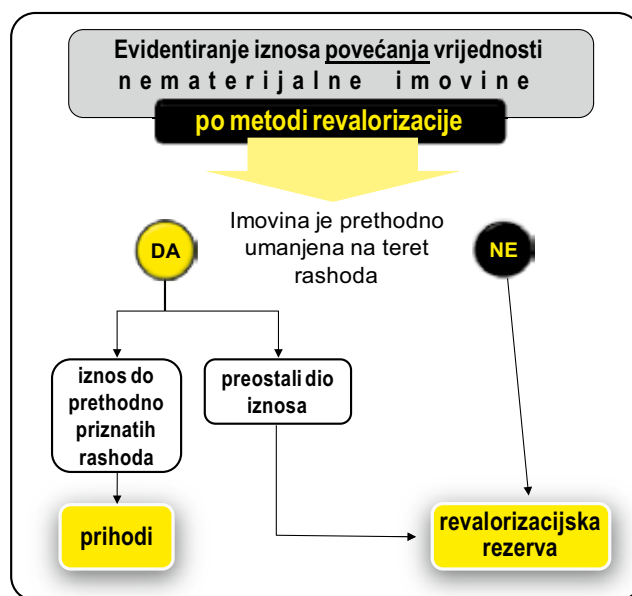
Kod nematerijalne imovine **kojoj se vijek uporabe može odrediti** provodi se postupak amortizacije neovisno o tome da li je ta imovina poslije početnog priznavanja u računovodstvu mjerena po metodi troška ili po metodi revalorizacije.

Amortizacija nematerijalne imovine ne prestaje niti u trenutku kada se imovina povuče iz uporabe, osim ako imovina nije do kraja amortizirana ili klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju.

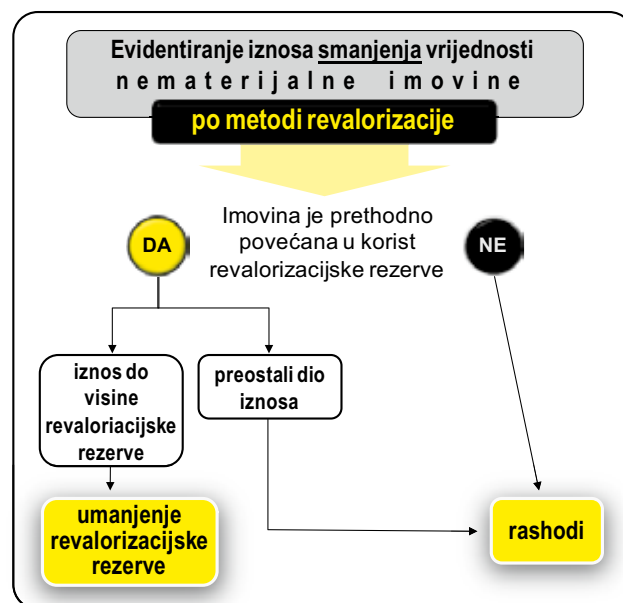
Kad se pojedina dugotrajna nematerijalna imovina **revalorizira**, akumulirana amortizacija na datum revalorizacije tretira se na jedan od sljedećih načina:

- prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednaka njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, ili
- isključuje se iz bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto iznos se prepravljaju u revaloriziranu vrijednost imovine.

Kada se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine **poveća kao rezultat revalorizacije**, to povećanje treba izravno **odobriti kapitalu pod nazivom revalorizacijska rezerva**. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati kao **prihod** do visine prethodno priznatih rashoda u računu dobiti i gubitka.



Kada se revalorizacijom knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine **smalji zbog revalorizacije**, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.



Revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na dugotrajnu nematerijalnu imovinu **može se prenijeti u zadržanu dobit** korištenjem te imovine, te u slučajevima kada se imovina otuđi ili povuče iz uporabe. Za takvu revalorizacijsku rezervu kažemo da je realizirana.

Korištenjem dugotrajne nematerijalne imovine realizirana revalorizacijska rezerva utvrđuje se kao razlika između amortizacije utvrđene na revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu nematerijalne imovine i amortizacije utvrđene na izvornom trošku imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti ili gubitka.

Nematerijalna imovina s određenim vijekom uporabe za koju je poduzetnik odabrao **metodu troška** nakon početnog mjerenja, amortizira se ali se ne revalorizira. U tim slučajevima nematerijalnu imovinu poduzetnik **testira na umanjene**, odnosno utvrđuje da li postoji gubitak od umanjenja imovine.

¹ Amortizacija nematerijalne imovine je sustavni raspored amortizacijskog iznosa te imovine tijekom njezinog vijeka upotrebe

Testiranje na umanjenje provodi se usporedbom iznosa imovine koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenom vrijednošću te imovine i to godišnje i kad god postoji naznaka da se nematerijalna imovina može umanjiti.

Kada se utvrdi gubitak od umanjenja imovine, takav gubitak treba odmah priznati u računu dobiti i gubitka **kao poslovni rashod od vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine**.

Nakon priznanja gubitka od umanjenja nematerijalne imovine potrebno je razmotriti da li je došlo i do promjene vijeka uporabe te imovine. Promijenjenu knjigovodstvenu vrijednost potom treba sustavno rasporediti (amortizirati) na razdoblje njezinog preostalog vijeka uporabe.

Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj za neku imovinu da **gubitak od umanjenja** imovine koji je priznat u ranijim godinama **više ne postoji ili je možda smanjen**. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadi- vi iznos te imovine.

Gubitak od umanjenja imovine koji je priznat za imovinu u ranijim godinama treba ukinuti samo, i samo ako su se promijenile procjene korištene za određivanje nadoknativog iznosa imovine od kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvena vrijednost imovine treba se povećati do njezinog nadoknativog iznosa i priznaje se u računu dobiti i gubitka kao **ne-realizirani dobitak (prihod)** koji se iskazuje kao **ostali poslovni prihod**.

Povećanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, radi ukidanja gubitka od umanjenja imovine ne treba prelaziti knjigovodstveni iznos koji bi se mogao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za tu imovinu u ranijim godinama.

Ukidanje gubitka od umanjenja za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobitka i gubitka.

Nakon što je ukinut gubitak od umanjenja vrijednosti imovine, trošak amortizacije se treba uskladiti za buduća razdoblja da se sustavno rasporedi promijenjena knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji) tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja imovine.

Nematerijalna imovina se prestaje priznavati kada nisu ispunjeni uvjeti o priznavanju dugotrajne nematerijalne imovine, a osobito:

- prilikom otuđenja ili
- kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja.

Otuđenje nematerijalne imovine može nastati na različite načine (npr. prodajom, financijskim najmom, ili donacijom).

Prihod ili rashod koji proizlaze iz povlačenja ili otuđenja nematerijalne imovine utvrđuje se tako da se od neto zaračunatog iznosa (ili fer vrijednosti u slučaju zamjene) oduzme knjigovodstvena vrijednost ove imovine. Ovaj prihod ili rashod klasificira se kao ostali **poslovni** prihodi i ostali **poslovni** rashodi i priznaje se na neto osnovi. Do 31. prosinca 2015. navedeni prihod ili rashod klasificirao se kao ostali **izvanredni** prihod odnosno kao ostali **izvanredni** rashod.

Prema računovodstvenim standardima **osnivački izdaci** ne mogu se iskazati kao dugotrajna nematerijalna imovina već se moraju iskazati kao troškovi razdoblja kada su nastali.

O dugotrajnoj nematerijalnoj imovini detaljno smo pisali u članku "Računovodstvo dugotrajne nematerijalne imovine - primjena HSF1 5", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 10/2016 na str. 20.

B.I.1. Izdaci za razvoj (AOP 004)

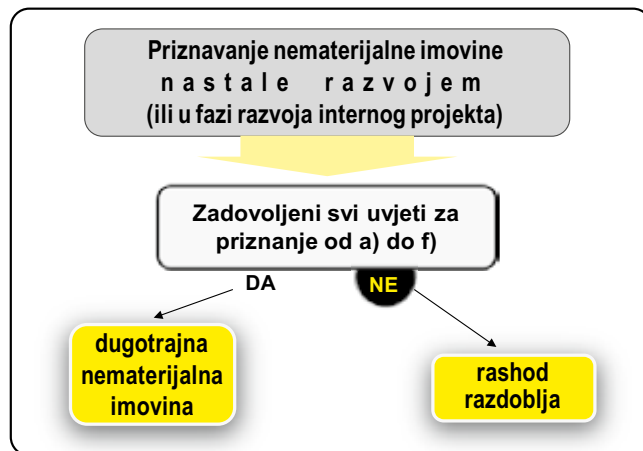
Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **010**.

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto radi stjecanja novih znanstvenih ili tehnoloških spoznaja i novih zaključaka (razumijevanja).

Razvoj je primjena rezultata istraživanja ili drugih znanja na plan ili projekt proizvodnje novih ili bitno (značajno) poboljšanih (unaprijeđenih) materijala, uređaja, proizvoda, postupaka (procesa), sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili upotrebe.

Prema računovodstvenim standardima, nematerijalna imovina nastala razvojem (ili u fazi razvoja internog projekta) **treba se priznati kao imovina, ako i samo ako (isključivo)**, poduzetnik može dokazati **sve** navedeno:

- a) tehničku provedivost dovršenja nematerijalne imovine tako da bude raspoloživa za upotrebu ili prodaju;
- b) vlastitu namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene upotrebe ili prodaje;
- c) vlastitu mogućnost upotrebe ili prodaje nematerijalne imovine;
- d) način na koji će nematerijalna imovina stvarati vjerojatne buduće ekonomske koristi. Poduzetnik između ostalog može dokazati i postojanje tržišta za proizvode nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu, ili pak korisnost nematerijalne imovine u slučaju da se ona koristi interno;
- e) raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih resursa za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine;
- f) vlastitu mogućnost pouzdanog mjerenja troška koji se može pripisati razvoju nematerijalne imovine.



Interno stvorena dugotrajna nematerijalna imovina **mjeri se** po trošku koji predstavlja sumu izdataka nastalih u fazi razvoja od momenta kada je određena interna dugotrajna nematerijalna imovina zadovoljila kriterij priznavanja do momenta stavljanja interne dugotrajne nematerijalne imovine u upotrebu.

Trošak interno dobivene dugotrajne nematerijalne imovine obuhvaća sve izravne troškove koji su bili neophodni za stvaranje, proizvodnju i pripremanje interne dugotrajne nematerijalne imovine za njezinu namjeravanu upotrebu.

Troškovi koji proizlaze iz istraživanja (ili faze istraživanja unutarnjeg projekta) ne priznaje se kao imovina. Izdaci za istraživanje (ili za fazu istraživanja unutarnjeg projekta) priznaju se kao rashod u trenutku njihova nastanka (HSF1 5.27.)

B.I.2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke... (AOP 005)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **011, 012 i 013**.

Često se **računalni program** (software) kupuje zajedno s računalom i u tom slučaju teško je odvojiti vrijednost softwarea od



vrijednosti računala (a i nema potrebe). U tom slučaju software se zajedno s računalom iskazuje kao dugotrajna materijalna imovina.

Izrada softwarea u vlastitoj izvedbi iskazuje se kao dugotrajna nematerijalna imovina.

Troškovi poslovnog najma softwarea ne iskazuju se kao dugotrajna nematerijalna imovina već kao trošak razdoblja u kojem je nastao. Međutim, troškovi prilagodbe softwarea potrebama poduzetnika iskazuju se kao ulaganja na tuđoj imovini odnosno kao dugotrajna nematerijalna imovina.

U praksi su čest slučaj **ulaganja na tuđoj dugotrajnoj materijalnoj imovini**. Takva ulaganja poduzetnik evidentira kao dugotrajnu nematerijalnu imovinu pod uvjetom da postoji ugovor iz kojega se sagledavaju prava poduzetnika na korištenje tuđe dugotrajne materijalne imovine zbog dodatnih ulaganja.

Najčešći slučaj takvih ulaganja su **ulaganja u nekretnine koje je poduzetnik uzeo u poslovni najam**. Ova ulaganja za najmpromicma su dugotrajna nematerijalna imovina, koja kod najmodavca pravne osobe utiče na povećanje vrijednosti dugotrajne materijalne imovine.

Kada je najmodavac fizička osoba, takvo ulaganje od strane najmpromicma dovest će do povećanja dohotka od iznajmljivanja imovine.

Najamnina za poslovni najam koju najmpromicma plaća najmodavac **te troškovi koji nastaju tijekom upotrebe unajmljene nekretnine** (struja, voda, telefon, čišćenje prostorija, tekuće i investicijsko održavanje unajmljene nekretnine) ne iskazuju se na ovoj poziciji, već se **iskazuju kao troškovi** u razdoblju kada su nastali.

B.I.3. Goodwill (AOP 006)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **014**.

Postoje dvije kategorije goodwilla:

- interno dobiveni goodwill i
- goodwill proizašao iz poslovnih spajanja društava.

Prema računovodstvenim standardima, interno dobiveni goodwill ne priznaje se kao dugotrajna nematerijalna imovina. Dakle na ovoj poziciji evidentira se samo goodwill proizašao iz poslovnih spajanja društava.

Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika rezultiraju poslovnim spajanjem. Razlikujemo tri osnovna oblika poslovnih spajanja društava:

- 1) **Akvizicija** - jedno ili više društava postaju ovisna društva;
- 2) **Fuzija ili pripajanje** - jedno društvo prenosi svoju neto imovinu na drugo društvo;
- 3) **Statutarna konsolidacija** - svako društvo prenosi svoju neto imovinu u novoosnovano društvo.

Sva poslovna spajanja obračunavaju se **primjenom metode kupnje** te se kod stjecatelja² kao posebna računovodstvena kategorija **javlja goodwill**.

Stjecatelj će izmjeriti **trošak poslovnog spajanja** kao zbroj:

- a) fer vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom i
- b) svih troškova koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem.

Stjecatelj će, na datum stjecanja, alocirati troškove poslovnog spajanja priznajući prepoznatljivu - određivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika, koje zadovoljavaju kriterije za priznavanje po njihovim fer vrijednostima. Iznimno, dugotrajna imovina

namijenjena prodaji i prestanak poslovanja biti će priznata kao fer vrijednost umanjena za troškove prodaje.

Bilo koja razlika između troška poslovne kombinacije i stjecateljevog interesa u neto fer vrijednosti prepoznatljive - određive imovine i obveza i nepredviđenih obveza bit će priznata kao **goodwill**.

Stjecatelj na datum stjecanja mora:

- priznati **goodwill** stečen u poslovnom spajanju kao **dugotrajnu nematerijalnu imovinu** te
- početno vrednovati taj goodwill po trošku stjecanja, **kao višak troška** u odnosu na stjecateljev udio u neto fer vrijednosti određive imovine, obveza i nepredviđenih obveza.

Ako je stjecatelj udio u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza stečenog poduzetnika, **veći od troška** poslovnog spajanja, stjecatelj taj udio mora priznati odmah u **prihode** kao **negativni goodwill**.

Goodwill stečen u poslovnom spajanju iskazan kao dugotrajna nematerijalna imovina, amortizira se u korisnom vijeku trajanja od najviše pet godina.

B.I.4. Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine (AOP 007)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **018**.

Na ovoj poziciji evidentiraju se iznosi predujma uplaćeni dobavljačima za nabavku dugotrajne nematerijalne imovine.

B.I.5. Nematerijalna imovina u pripremi (AOP 008)

Na ovoj poziciji evidentirana su ulaganja u nematerijalnu imovinu koja još nisu dovršena, odnosno nematerijalna imovina koja još nije spremna za upotrebu. Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **019**.

B.I.6. Ostala nematerijalna imovina (AOP 009)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **017**.

B.II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 010)

Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

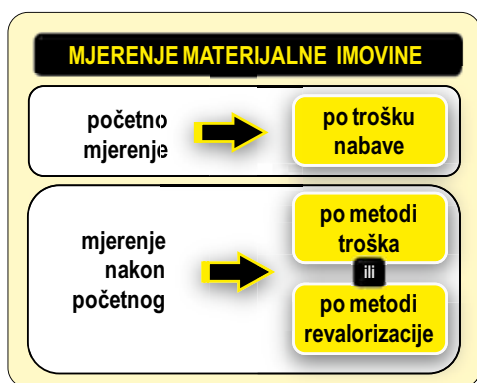
- a) namijenjena za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe,
- b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja i
- c) ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti poduzetnika.

Dugotrajna materijalna imovina može se steći: nabavom od drugih kupnjom na tržištu, izradom u vlastitoj izvedbi, financijskim najmom, razmjenom za drugo sredstvo, donacijom od pravnih i fizičkih osoba, ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava.

Sve što je napisano za dugotrajnu nematerijalnu imovinu vrijedi i za dugotrajnu materijalnu imovinu, a to je:

- 1) Početno mjerenje dugotrajne imovine po trošku nabave i što sve ulazi u trošak nabave prilikom kupnje i prilikom vlastite izrade;
- 2) Mjerenje dugotrajne imovine nakon početnog mjerenja a) po metodi troška b) po metodi revalorizacije;
- 3) Način stjecanja dugotrajne imovine ulaganjem članova trgovačkog društva;
- 4) Amortizacija dugotrajne imovine;
- 5) Revalorizacija dugotrajne imovine;
- 6) Umanjenje dugotrajne imovine;
- 7) Ukidanje gubitka od umanjenja dugotrajne imovine.

² Stjecatelj je subjekt spajanja koji stječe kontrolu nad drugim spajajućim poduzetnikom.



No za razliku od dugotrajne nematerijalne imovine kod koje poduzetnik samostalno procjenjuje da li neka dugotrajna nematerijalna imovina ima neograničen vijek uporabe ili nema, kod dugotrajne materijalne imovine to proizlazi iz same prirode dugotrajne materijalne imovine. Tako sljedeća dugotrajna materijalna imovina ima neograničen vijek uporabe:

- 1) građevinska i poljoprivredna zemljišta
- 2) šume i slični obnovljivi prirodni resursi;
- 3) knjige u knjižnicama koje imaju trajnu vrijednost, spomenici kulture, slike i druga umjetnička djela trajne vrijednosti;

O dugotrajnoj materijalnoj imovini detaljno smo pisali u članku "Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine - primjena HSF1 6", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 5/2016 na str. 19.

B.II.1. Zemljište (AOP 011)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **020 i 021**.

Zemljište je dugotrajna materijalna imovina koja najčešće ima neograničen vijek uporabe pa se stoga ne amortizira.

Prema poreznim propisima na promet zemljišta ne obračunava se PDV već porez na promet nekretnina (5% odnosno 4% od 1. siječnja 2017.). Od 1. siječnja 2015., prema odredbi čl.40. st.1. točka j. i st.4. *Zakona o porezu na dodanu vrijednost* (Nar. nov., br., 73/13, 99/13 - RUSRH, 148/13, 153/13 - RUSRH, 143/14 i 115/16), kod isporuke građevina ili njihovih dijelova i **zemljišta** na kojem se one nalaze obračunava se porez na dodanu vrijednost i na građevine i na **zemljište**, ako prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Porezni obveznik ima pravo obračunati porez na dodanu vrijednost kod isporuke građevina ili njihovih dijelova i **zemljišta** (prijenos porezne obveze) i poslije protoka dvije godine pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.

Na vrijednost zemljišta na koje se ne obračunava PDV, kupac nekretnine plaća 5% poreza na promet nekretnina. Prema čl.12. *Zakona o porezu na promet nekretnina* (Nar. nov., br., 115/16), porez na promet nekretnina plaća se po stopi od 4% od 1. siječnja 2017.)

Zemljište i građevinske objekte u knjigovodstvu treba iskazati odvojeno, pa i u slučaju kada se zajedno nabavljaju.

U vrijednost zemljišta uračunava se i naknada za komunalno uređenje zemljišta.

B.II.2. Građevinski objekti (AOP 012)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **024, 025, 026, 027, 028 i 029**.

Na ovu poziciju ne iskazuju se građevinski objekti koji su spomenici kulture (navedeni građevinski objekti iskazuju se na poziciju B II 8. - Ostala dugotrajna materijalna imovina).

Osim fakturane vrijednosti građevinskog objekta u nabavnu vrijednost građevinskog objekta ulaze i drugi troškovi koji se mogu direktno povezati sa dotičnom nabavom građevinskog objekta i sa samim građevinskim objektom.

Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati su:

- projektna i druga dokumentacija za dotični građevinski objekt,
- izdaci za dobivanje potrebnih dozvola za priključke za vodu, struju, plin,
- troškovi izgradnje pristupnih cesta i staza i
- troškovi uređenja okoliša.

Od 1. siječnja 2015., prema odredbi čl. 40. st.1. točka j. *Zakona o PDV-u*, oslobođene su obračuna poreza na dodanu vrijednost isporuke **građevina ili njihovih dijelova** i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuka prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Prema odredbi čl.40. st.4. *Zakona o PDV-u*, porezni obveznik ima pravo obračunati porez na dodanu vrijednost kod isporuke **građevina ili njihovih dijelova** i zemljišta i poslije protoka dvije godine (prijenos porezne obveze) pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.

Na vrijednost nekretnine na koje se ne obračunava PDV, kupac nekretnine plaća 5% poreza na promet nekretnina. Prema čl. 12. *Zakona o porezu na promet nekretnina* (Nar. nov., br., 115/16), porez na promet nekretnina plaća se po stopi od 4% od 1. siječnja 2017.)

Ako je poduzetnik u sustavu PDV-a tada se PDV iz računa dobavljača ne knjiži u nabavnu vrijednost nekretnine, već se knjiži kao pretporez (potraživanje za PDV od države). Plaćeni porez na promet nekretnina ulazi u nabavnu vrijednost nekretnina.

Ako poduzetnik nije u sustavu PDV-a tada PDV iz računa dobavljača ulazi u nabavnu vrijednost nekretnine.

B.II.3. Postrojenja i oprema (AOP 013)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **030, 031 i 032**.

B.II.4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina (AOP 014)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **033, 034 i 035**.

B.II.5. Biološka imovina (AOP 015)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **036, 037 i 038**.

Biološka imovina je imovina koja obuhvaća životinje i biljke i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo. **Poljoprivredni proizvodi** su proizvodi biološke imovine kao što su primjerice: debla, vuna, mlijeko, voće i slično (i iskazuju se kao kratkotrajna biološka imovina).

HSFI 17 - *Poljoprivreda* primjenjuje se na poljoprivredne proizvode do točke ubiranja plodova, a nakon ubiranja plodova predmet su obrade u HSFI 10 - *Zalihe*.

Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi priznaju se u financijskim izvještajima kada ispunjavaju sljedeće uvjete:

- 1) poduzetnik ima kontrolu nad ovom imovinom;
- 2) vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi vezane za ovu imovinu pritićati poduzetniku;
- 3) trošak nabave ili fer vrijednost može se pouzdano izmjeriti.

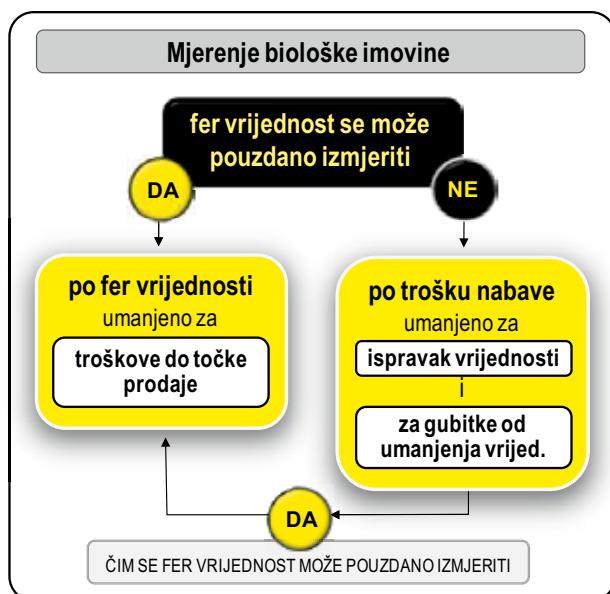
Ako se fer vrijednost biološke imovine **može pouzdano izmjeriti**, početno i na svaki sljedeći datum bilance mjeri se po fer vrijednosti umanjenom za troškove do točke prodaje.

Ako se fer vrijednost biološke imovine **ne može pouzdano izmjeriti**, biološka imovina se početno i na svaki sljedeći datum bilan-



ce mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjena vrijednosti (vrijednosno usklađivanje) sukladno HSFI 6 - *Dugotrajna materijalna imovina* i HSFI 10 - *Zalihe*, ovisno o tome koji Standard je primjenjiv.

Iz navedenih odredbi proizlazi da se biološka imovina čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti mjeri po trošku nabave umanjene za ispravak vrijednosti (za amortizaciju) i umanjene za gubitke od umanjena na svaki datum bilance. Od momenta kada se biološka imovina može pouzdano izmjeriti mjeri se po fer vrijednosti (nema više amortizacije) i to mjerenje po fer vrijednosti nastavlja se sve do otuđenja.



Poljoprivredni proizvodi koji su proizvodi biološke imovine, u trenutku ubiranja mjere se **po fer vrijednosti** umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje. Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja mjere se u skladu s HSFI 10 - *Zalihe*.

Prihodi ili rashodi nastali s osnove početnog priznavanja biološke imovine mjerene po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, kao i prihodi i rashodi nastali kao posljedica promjene fer vrijednosti ove imovine, priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali.

Prihod ili rashod nastali s osnove početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda mjere se po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje i priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali.

Državna potpora vezana uz biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, priznaje se kao prihod u računu dobiti i gubitka poduzetnika u razdoblju kada je nastalo potraživanje.

Kada je državna potpora vezana uz biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, a potpora je uvjetovana, priznaje se kao prihod u računu dobiti i gubitka poduzetnika kada su ispunjeni svi uvjeti u vezi s tom državnom potporom.

Ako se biološka imovina mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjena ove imovine državna potpora se priznaje kao odgođeni prihod sukladno HSFI 14 - *Vremenska razgraničenja* i HSFI 16 - *Prihodi*.

Detaljnije o biološkoj imovini pisano je u članku "*Računovodstvo poljoprivrede - primjena HSFI 17*", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 10/2016 na str.38.

B.II.6. Predujmovi za materijalnu imovinu (AOP 016)

Na ovoj poziciji evidentiraju se predujmovi dani dobavljačima za nabavu dugotrajne materijalne imovine, a podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **050, 051, 052, 053 i 054**.

B.II.7. Materijalna imovina u pripremi (AOP 017)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **055, 056, 057, 058 i 059**.

Dugotrajna materijalna imovina u pripremi obuhvaća investicije u tijeku za svu dugotrajnu materijalnu imovinu. Dugotrajna materijalna imovina u pripremi se ne amortizira, ali se u slučaju oštećenja ili manjka, umanjuje njezina vrijednost.

B.II.8. Ostala materijalna imovina (AOP 018)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **039**.

U ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu iskazuju se knjige u knjižnicama, predmeti muzejske vrijednosti, spomenici kulture, arhivska građa i djela likovne umjetnosti.

B.II.9. Ulaganje u nekretnine (AOP 019)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **04**.

Ulaganje u nekretnine je nekretnina koja se drži u svrhu zarade prihoda od najma ili zbog porasta vrijednosti ove imovine ili oboje.

Računovodstveni standard koji obrađuje problematiku ulaganja u nekretnine je HSFI 7 - *Ulaganja u nekretnine*.

Ulaganja u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najomoprimalatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario **prihode od najma ili radi porasta tržišne vrijednosti imovine ili oboje**, a ne radi:

- korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili
- prodaje u sklopu redovnog poslovanja.

Pojedine nekretnine djelomično se upotrebljavaju za ostvarivanje prihoda od najma ili povećanja kapitalne vrijednosti (**ulaganja u nekretnine**), a djelomično se upotrebljavaju za korištenje u proizvodnji ili opskrbi dobara ili usluga ili za administrativne svrhe (**nekretnine koje koristi vlasnik**). Ako se ovi dijelovi mogu prodati odvojeno (ili odvojeno iznajmiti putem financijskog najma), isti se računovodstveno tretiraju odvojeno. Ako se ti dijelovi ne mogu odvojeno prodati, imovina predstavlja ulaganje u nekretninu samo ako je njezin neznatčan dio namijenjen korištenju u proizvodnji ili opskrbi dobara ili usluga ili za administrativne svrhe.

Ulaganje u nekretnine **početno se mjeri** po trošku nabave. Transakcijski troškovi trebaju se uključiti u početno mjerenje.

Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.

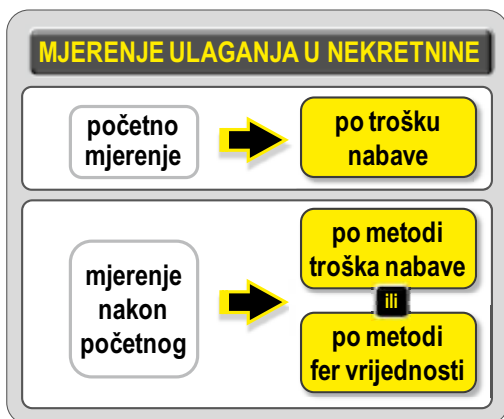
Trošak nabave kupljenog ulaganja u nekretnine obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove. Povezani direktni troškovi uključuju, na primjer, profesionalne naknade za pravne usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale transakcijske troškove.

Trošak ulaganja u nekretnine koje je poduzetnik sam izgradio je trošak nabave na datum završetka izgradnje ili obnove. Do tog datuma poduzetnik primjenjuje HSFI 6 - *Dugotrajna materijalna imovina*. Na taj datum nekretnina postaje ulaganja u nekretnine i na nju se primjenjuje ovaj Standard.

Kao svoju računovodstvenu politiku, nakon početnog mjerenja poduzetnik treba izabrati:

- 1) metodu *troška nabave* ili
- 2) metodu *fer vrijednosti*

i primjenjivati tu politiku na sva svoja ulaganja u nekretnine.



Metoda troška nabave je kada poduzetnik, nakon početnog priznavanja imovine, pojedinu dugotrajnu materijalnu imovinu iskazuje po njezinu trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja.

Iz navedenoga proizlazi da se ulaganja u nekretnine po metodi troška nabave amortiziraju (osim zemljišta) i prema potrebi i procjeni na svaki datum izvještavanja umanjuju.

Nakon početnog priznavanja, poduzetnik koji je izabrao **metodu fer vrijednosti** treba mjeriti sva ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti.

Ulaganja u nekretnine u obliku udjela najmoprimatelja u nekretnini u poslovnom najmu **mora** se mjeriti po fer vrijednosti (ne može se primijeniti metoda troška nabave). U ovom slučaju, sve ostale nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine, poduzetnik treba računovodstveno tretirati primjenom metode fer vrijednosti.

Ovdje je bitno naglasiti da se **povećanje vrijednosti ulaganja** u nekretnine ne može knjižiti na revalorizacijske rezerve (već se knjiži kao prihod i to kao nerealizirani dobiti odnosno prihodi), kao što je to slučaj kod povećanja vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine kod revalorizacije te imovine.

Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka ulaganja u nekretnine mogu biti **umanjena**. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine.

Za umanjenja ulaganja u nekretnine po metodi troška nabave, uklanjanje gubitka od umanjenja i prestanak priznavanja ove imovine primjenjuju se ista računovodstvena pravila koja vrijede i za dugotrajnu materijalnu imovinu poduzetnika.

O ulaganjima u nekretnine detaljno smo pisali u članku "Ulaganja u nekretnine - primjena HSF1 7", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 11/2016 na str. 18.

B.III. DUGOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (AOP 020)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **06**.

Na ovoj poziciji iskazuju se: ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe, ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe, dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe, ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom, ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom, dani zajmovi, depoziti i slično društvima po-

vezanim sudjelujućim interesom, ulaganja u vrijednosne papire (nepovezanim poduzetnicima), dani zajmovi depoziti i slično (nepovezanim poduzetnicima), ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela i ostala dugotrajna financijska imovina.

Na ovoj poziciji navedena financijska imovina iskazuje se kada je **rok dospjeća naplate preko godine dana**.

Ovdje treba istaći da su u vezi iskazivanja financijske imovine specifične dionice i udjeli. Tako se na poziciji dugotrajne imovine iskazuju:

- ulaganja u dionice i udjele poduzetnika unutar grupe,
- ulaganja u dionice i udjele društava povezanih sudjelujućim interesom, te
- ulaganja u dionice i udjeli kod nepovezanih poduzetnika koji su klasificirani kao financijska imovina raspoloživa za prodaju.

No, dionice i udjeli klasificirani kao financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka iskazuju se kao kratkotrajna financijska imovina na poziciji C.III. Računovodstvena pravila u vezi priznavanja i mjerenja ovog oblika imovine kao dugotrajne financijske imovine nalaze se: u HSF1-u 9 – *Financijska imovina* i u HSF1-u 2 – *Konsolidirani financijski izvještaji*.

Početno mjerenje financijske imovine

Za potrebe mjerenja, odredbama HSF1 9, **financijsku imovinu treba klasificirati u jednu od sljedećih kategorija:**

- 1) financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka.
- 2) financijsku imovinu koja se drži do dospjeća.
- 3) zajmove i potraživanja ili
- 4) financijsku imovinu raspoloživu za prodaju.

Financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka je ona koja udovoljava jednom od sljedećih uvjeta:

- klasificirana je kao imovina namijenjena trgovanju,
- prilikom početnog priznavanja poduzetnik ju je svrstao u ovu skupinu.

Svaka financijska imovina iz djelokruga HSF1 9 može se prilikom početnog priznavanja odrediti u ovu skupinu, osim ulaganja u vlasničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu. Novac se obavezno razvrstava u ovu skupinu.

Zajmovi i potraživanja su nederivativna financijska imovina s fiksnim ili odredivim plaćanjima koja ne kotiraju na aktivnom tržištu.

Financijska imovina koja se drži do dospjeća je nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdivim iznosom plaćanja i fiksnim dospeljem za koju poduzetnik ima pozitivnu namjeru i mogućnost držati je do dospjeća osim ulaganja koja udovoljavaju definiciji zajmova.

Financijska imovina raspoloživa za prodaju je sva imovina koja nije obuhvaćena u prethodne tri skupine financijske imovine (zajmovi i potraživanja, financijska imovina koja se drži do dospjeća i financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka).

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPuP-u

Cijena: 980,00 kn + PDV
Tel.: 01 / 49 21 737





Financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka **početno se mjeri** po fer vrijednosti (trošku stjecanja) **bez uvećanja** za transakcijske troškove koji u ovom slučaju terete rashode razdoblja. **Ostale tri** kategorije početno se mjere po fer vrijednosti (trošku stjecanja) **uvećano** za transakcijske troškove.

**ističemo...**

Dakle, poduzetnik je, pri početnom priznavanju, dužan financijsku imovinu ispravno razvrstati u jednu od navedenih kategorija, kako bi mogao uključiti ili ne uključiti transakcijske troškove u početnu vrijednost i kako bi znao koju metodu mjerenja upotrijebiti nakon početnog mjerenja.

Mjerenje nakon početnog

Ispravno kategoriziranje financijske imovine neophodno je i za ispravnu primjenu metode mjerenja koja se primjenjuje nakon početnog mjerenja.

Na svaki sljedeći datum bilance poduzetnik će zajmove i potraživanja i ulaganja koja se drže do dospijea mjeriti **po amortizacijskom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope**. Efekti nastali naknadnim mjerenjem ove imovine priznaju se u računu dobiti i gubitka.

Financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka (uključujući i dionice i udjele u nepovezane poduzetnike čija cijena kotira na aktivnom tržištu pa ih je poduzetnik početno svrstao u navedenu skupinu financijske imovine) na svaki sljedeći datum bilance poduzetnik će mjeriti **po fer vrijednosti**.

Financijsku imovinu raspoloživu za prodaju, na svaki sljedeći datum bilance poduzetnik će mjeriti po fer vrijednosti bez umanjenja za iznos transakcijskih troškova.

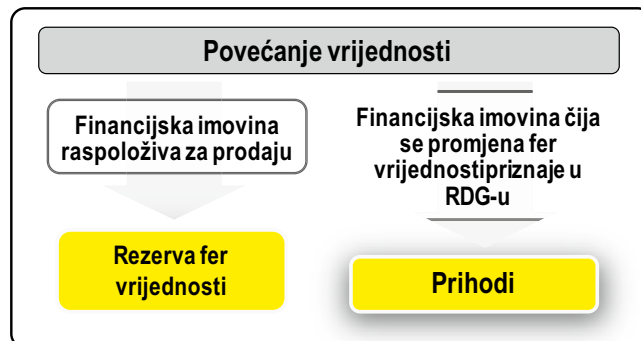
Iznimno, kod dionica i udjela u nepovezane poduzetnike čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu pa ih je poduzetnik početno svrstao u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju i naknadna mjerenja obavljaju se po trošku stjecanja.

Kod financijske imovine ili financijskih obveza **klasificiranih po fer vrijednosti**, promjena fer vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka (kao nerealizirani dobiti ili gubici), osim financijske imovine raspoložive za prodaju čija se promjena priznaje u kapitalu.

Iz navedenog proizlazi da se rezultat promjene fer vrijednosti financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka iskazuje kao nerealizirani dobiti (prihodi) ili gubici (rashodi).

Ako je u prethodnim razdobljima navedena financijska imovina **procijenjena na niže** i rezultat promjene fer vrijednosti knjižen kao nerealizirani gubitak (rashod), a u sljedećem razdoblju dođe do smanjenja gubitka to smanjenje gubitka ne knjiži se kao storno rashoda već kao prihod (nerealizirani dobitak).

Za financijsku imovinu raspoloživu za prodaju, **promjena fer vrijednosti** priznaje se izravno u kapital (**rezervu fer vrijednosti**).



Dobit ili gubitak od financijske imovine raspoložive za prodaju priznaje se izravno u kapital do prestanka priznavanja financijske imovine kada se kumulativno dobiti ili gubici koji su prethodno priznati u kapitalu priznaju u računu dobiti i gubitka. Iznimka je gubitak od umanjenosti te dobit i gubitak od tečajnih razlika.

**ističemo...**

Iz navedenog proizlazi da se promjena fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju iskazuje kao povećanje ili smanjenje rezerve **fer vrijednosti**.

Kada je neka imovina revalorizirana, a ta revalorizacija se uključuje u poreznu osnovicu u nekom idućem razdoblju, poduzetnik treba iskazati **odgođenu poreznu obvezu** primjenjujući na tu rezervu fer vrijednosti propisanu stopu poreza na dobit. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje rezerve fer vrijednosti.

Iz navedenog proizlazi da u slučaju kada se financijska imovina raspoloživa za prodaju **naknadno procijeni po većoj fer vrijednosti** od prethodne, dobitak se ne knjiži kao prihod već kao rezerva fer vrijednosti, s tim da se 20% tog dobitka (dok je stopa poreza na dobit 20%) ne knjiži kao rezerva fer vrijednosti već kao odgođena porezna obveza.

*Ako u sljedećem razdoblju, **fer vrijednost** dužničkog instrumenta klasificiranog kao raspoloživ za prodaju **poraste, gubitak od umanjenja vrijednosti** ove financijske imovine **ispravit će se**, a ispravljeni iznos priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 15.63.).*

Umanjenje i ukidanje gubitka od umanjenja financijske imovine

Ako postoji objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti, poduzetnik mora gubitak od umanjenja vrijednosti priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka.

Iz navedenog proizlazi da se zajmovi i potraživanja, financijska ulaganja koja se drže do dospijea i dionice i udjeli koji se tretiraju kao financijska imovina raspoloživa za prodaju (čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu pa se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti), **na svaki datum bilance trebaju umanjiti** ako za to postoje dokazi o umanjenju navedene financijske imovine.

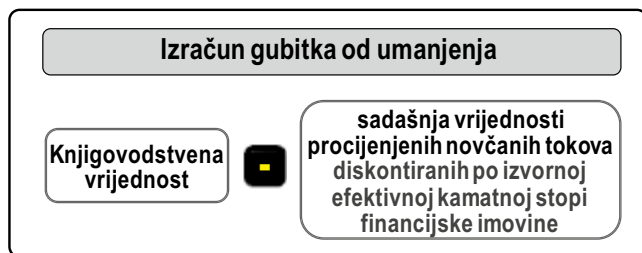
Iz računovodstvenih standarda proizlazi da za navedenu financijsku imovinu (koja se naknadno ne mjeri po fer vrijednosti) može samo

doći do umanjnja početne vrijednosti ali nikako **ne može doći do njezina povećanja**.

Dokazi o umanjenju vrijednosti financijske imovine (pojedinačno ili grupno) su primjerice sljedeće okolnosti:

- nepoštivanje ugovora u smislu kašnjenja s otplatom duga ili plaćanjem kamata,
- vjerojatno pokretanje stečaja ili započinjanje financijske reorganizacije,
- nestanak aktivnog tržišta za financijsku imovinu zbog financijskih poteškoća izdavatelja,
- značajne financijske poteškoće izdavatelja ili dužnika,
- značajne promjene s negativnim učinkom koje su nastale u tehnološkom, ekonomskom ili pravnom okruženju u kojem posluje izdavatelj financijskog instrumenta.

Kod financijske imovine koja se mjeri po amortiziranom trošku (zajmovi i potraživanja i financijska ulaganja koja se drže do dospeljeća) gubitak od umanjenja vrijednosti predstavlja razliku između knjigovodstvene vrijednosti i sadašnje vrijednosti procijenjenih novčanih tokova diskontiranih po izvornoj efektivnoj kamatnoj stopi financijske imovine.



Za zajmove i potraživanja i financijska ulaganja koja se drže do dospeljeća (u sljedećem razdoblju nakon umanjenja) ako se procijeni da treba smanjiti prethodni gubitak od umanjenja, ukidanje umanjenja knjiži kao nerealizirani dobitak (prihod) i to najviše do prethodnog knjiženja umanjenja na kontu nerealiziranog gubitka (rashoda).

Ako je u sljedećem razdoblju procijenjeno da treba smanjiti gubitak od umanjenja dionica i udjela koji su klasificirani kao financijska imovina raspoloživa za prodaju, tada se to smanjenje umanjenja ne knjiži kao nerealizirani dobitak (prihod), već se knjiži kao **rezerva fer vrijednosti**.

Rezerva fer vrijednosti povezana sa stavkama financijske imovine raspoložive za prodaju prenosi se u račun dobiti i gubitka ili kada se odnosne stavke prestanu priznavati ili ako priznati gubici postanu značajni ili trajni, ovisno što od toga nastupi ranije.

Detaljno o financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima:

Rezerva fer vrijednosti povezana sa stavkama financijske imovine raspoložive za prodaju prenosi se u račun dobiti i gubitka ili kada se odnosne stavke prestanu priznavati ili ako priznati gubici postanu značajni ili trajni, ovisno što od toga nastupi ranije.

Detaljno o financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima:

- "Ulaganja u dionice i udjele u ovisno društvo - primjena HSFI 2", objavljen u časopisu RiPup br. 4/2016. str. 37.
- "Ulaganja u dionice i udjele u društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo) - primjena HSFI 2", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016. str. 24.
- "Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016. str. 34.

- "Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

B.III.1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe (AOP 021)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **060**.

Udjeli i dionice (vlasnički instrument) je svaki ugovor koji dokazuje udjel u kapitalu.

Ulaganjem u dionice i udjele može se ostvariti prihod od dividendi odnosno udjela u ostvarenoj dobiti, kao i povećanjem vrijednosti dionica i udjela. Ulaganja u dionice i udjele nije samo financijski razlog. Dionice i udjeli su poduzetnicima zanimljiv oblik ulaganja i zbog različitih prava koja ulagači ostvaruju prema *Zakonu o trgovačkim društvima* (Nar. nov., br., 111/93, 34/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 152/11 (pročišćeni tekst), 111/12 i 68/13), kao što su:

- pravo glasa u skupštini društva,
- ograničena odgovornost prema vjerovnicima u slučaju likvidacije društva,
- pravo na udjel u imovini društva u slučaju likvidacije društva
- pravo prvenstva (prvokupa) u slučaju novog izdanja dionica odnosno udjela društva
- pravo na obavještenosti o poslovanju društva.

Dionice i udjele ulagači iskazuju u svojim financijskim izvještajima kao financijsku imovinu. Dionice i udjeli koji se drže radi sudjelovanja u dobitima svrstavaju se u dugotrajnu financijsku imovinu. Dionice i udjeli koji se drže radi trgovanja svrstavaju se u kratkotrajnu financijsku imovinu.

Udjeli i dionice su jedan od oblika financijske imovine odnosno specifičan način financijskog ulaganja u druge poduzetnike. Razlikujemo dvije vrste udjela i dionica, i to:

- 1) Udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika i
- 2) Udjeli i dionice kod nepovezanih poduzetnika.

Za ulaganja u dionice i udjele kod povezanih poduzetnika (ovisnih i pridruženih poduzetnika) primjenjuju se računovodstvena pravila iz HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, a za ulaganja u dionice i udjele kod nepovezanih poduzetnika primjenjuju se računovodstvena pravila iz HSFI 9 - *Financijska imovina*. Navedeni HSFI objavljeni su u *Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja* (Nar. nov., br., 86/15).

Prema odredbama HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, povezani poduzetnici mogu biti:

- 1) ovisni poduzetnici i
- 2) društva povezana sudjelujućim interesom (pridruženi poduzetnici).

Postoje četiri vrste poslovnih kombinacija odnosno poslovnih ulaganja koje se razlikuju ovisno o stupnju kontrole jednog poduzetnika nad drugim:

- 1) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik nema značajan utjecaj na drugog poduzetnika,
- 2) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik ima značajan utjecaj na drugog poduzetnika,
- 3) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnicima,
- 4) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika.

Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik nema značajan utjecaj na drugog poduzetnika rezultiraju **nepovezanim poduzetnicima**. Ostale tri navedene poslovne kombinacije rezultiraju **povezanim poduzetnicima**.



Grupa je matično društvo i sva njegova ovisna društva (HSFI 2.9.).
Poduzetnici unutar grupe znači bilo koja dva ili više poduzetnika unutar grupe (HSFI 2.21.).

Poslovno spajanje je spajanje dvaju odvojenih poduzetnika ili poslovanja u jednog izvještajnog subjekta (HSFI 2.34.).

Poslovno spajanje u kojem jedan pravni poduzetnik kontrolira drugog pravnog poduzetnika, što rezultira matično-podružničkim odnosom, naziva se konsolidacijom u užem smislu.

Poslovno spajanje koje rezultira pravnim spajanjem (konsolidacijom) ili pripajanjem (fuzijom) dvaju poduzetnika naziva se konsolidacijom u širem smislu.

Na obje vrste poslovnog spajanja primjenjuju se iste odredbe konsolidacije na datum stjecanja.

Iz navedenih odredbi proizlazi da je ovisno društvo društvo koje je pod kontrolom nekog drugog subjekta (matice). Kontrola ne znači nužno da matično društvo posjeduje više od 50% udjela ili dionica u temeljnom kapitalu ovisnog društva, već znači da ima preko 50% upravljačke moći nad društvom u kojem ima uložene udjele ili dionice na način kako je to određeno u definiciji **matičnog društva** u točki 14. HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji* i u članku 23. stavak 3. *Zakona o računovodstvu*.

Iz navedenih odredbi proizlazi da ovisno društvo nastaje samo kod konsolidacije u užem smislu kada poduzetnik nad kojim je drugi poduzetnik poslovnim spajanjem (ulaganjem u dionice ili udjele) stekao kontrolu, ali to ovisno društvo i dalje samostalno posluje. U ovom slučaju matica vrijednost ulaganja u dionice ili udjele ovisnog društva iskazuje u svom knjigovodstvu kao financijsku imovinu. U ovom slučaju matica je dužna provoditi konsolidaciju financijskih izvještaja na kraju svake poslovne godine konsolidirajući svoje odvojene financijske izvještaje i financijske izvještaje ovisnog društva, osim u slučajevima kada to ne moraju prema odredbama *Zakona o računovodstvu* ili HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*.

Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji matičnog društva koje ima ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirane poduzetnike i društva povezana sudjelujućim interesom (koja nisu razvrstana kao ulaganja namijenjena prodaji ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana kao namijenjena prodaji) ulaganja će se obračunavati po metodi troška ulaganja (HSFI 2.51.).

Metoda troška ulaganja je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku nabave. Ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj prima raspodjelu zadržane dobiti poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje (HSFI 2.15.).

Kod primjene metode troška ulaganja ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj je izglasana dobit poduzetnika u koje je izvršio ulaganje (HSFI 2.53.).

Troškovi stjecanja uključuju bilo koje troškove koji se mogu direktno povezati uz poslovne kombinacije, kao što su profesionalne naknade plaćene računovođama, pravnim savjetnicima, procjeniteljima i ostalim konzultantima. Opći administrativni troškovi, uključujući ostale troškove odjela zaduženog za spajanje, i drugi troškovi koji se ne mogu direktno vezati na određenu poslovnu kombinaciju za koju su zaduženi, nisu uključeni u troškove poslovnog spajanja nego su priznati kao rashod u trenutku nastanka (HSFI 2.54.).

Nakon početnog mjerenja ulaganja u ovisna društva, i kod poduzetnika koji primjenjuju MSFI-e i kod poduzetnika koji primjenjuju HSFI-e, vode se po trošku ulaganja, a to znači da se vrijednost ulaganja ne mijenja. Prihodi od dividendi i udjela u dobiti priznaju se kada je donesena odluka o raspodjeli dobiti ulagateljima kod ovisnog društva a ne u momentua kada se ta dividenda odnosno udjel u dobiti isplati ulagateljima. Dakle, dividende odnosno udjeli u dobiti ne

povećavaju ulaganje već se iskazuju kao prihod matice u momentu odluke o raspodjeli dobiti ulagateljima kod ovisnog društva.

Razlika je u tome što poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e mogu alternativno (ako donesu takvu računovodstvenu politiku) ulaganja u ovisna društva **naknadno mjeriti po fer vrijednosti** prema odredbama MRS 39 - *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

Primjer knjiženja metode troška ulaganja i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele u ovisna društva pisali smo u članku "*Ulaganja u dionice i udjele u ovisno društvo - primjena HSFI 2*", objavljen u časopisu RiPup br. 4/2016. str. 37.

B.III.2.Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe (AOP 022)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **061**.

Sve napisano uz **poziciju B.III.7.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o ulaganjima u ostale dugoročne vrijednosne papire (osim dionica) poduzetnika unutar grupe, pa se upotrebljava konto 061.

B.III.3.Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe (AOP 023)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **062**.

Sve napisano uz **poziciju B.III.8.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o danim dugoročnim zajmovima, depozitima i slično poduzetnika unutar grupe, pa se upotrebljava konto 062.

B.III.4.Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 024)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **063**.

Teoretski dio o ulaganjima u udjele (dionice) kod društava povezanih sudjelujućim interesom (pridruženih društava) dali smo uz **poziciju B.III.9.**

Obzirom da poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e, prema HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, ulaganja u udjele (dionice) kod društava povezanih sudjelujućim interesom (pridruženih društava) mjere samo metodom udjela, to na ovoj poziciji navedena ulaganja mogu imati samo poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e ako za ta ulaganja ne primjenjuju metodu udjela.

B.III.5.Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 025)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **064**.

Sve napisano uz **poziciju B.III.7.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o ulaganjima u ostale dugoročne vrijednosne papire (osim dionica) društava povezanih sudjelujućim interesom, pa se upotrebljava konto 064.

B.III.6.Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom (AOP 026)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **065**.

Sve napisano uz **poziciju B.III.8.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o dugoročnim zajmovima, depozitima i slično poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interes, pa se upotrebljava konto 065.

B.III.7.Ulaganja u vrijednosne papire (AOP 027)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **066**.

Ukidanjem posebne pozicije za ulaganje u dionice i udjele u nepovezane poduzetnike (bivša **pozicija B III 3.-Sudjelujući interesi (udjeli)**), sada se na ovoj poziciji osim ostalih dugoročnih ulaganja u vrijednosne papire unosi i vrijednost ulaganja u dionice u nepovezane poduzetnike u slučaju kada se te dionice smatraju dugoročnom financijskom imovinom. Ulaganja u udjele u nepovezane poduzetnike kada se ta ulaganja smatraju dugoročnom financijskom imovinom unose se u **poziciju B III 9.-Ostala dugoročna financijska imovina** odnosno na konto 069.

Udjeli i dionice (vlasnički instrument) je svaki ugovor koji dokazuje udjel u kapitalu, odnosno jedan od oblika financijske imovine odnosno specifičan način financijskog ulaganja u druge poduzetnike.

Dionice i udjeli poduzetnika **kod nepovezanog poduzetnika (sudjelujući interesi)** su kada ulagatelj nema značajan utjecaj odnosno gdje ulagatelj ima, izravno ili neizravno, **manje od 20%** glasačke moći kod drugog poduzetnika koji je predmet ulaganja.

Način mjerenja dionica i udjela kod nepovezanih poduzetnika određen je odredbama HSF1-a 9 - *Financijska imovina*.

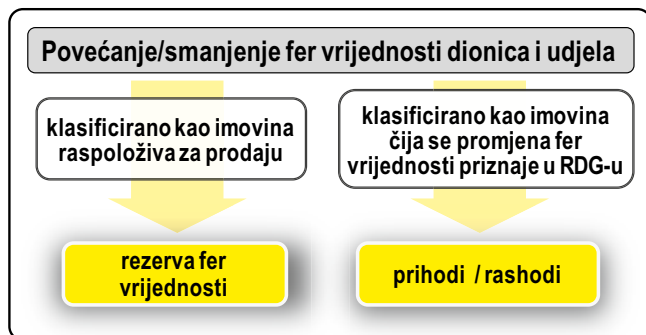
Ove dionice i udjeli **početno se vode** po trošku stjecanja i moraju se klasificirati ili

- u **financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka** (ako su dionice i udjeli kupljeni radi trgovanja) - evidentira se kao kratkotrajna financijska imovina ili
- u **financijsku imovinu raspoloživu za prodaju** (ako su dionice i udjeli kupljeni radi učešća u dobiti i radi kontrole tog poduzetnika). - evidentira se kao dugotrajna financijska imovina.

Neovisno o tome kako su dionice i udjeli klasificirani pri početnom mjerenju, **nakon početnog mjerenja** ova financijska imovina mjeri se **po fer vrijednosti**.

Povećanje ili smanjenje fer vrijednosti dionica i udjela, koji su **klasificirani kao financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka**, knjiži se u knjigovodstvu **kao prihod ili rashod razdoblja**.

Povećanje ili smanjenje fer vrijednosti dionica i udjela, koji su **klasificirani kao financijska imovina raspoloživa za prodaju**, knjiže se u knjigovodstvu **u korist ili na teret rezerve fer vrijednosti**.



Ulaganja u vlasničke instrumente (dionice i udjele) u nepovezane poduzetnike **čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi**, pa ih je poduzetnik dužan početno priznati kao financijsku imovinu raspoloživu za prodaju, na svaki sljedeći datum bilance poduzetnik će takve dionice i udjele **mjeriti po trošku stjecanja**.

Iz navedene odredbe proizlazi da u slučaju kada cijena dionica i udjela od nepovezanih poduzetnika ne kotira na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi (što je vrlo česti slučaj za udjele kod d.o.o.-a), vlasnik takvih dionica i udjela mora ih svrstati u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju i takve dionice

i udjeli ne mogu se voditi po fer vrijednosti već se vode po trošku stjecanja.

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike razvrstane u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju (kao dugotrajnu financijsku imovinu) i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u članku "*Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSF1 9*", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016. str. 34.

Osim dionica u praksi najčešće upotrebljavani dugoročni vrijednosni papiri su: obveznice, certifikati, mjenice, opcije, zadužnice i blagajnički zapisi.

Detaljno o ostalim vrijednosnim papirima (osim dionica) i primjeri knjiženja ostalih vrijednosnih papira dali smo u članku "*Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9*", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

B.III.8.Dani zajmovi, depoziti i slično (AOP 028)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **067**.

Dani zajmovi, depoziti, kaucije i slično mogu biti dugoročna financijska ulaganja (ako su dani na rok koji je duži od 12 mjeseci) i mogu biti kratkoročna financijska ulaganja (ako su dani na rok od 12 mjeseci).

Nakon početnog mjerenja zajmovi, depoziti, kaucije i slično mjere se po amortizacijskom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope.

Detaljno o danim zajmovima, depozitima i slično i primjere knjiženja dali smo u članku "*Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9*", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

B.III.9.Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela (AOP 029)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **068**.

Udjeli i dionice (vlasnički instrument) je svaki ugovor koji dokazuje udjel u kapitalu.

Ulaganjem u dionice i udjele može se ostvariti prihod od dividendi odnosno udjela u ostvarenoj dobiti, kao i povećanjem vrijednosti dionica i udjela. Ulaganja u dionice i udjele nije samo financijski razlog. Dionice i udjeli su poduzetnicima zanimljiv oblik ulaganja i zbog različitih prava koja ulagači ostvaruju prema *Zakonu o trgovačkim društvima* (Nar. nov., br., 111/93, 34/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 152/11 (pročišćeni tekst), 111/12 i 68/13), kao što su:

- pravo glasa u skupštini društva,
- ograničena odgovornost prema vjerovnicima u slučaju likvidacije društva,
- pravo na udjel u imovini društva u slučaju likvidacije društva
- pravo prvenstva (prvokupa) u slučaju novog izdanja dionica odnosno udjela društva
- pravo na obavještenosti o poslovanju društva.

Dionice i udjele ulagači iskazuju u svojim financijskim izvještajima kao financijsku imovinu. Dionice i udjeli koji se drže radi sudjelovanja u dobitima svrstavaju se u dugotrajnu financijsku imovinu. Dionice i udjeli koji se drže radi trgovanja svrstavaju se u kratkotrajnu financijsku imovinu.

Udjeli i dionice su jedan od oblika financijske imovine odnosno specifičan način financijskog ulaganja u druge poduzetnike. Razlikujemo dvije vrste udjela i dionica, i to:

- 1) Udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika i
- 2) Udjeli i dionice kod nepovezanih poduzetnika.



Za ulaganja u dionice i udjele povezanih poduzetnika (ovisnih i pridruženih poduzetnika) primjenjuju se računovodstvena pravila iz HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, a za ulaganja u dionice i udjele nepovezanih poduzetnika primjenjuju se računovodstvena pravila iz HSFI 9 - *Financijska imovina*. Navedeni HSFI objavljeni su u *Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja* (Nar. nov., br., 86/15).

Odredbe o povezanim poduzetnicima nalaze se u HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, a o ovisnim društvima i u čl.473. do 478. a *Zakona o trgovačkim društvima*.

Prema odredbama HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, povezani poduzetnici mogu biti:

- 1) ovisni poduzetnici i
- 2) društva povezana sudjelujućim interesom (pridruženi poduzetnici).

Postoje četiri vrste poslovnih kombinacija odnosno poslovnih ulaganja koje se razlikuju ovisno o stupnju kontrole jednog poduzetnika nad drugim:

- 1) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik nema značajan utjecaj na drugog poduzetnika,
- 2) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik ima značajan utjecaj na drugog poduzetnika,
- 3) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnicima,
- 4) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika

Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik nema značajan utjecaj na drugog poduzetnika rezultiraju **nepovezanim poduzetnicima**. Ostale tri navedene poslovne kombinacije rezultiraju **povezanim poduzetnicima**.

Društvo povezano sudjelujućim interesom (društvo povezano sudjelujućim interesom ili interesom) znači društvo u kojem drugo društvo ima sudjelujući udjel ili interes i nad čijom operativnom i financijskom politikom to drugo društvo vrši **značajan utjecaj**. Smatra se da neko društvo izvršava značajan utjecaj nad drugim društvom ako ima 20% ili više glasačkih prava dioničara ili članova u tom drugom društvu (HSFI 2.6.).

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i operativnim politikama poduzetnika koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola nad tim politikama. Značajan utjecaj može se postići vlasništvom nad dionicama, statutom ili ugovorom (HSFI 2.26.).

Sudjelujući interes (sudjelujući udjel) znači prava u kapitalu drugih poduzetnika, bez obzira na to jesu li materijalizirana u obliku potvrda ili nisu, koja su, na temelju trajne povezanosti s tim poduzetnicima, stečena s namjerom da pridonose poslovanju poduzetnika koji ima ta prava. Smatrat će se da udio u dijelu kapitala nekog drugog poduzetnika predstavlja sudjelujući interes (udjel) u slučaju kada je jednak ili prelazi 20% (HSFI 2.23.).

Poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik stječe sudjelujući interes odnosno, ostvaruje značajan utjecaj nad drugim poduzetnikom rezultiraju **društvima povezanim sudjelujućim interesom** (HSFI 2.37.).

Ako ulagatelj ima, izravno ili neizravno, sudjelujući interes kojim ostvaruje 20% ili više glasačkih prava kod **društva povezanog sudjelujućim interesom** koji je predmet ulaganja, pretpostavlja se da ulagač ima **značajan utjecaj**, osim kad može biti jasno dokazano da to nije slučaj. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagatelja nužno ne priječi da ulagatelj ima značajan utjecaj (HSFI 2.38.).

Ulagatelj u dionice ili udjele u drugo društvo ima značajan utjecaj na to društvo odnosno to društvo ulagatelju postaje društvo povezano sudjelujućim interesom kada ima 20% do 50% moći sudjelovanja u financijskim i poslovnim politikama tog društva a ne samo navedenim postotkom posjedovanja dionica ili udjela u temeljnom kapitalu društva. Naime, ulagatelj može biti vlasnik dionica ili udjela u drugom društvu i ispod 20% temeljnog kapitala tog društva a da ipak ima značajan utjecaj na to društvo, na način propisan gore navedenim odredbama. Ulagatelj može biti vlasnik dionica ili udjela u drugom društvu i iznad 20% temeljnog kapitala tog društva a da ipak nema značajan utjecaj na to društvo u slučaju da to društvo padne pod kontrolu vlade, suda, stečajnog upravitelja ili regulatora ili je gubitak značajnog utjecaja posljedica ugovornog sporazuma.

*Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji ulagatelja u društvu povezana sudjelujućim interesom i u zajednički kontrolirane poduzetnike, a kad ulagatelj nije istodobno i matično društvo ovisnom društvu te ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje, ova ulaganja (koja nisu razvrstana kao ulaganja namijenjena prodaji ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana kao namijenjena prodaji) obračunavat će se po **metodi udjela** (HSFI 2.52.).*

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku nabave i potom usklađuju za promjene ulagateljeva udjela u neto imovini poduzetnika koji je predmet ulaganja. Dobit ili gubitak ulagatelja uključuje njegov udjel u dobiti ili gubitku poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje (HSFI 2.16.).

Prema metodi udjela ulaganje u društva povezanog sudjelujućim interesom se početno evidentira po trošku nabave, a njegova knjigovodstvena vrijednost raste ili se smanjuje kako bi se priznao ulagateljev udjel u dobitima ili gubicima poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje nakon datuma ulaganja. Ulagateljev udio u dobiti ili gubitku poduzetnika u koji je izvršio ulaganje priznaje se kao ulagateljev prihod ili rashod. Primljene raspodjele od poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje smanjuju knjigovodstvenu vrijednost ulaganja (HSFI 2.82.).

Kod obračuna ulaganja prema metodi udjela ulagateljev udio u dobiti ili gubitku poduzetnika u koji je obavljeno ulaganje priznaje se kao ulagateljev prihod (HSFI 15.54.).

Dionice (udjele) koje poduzetnik ima od društva povezanog sudjelujućim interesom (pridruženog poduzetnika) **ne može voditi po fer vrijednosti**, dakle ne može mijenjati vrijednost navedenih dionica (udjela). Vrijednost navedenih dionica (udjela) mijenja se u slučaju učešća u dobiti ili u pokriću gubitka ili zbog druge promjene kapitala pridruženog poduzetnika na način kako to određuju odredbe HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, za metodu udjela.

Prihod (gubitak) o učešću u dobiti (gubitku) u povezana društva po metodi udjela, **kod ulagača** knjiži se kao financijski prihod odnosno financijski rashod i iskazuju se u Računu dobiti i gubitka kao posebne pozicije i to:

Pozicija V. - Udio u dobiti od pridruženih poduzetnika i

Pozicija VI. - Udio u gubitku od pridruženih poduzetnika.

Primjer knjiženja metode udjela i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele u društva povezana sudjelujućim interesom pisali smo u članku "Ulaganja u dionice i udjele u društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo) - primjena HSFI 2", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016. str. 24.

U navedenom članku greškom su upotrebljeni konta **063** umjesto konta **068**.

B.III.10. Ostala dugotrajna financijska imovina (AOP 030)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **069**.

Na ovu poziciju iskazuje se dugotrajna financijska imovina koja nije mogla biti iskazana na **pozicijama B.III.1. do B.III.9.**

Ukidanj em posebne pozicije za ulaganje u dionice i udjele u nepovezane poduzetnike (bivša **pozicija B.III.3.-Sudjelujući interesi (udjeli)**), sada se na ovoj poziciji osim ostale dugoročne financijske imovine unosi i vrijednost ulaganja u udjele u nepovezane poduzetnike u slučaju kada se ti udjeli smatraju dugoročnom financijskom imovinom. Ulaganja u dionice u nepovezane poduzetnike kada se ta ulaganja smatraju dugoročnom financijskom imovinom unose se u **poziciju B III 7. - Ulaganja u dugoročne vrijednosne papire odnosno na konto 066.**

Kratki teoretski pregled o ulaganjima u dionice i udjele u nepovezane poduzetnike dali smo uz **poziciju B III 7.**

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike razvrstane u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju (kao dugotrajnu financijsku imovinu) i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u članku "Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSF1 9", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016. str. 34.

Detaljno o ostaloj dugotrajnoj financijskoj imovini i primjere knjiženja dali smo u članku "Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

B.IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035) (AOP 031)

Novim *Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja* (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016. i koji se primjenjuje i za 2017. kod dugotrajnih potraživanja pozicija "potraživanja od povezanih poduzetnika" iz 2015. podijeljena je na dvije pozicije:

- 1) Potraživanja od poduzetnika unutar grupe i
- 2) Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom.

Ostale dvije pozicije ostale su iste.

Potraživanja mogu nastati kao rezultat različitih aktivnosti poduzetnika, kao na primjer: prodajom gotovih proizvoda, prodajom trgovačke robe, pružanjem usluga, iznajmljivanjem imovine ili prodajom dugotrajne imovine.

Poduzetnik će **priznati potraživanja** u svojoj bilanci samo i isključivo kada poduzetnik postaje jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti.

Potraživanja su, na temelju obvezno-pravnih i drugih osnova, zasnovana prava potraživati od dužnika plaćanje duga, isporuku usluga ili pružanje usluga.



ističemo...

Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti.

Ako se naplata potraživanja odgađa za dulje vremensko razdoblje (dulje od jedne godine), a nisu ugovorene kamate, ili su ugovorene po stopi koja je niža od tržišne, potraživanje će se priznati u iznosu koji predstavlja sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova diskontiranih primjenom tržišne kamatne stope.

Iz navedenog proizlazi da se potraživanja čija je naplata ugovorena na rok koji je duži od jedne godine iskazuju posebno (dugoročna potraživanja) i da se takva potraživanja u knjigovodstvu moraju iskazati u diskontiranom iznosu primjenom tržišne kamatne stope.

Transakcije u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primjenjujući na iznos u stranoj valuti spot tečaj između funkcionalne i strane valute na datum transakcije.

Dakle, sva potraživanja (i obveze) u stranoj valuti od inozemnih poduzetnika treba iskazati u kunama na datum transakcije prema srednjem tečaju Hrvatske narodne banke.

Primjer 2. - Evidentiranje diskontiranog potraživanja

Na temelju ugovora o prodaji robe (nabavne vrijednosti **550.000,00** kn), ispostavljen je račun kupcu u svoti od **800.000,00** kn (PDV iznosi **160.000,00** kn). Datum isporuke je 15.8.2017., a rok plaćanja bez obračuna kamata je 30.11.2018.

U skladu s računovodstvenim standardima, obzirom da se naplata navedenog potraživanja odgađa za dulje vremensko razdoblje (dulje od 1 godine), a nisu ugovorene kamate, potraživanje se mora iskazati kao dugotrajno potraživanje u iznosu koji predstavlja sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova diskontiranih primjenom tržišne kamatne stope.

Diskontirana vrijednost navedenog potraživanja iznosi **721.534,90** kn, odnosno diskontirani iznos za razdoblje od 15.8. 2017. do 30. 11. 2018. je **78.465,10** kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1a.	Izlazni račun za robu	800.000,00	0740	-
	■ PDV	160.000,00	-	260034
	■ diskontirani iznos	78.465,10	7249	0740
	■ prihod	655.737,60	-	7560
1b.	Razduženje nabavne vrijednosti robe	550.000,00	7090	6600

0740 - Dugotrajna potraživanja s temelja prodaje na robni kredit u zemlji

260034 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune

7249 - Drugi rashodi

7560 - Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu

6600 - Roba u skladištu

7090 - Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta

Na svaki sljedeći datum bilance, poduzetnik će dugotrajna potraživanja odnosno potraživanja čija se naplata očekuje u razdoblju dužem od godinu dana mjeriti po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope umanjene za gubitak od umanjenja vrijednosti.

Primjer 3. - Oprihodovanje diskontiranog iznosa potraživanja i prijenos na kratkotrajno potraživanje

Za dugotrajno potraživanje iz prethodnog primjera na dan 31.12.2017. treba:

- 1) Knjižiti priznavanje prihoda za diskontirani iznos za razdoblje od 15.8.2017. do 31.12.2017. koji iznosi **23.564,75** kn i
- 2) Prenijeti dugotrajno potraživanje u ukupnoj svoti od **800.000,00** kn na konto kratkotrajnih potraživanja, obzirom da se naplata navedenog potraživanja očekuje u roku koji nije duži od godine dana od datuma bilance. Istovremeno se prenosi i diskontirani iznos za razdoblje od 1.1.2018. do 30.11. 2018. u svoti od **54.900,35** kn (78.465,10 minus 23.564,75).

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Oprihodovanje diskontiranog iznosa dugotrajnog potraživanja za razdoblje od 15.8.2017. do 31.12.2017.	23.564,75	0740	775
2.	Prijenos dugotrajnog potraživanja na kratkotrajno potraživanje	800.000,00	1200	0740
3.	Prijenos diskontiranog iznosa za razdoblje od 1.1.2018. do 30.11.2018.	54.900,35	0740	1200

775 - Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova

1200 - Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga

Na svaki datum bilance poduzetnik procjenjuje postoji li **objektivan dokaz** o umanjenju vrijednosti pojedinog potraživanja.

Vrijednost potraživanja se umanjuje i gubici od umanjenja vrijednosti nastaju samo i isključivo ako postoji **objektivan dokaz** o umanjenju vrijednosti proizašle iz jednog ili više događaja nastalih nakon početnog priznavanja imovine ("**dogadaj povezan s gubitkom**") kada taj događaj (ili događaji) utječe na procijenjene buduće novčane tokove od potraživanja koji mogu biti pouzdano utvrđeni.

Objektivni dokaz da je vrijednost potraživanja umanjena uključuje: značajne financijske teškoće dužnika, nepoštivanje ugovora, poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja ili zbog nastanka mogućnosti da će dužnik pokrenuti stečajni postupak ili postupak druge financijske reorganizacije.

Pad kreditnog rejtinga poduzetnika nije, sam po sebi, dokaz o umanjenju vrijednosti, iako može biti dokaz umanjenja vrijednosti ako se razmatra zajedno s ostalim raspoloživim informacijama.

Ako postoji objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti potraživanja, iznos gubitka mjeri se kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti i procijenjenih budućih novčanih tokova.

Umanjenje potraživanja knjiži se kao rashod (na dugovnoj strani), a na potražnoj strani umanjeno iznos potražuje ili račun potraživanja (**direktno umanjenje**) ili račun ispravka vrijednosti potraživanja (**indirektna metoda umanjenja** potraživanja preko računa ispravka vrijednosti).

Direktno umanjenje prakticira se u slučaju kada je poduzetnik siguran da se navedeni dio potraživanja ili ukupno potraživanje ne može naplatiti (izgubljen spor s kupcem, kupac više ne postoji, nagodbom smo odustali od dio potraživanja od stečajnog dužnika, nastupila je zastara).

Indirektna metoda se upotrebljava u slučajevima kada postoji neizvjesnost naplate potraživanja pa se potraživanje ili dio potraživanja privremeno umanjuje ali preko računa ispravka vrijednosti, kako bi u evidencijama poduzetnika i dalje ostala evidencija o ukupnoj svoti potraživanja od drugih osoba.

Kada se radi o potraživanjima koja su prethodno priznata kao prihod (kao npr. potraživanja od kupaca), a naknadno dolazi do umanjenja vrijednosti, umanjenje se priznaje kao rashod, a ne ispravlja se izvorno priznati prihod.

Umanjenje potraživanja odnosno vrijednosno usklađenje potraživanja po našem kontnom planu knjiži se na konta 712 i 719, a u računu dobiti i gubitka iskazuje se unutar **pozicije II Poslovni rashodi na sljedećim pozicijama:**

- vrijednosno usklađenje dugotrajnog potraživanja na poziciji II 6.a - Vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine osim financijske imovine (konto 712);
- vrijednosno usklađenje kratkotrajnog potraživanja na poziciji II 6.b - Vrijednosno usklađenje kratkotrajne imovine osim financijske imovine (konto 719).

O potraživanjima detaljno smo pisali u članku "*Potraživanja - primjena HSFI 11 i poreznih propisa*", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 9/2008 na str. 40.

B.IV.1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe (AOP 032)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **070 i 071**.

Prema računovodstvenim standardima poduzetnici unutar grupe su: matica i ovisna društva u kojoj matica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

B.IV.2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 033)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **072 i 073**.

Prema računovodstvenim standardima društvo povezano sudjelujućim interesom je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

B.IV.3. Potraživanja od kupaca (AOP 034)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **074**.

B.IV.4. Ostala potraživanja (AOP 035)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **075**.

B.V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA (AOP 036)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **08**.

Odgođena porezna imovina je iznos poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnose se na:

- privremene razlike koje se mogu odbiti,
- prenesene neiskorištene porezne gubitke i
- prenesene neiskorištene porezne olakšice.

Odgođenu poreznu imovinu treba priznati za prenesene neiskorištene porezne gubitke, neiskorištene porezne olakšice i sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoložena i za koju se preneseni porezni gubitak, neiskorištene porezne olakšice i odbitne privremene razlike mogu iskoristiti, osim ako odgođena porezna imovina nastaje početnim priznavanjem imovine ili obveze u transakciji koja:

- nije poslovno spajanje i
- u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Iz navedenog proizlazi da se odgođena porezna imovina i na odbitne privremene razlike i na neiskorištene porezne gubitke i na neiskorištene porezne olakšice obračunava i knjiži kao odgođena porezna imovina i dobitak tekuće godine samo u slučaju kada poduzetnik procijeni da će iduće godine imati dovoljno ostvarene dobiti da će smanjenjem porezne osnovice zbog navedenih privremenih razlika platiti manji porez na dobit.

Detaljno o odgođenoj poreznoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima:

- "Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka", objavljen u časopisu RiPuP br. 11/2011. str. 18.

- "Knjiženje odgođene porezne imovine (prema pozicijama u Obrascu PD)", objavljen u časopisu RiPup br. 3/2015. str. 27.

C. KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 037)

Kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava sljedeće uvjete:

- očekuje se da će se realizirati ili se drže za prodaju ili potrošnju u redovnom tijeku poslovanja;
- primarno se drži za trgovanje;
- očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance;
- novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Sva druga imovina koja nije kratkotrajna imovina je dugotrajna imovina.

C.I. ZALIHE (AOP 039 do 045) (AOP 038)

Zalihe su kratkotrajna materijalna imovina:

- koja se drži zbog prodaje u redovnom toku poslovanja
- koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju ili
- u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Zalihe slijedom reprodukcijanskog ciklusa **obuhvaćaju sljedeće oblike**:

- zalihe sirovina i drugog materijala koji ulaze u supstancu gotovog proizvoda,
- zalihe rezervnih dijelova i drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovih proizvoda,
- zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda
- zalihe gotovih proizvoda,
- zalihe trgovačke robe i drugo i
- kratkotrajnu biološku imovinu.

Zalihe se priznaju u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritijecati poduzetniku i kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koja se pouzdano mogu izmjeriti.

Mjerenje zaliha se obavlja po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

U trošak zaliha potrebno je uključiti:

- sve troškove nabave
- troškove konverzije i
- druge troškove nastale dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.

Nabava zaliha evidentira se kod poduzetnika u **tri evidencije**:

- 1) u **skladišnoj evidenciji** (samo po količini),
- 2) u **analitičkoj materijalnoj (robnoj) evidenciji** (po količini i vrijednosti) i
- 3) u **financijskom knjigovodstvu** (samo po vrijednosti).

Ako se u skladištu vodi analitička materijalna evidencija tada nije obvezno vođenje skladišne evidencije.

Tehnike za mjerenje troška, koje nisu primijenjene prema trošku nabave, mogu biti po metodi standardnog troška ili po metodi trgovine na malo. Uvjet je da se ovim dvjema metodama dobivaju rezultati približni primjeni tehnike po trošku nabave.

Dakle, zalihe se najčešće **početno mjere po stvarnom trošku nabave**, no iznimno mogu se primjenjivati i

- 1) metoda standardnog troška i
- 2) metoda trgovine na malo.

Prema HSFI 10 - *Zalihe*, postoje **tri metode mjerenja utroška zaliha**, i to:

- 1) FIFO metoda (prvi ulaz - prvi izlaz)
- 2) metoda ponderiranog prosječnog troška i
- 3) specifična identifikacija troškova.³

Poduzetnik treba koristiti istu metodu za sve zalihe iste vrste i namjene.

Specifične metode početnog mjerenja zaliha i utroška zaliha su:

- 1) metoda standardnog troška i
- 2) metoda trgovine na malo.

Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka.

Umanjenje vrijednosti zaliha odnosno vrijednosno usklađenje zaliha knjiži se kao poslovni rashod i u **obrascu Račun dobiti i gubitka** iskazuje pod **pozicijom II 6. e) Vrijednosno usklađivanje kratkotrajne imovine (osim financijske imovine)**.



ističemo...

Neto utrživa vrijednost zaliha procjenjuje se iznova u svakom sljedećem razdoblju.

Ako su neke okolnosti u ranijem razdoblju uzrokovale otpis zaliha ispod troška, a te okolnosti više ne postoje, ili ako postoji nedvosmisleni **dokaz o povećanju** neto utržive vrijednosti zbog promjene ekonomskih uvjeta, **poništava se raniji otpis** do iznosa koji je prethodno bio priznat kao rashod.

Iznos bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti treba **priznati kao prihod**, uz istovremeno povećanje zaliha, **do visine prethodno priznatog rashoda**.

Ovakav prihod iskazuje se u **Računu dobiti i gubitka**, ali se u **obrascu PD** za isti taj iznos smanjuje osnovica poreza na dobit.

Zalihe se prestaju priznavati:

- 1) kada je vjerojatno da poduzetniku buduće ekonomske koristi od zaliha neće pritijecati,
- 2) kada su zalihe utrošene i
- 3) kada su zalihe prodane.

Prodaja zaliha priznaje se u prihode u **Računu dobiti i gubitka**, jer se očekuje povećanje budućih ekonomskih koristi.

Kad su zalihe **prodane**, knjigovodstveni iznos tih zaliha treba priznati kao **rashod razdoblja u kojem su priznati odnosni prihodi**.

Naime, i rashodi proizašli iz vrijednosnog usklađenja u ranijim razdobljima (koji su bili porezno nepriznati rashodi), priznat će se u **PD obrascu** sastavljenom za razdoblje kada su prodane.

Neke zalihe se mogu rasporediti na **drugu imovinu**, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta dugotrajne materijalne imovine izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe, koje su na ovaj način raspoređene na neku drugu imovinu priznaju se kao rashod tijekom vijeka upotrebe te imovine.

Detaljno o utvrđivanju zaliha proizvodnje, metodama mjerenja utroška zaliha i knjiženjima poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima:

- "Računovodstvo zaliha - primjena HSFI 10" - poglavlje 5.1.4., objavljen u časopisu RiPup br. 10/2013. str. 22.
- "Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda - primjena HSFI 10 - Zalihe", objavljen u časopisu RiPup br. 09/2013. str. 40.
- "Računovodstvo graditeljstva - ugovori o izgradnji", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2014. str. 24.

3 Podsjećamo da je stupanjem na snagu HSFI-a 10 - *Zalihe* od 1. siječnja 2008. ukinita je mogućnost primjene metode LIFO.



- "Umanjenje vrijednosti imovine (prema HSFI-ma)", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2010. str. 37.
- "Računovodstvo rashoda - primjena HSFI 16" - poglavlje 4.1.2., objavljen u časopisu RiPup br. 12/2008 str. 91.

U nastavku za **poziciju C.I. - Zalihe**, dajemo pregled podpozicija sa kratkim pripomenama o njihovu sadržaju.

C.I.1. Sirovine i materijal (AOP 039)

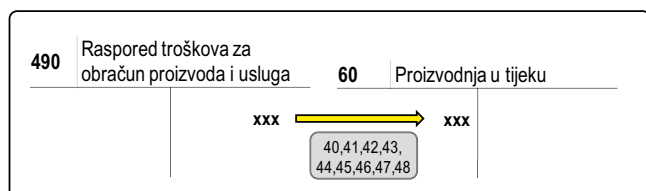
Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupina konta **31, 32 i 35**.

C.I.2. Proizvodnja u tijeku (AOP 040)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **600, 601, 602, 603, 604 i 605**.

Poduzetnici koji se bave proizvodnjom proizvoda sve svoje **troškove poslovanja** (koji se kod našeg kontnog plana iskazuju na kontima skupina **40 - Troškovi sirovina i materijala, 41 - Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga), 42 - Troškovi dugoročnih rezerviranja, 43 - Amortizacija, 44 - Ostali troškovi poslovanja - troškovi za radnike, 45 - Ostali troškovi poslovanja - porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu, 46 - Ostali troškovi poslovanja i 47 - Troškovi osoblja**) i sve svoje **financijske troškove** koje je moguće uključiti u zalihi proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (koji se kod našeg kontnog plana iskazuju na kontima skupine **48 - Financijski troškovi koji se uključuju u zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda knjiže u momentu nastanka na navedenim kontima troškova**).

Prije navedeni troškovi koji se odnose na proizvodnju uključuju se u **zalihe proizvodnje**, na temelju radnog naloga ili na kraju obračunskog razdoblja (mjesečno, tromjesečno, polugodišnje ili godišnje) prenose se preko konta **490** na konta skupine **60 - Proizvodnja u tijeku**.



Knjiženja prijenosa troškova u zalihe može se obavljati i preko konta razreda **5 - Interni obračuni**,

Prije navedeni troškovi koji se ne mogu uključiti u zalihe proizvodnje na kraju obračunskog razdoblja prenose se preko konta **491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda**, u rashode na konto **706 - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja**.

U tijeku proizvodnje dio troškova sa konta **60 - Proizvodnja u tijeku**, zbog neiskorištenog kapaciteta, prenose se s navedenog konta kao rashod razdoblja na konto **703 - Troškovi neiskorištenog kapaciteta**.

Poduzetnici koji imaju uslužnu djelatnost i zalihe nedovršenih usluga (najčešće je to građevinska djelatnost), troškove razreda **4** koji se odnose i mogu se uključiti u zalihe nedovršenih usluga, na kraju obračunskog razdoblja (mjesečno, tromjesečno, polugodišnje ili godišnje) prenose preko konta **490 - Raspored troškova za obračun proizvodnje i usluga u zalihe** na konto **6005 - Nedovršene usluge**, a navedeni troškovi koji se ne mogu uključiti u zalihe nedovršenih usluga na kraju obračunskog razdoblja prenose se preko konta **491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda u rashode** na konto **706 - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja**.

Kada se usluge fakturiraju tada se uz knjiženja izlaznog računa (potraživanje od kupca i prihodi od prodaje) istovremeno obavlja i knjiženje razduženja zaliha nedovršenih usluga na način da se troškovi nedovršenih usluga sa konta **6005 - Nedovršene usluge**, prenose u rashode obračunskog razdoblja na konto **705 - Troškovi prodanih zaliha usluga**.

Poduzetnici koji imaju samo trgovačku djelatnost, troškove razreda **4** na kraju obračunskog razdoblja prenose preko konta **491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda u rashode** na konto **707 - Troškovi razreda 4 koji se odnose na trgovačku djelatnosti**.

C.I.3. Gotovi proizvodi (AOP 041)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **630, 631, 632, 633, 634, 635, 636 i 637**.

Kada je proizvodnja gotova tada se troškovi proizvodnje sa konta skupine 60 - Proizvodnja u tijeku, putem obračuna proizvodnje, prenose na konta skupine 63 - Gotovi proizvodi (zalihe).

Kada se gotovi proizvodi prodaju tada se uz knjiženja izlaznog računa (potraživanje od kupca i prihodi od prodaje) istovremeno obavlja i knjiženje razduženja zaliha gotovih proizvoda na način da se troškovi proizvodnje u zalihama gotovih proizvoda sa konta skupine 63 - Gotovi proizvodi prenose u rashode obračunskog razdoblja na konto **700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta**, konto **701 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz prodavaonica**, konto **702 - Troškovi prodanih zaliha nedovršenih proizvoda i poluproizvoda** i konto **704 - Troškovi zaliha isporučenih gotovih proizvoda u jamstvenom roku**.

Zalihe proizvodnje u tijeku (nedovršenih proizvoda i poluproizvoda) i zalihe gotovih proizvoda vode se po troškovima proizvodnje koji obuhvaćaju troškove direktnog materijala, direktnog rada te fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje.

C.I.4. Trgovačka roba (AOP 042)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **66**.

Na ovoj poziciji iskazuje se trošak nabave, odnosno neto utrživa vrijednost trgovačke robe.

Kada se zalihe vode po **prodajnim cijenama** tada se vrijednost zaliha iskazuje na kontu zaliha po prodajnoj cijeni koja se ispravlja za korektivna konta (marža, PDV i drugi) tako da korigirani iznos iskazuje trošak nabave trgovačke robe, odnosno neto utrživu vrijednost.

C.I.5. Predujmovi za zalihe (AOP 043)

Na ovoj poziciji iskazuje se stanje predujmova danih dobavljačima za nabavu sirovina, materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara, auto-guma, ambalaže i trgovačke robe, a podatak za ovu poziciju uzima se sa skupina konta **36 i 67**.

C.I.6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji (AOP 044)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **68**.

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji je imovina čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi putem prodaje (s tim da je ta prodaja vrlo vjerojatna), a ne putem korištenja. Prodaja ove imovine provest će se unutar jedne godine od datuma klasifikacije. Takva dugotrajna imovina, koja je namijenjena prodaji, klasificira se kao kratkotrajna imovina.

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji može se klasificirati u kratkotrajnu imovina kada su ispunjeni sljedeći kriteriji:

- 1) raspoloživost za trenutnu prodaju u postojećem stanju,
- 2) prodaja mora biti vrlo vjerojatna,

- 3) imovina ili skupina za otuđenje mora biti aktivno označena za prodaju po cijeni koja je prihvatljiva u odnosu s njenom sadašnjom vrijednošću,
- 4) prodaja bi se trebala odrediti za priznavanje kao kompletna prodaja unutar jedne godine od datuma klasifikacije.

I kod prodaje dugotrajne imovine putem zamjene za drugu dugotrajnu imovinu, poduzetnik prodanu dugotrajnu imovinu mora klasificirati kao dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (kao kratkotrajnu imovinu) ako su ispunjeni gore navedeni uvjeti.

Dugotrajnu imovinu ili skupinu namijenjenu otpisu poduzetnik ne će klasificirati kao namijenjenu prodaji.

Dugotrajnu imovinu ili skupinu namijenjenu otpisu poduzetnik ne će obračunavati, ako je izvan upotrebe, jer je bila otpisana.

Iz navedenih odredbi proizlazi da dugotrajna imovina koja se odlukom o rashodovanju stavlja izvan upotrebe, bez obzira što nije u potpunosti amortizirana i što će se otuđiti (prodati ili pokloniti ili dati na otpad) neće se klasificirati kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji, već će se prodaja obaviti u skladu s odredbama HSFI-a 6. Isto vrijedi i za već otpisanu dugotrajnu imovinu koja nema knjigovodstvene vrijednosti.

Dugotrajna imovina ili skupina klasificirana kao namijenjena prodaji mjeri se po:

- 1) knjigovodstvenoj vrijednosti ili
- 2) fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome što je niže.

Iz navedenog proizlaze četiri karakteristike dugotrajne imovine namijenjene prodaji:

- 1) Dugotrajna imovina koja se klasificira kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji do trenutka klasifikacije mjeri se sukladno odgovarajućem HSFI-u koji se odnosi na tu imovinu;
- 2) Dugotrajna imovina klasificirana kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji tretira se kao kratkotrajna materijalna imovina;
- 3) Na dugotrajnu imovinu klasificiranu kao dugotrajnu imovinu namijenjena prodaji od trenutka klasificiranja ne obračunava se amortizacija;
- 4) Dugotrajna imovina ili skupina dugotrajne imovine namijenjene prodaji mjeri se po:
 - knjigovodstvenoj vrijednosti ili
 - fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome što je niže.

Naknadno povećanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje dugotrajne imovine namijenjene za prodaju, priznaje se u računu dobiti i gubitka (kao ostali poslovni prihod) do visine prethodno priznatog rashoda, u skladu s odredbom točke HSFI-a 15.49.

O dugotrajnoj imovini namijenjenoj prodaji detaljno smo pisali u članku "Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjenoj prodaji i prestanak poslovanja - primjena HSFI 8", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 3/2017 na str. 18.

C.I.7. Biološka imovina (AOP 045)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **607,608, 638 i 639**.

Na ovoj poziciji aktive evidentira se kratkotrajna biološka imovina. Ukratko o biološkoj imovini pisali smo uz **točku B.II.5. Bilance**.

Detaljnije o biološkoj imovini pisano je u članku "Računovodstvo poljoprivrede - primjena HSFI 17", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 10/2016 na str.38.

C.II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052) (AOP 046)

Novim *Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja* (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016. i koji

se primjenjuje za 2017., kod kratkotrajnih potraživanja pozicija "potraživanja od povezanih poduzetnika" iz 2015. podijeljena je na dvije pozicije:

- 1) Potraživanja od poduzetnika unutar grupe i
- 2) Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom.

Navedenim *Pravilnikom* ukinuta je pozicija "potraživanja od sudjelujućih poduzetnika" (od nepovezanih poduzetnika u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele ispod 20% upravljačke moći) i ta se potraživanja sada nose u poziciju "potraživanja od kupaca" ili "ostala potraživanja".

Ostale pozicije ostale su iste.

Potraživanja mogu nastati kao rezultat različitih aktivnosti poduzetnika, kao na primjer: prodajom gotovih proizvoda, prodajom trgovačke robe, pružanjem usluga, iznajmljivanjem imovine ili prodajom dugotrajne imovine.

Poduzetnik će **priznati potraživanja** u svojoj bilanci samo i isključivo kada poduzetnik postaje jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti.

Potraživanja su, na temelju obvezno-pravnih i drugih osnova, zasnovana prava potraživati od dužnika plaćanje duga, isporuku usluga ili pružanje usluga.



ističemo...

Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti.

O potraživanjima detaljno smo pisali u članku "Potraživanja - primjena HSFI 11 i poreznih propisa", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 9/2008 na str. 40. i u članku "Otpis potraživanja od kupaca", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 11/2017 na str. 15.

C.II.1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe (AOP 047)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **13**.

Prema računovodstvenim standardima poduzetnici unutar grupe su: matična i ovisna društva u kojoj matična ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

C.II.2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 048)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **14**.

Prema računovodstvenim standardima društvo povezano sudjelujućim interesom je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

C.II.3. Potraživanja od kupaca (AOP 049)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **12**.

C.II.4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika (AOP 050)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **17**.

C.II.5. Potraživanja od države i drugih institucija (AOP 051)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **16**.

C.II.6. Ostala potraživanja (AOP 052)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **18**.



C.III. KRATKOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (AOP 053)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **11 i 15**.

Na ovoj poziciji iskazuju se: ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe, ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe, dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe, ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom, ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom, dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanih sudjelujućim interesom, ulaganja u vrijednosne papire (nepovezanim poduzetnicima), dani zajmovi depoziti i slično (nepovezanim poduzetnicima) i ostala kratkotrajna financijska imovina.

Na ovoj poziciji navedena financijska imovina iskazuje se kada je **rok dospijeca naplate do godine dana**.

Navedeno pravilo ne vrijedi samo za dionice i udjele. Na ovoj poziciji iskazuju se dionice i udjeli od nepovezanih poduzetnika klasificirani kao **financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka**, a dionice i udjeli od nepovezanih poduzetnika koji su klasificirani kao **financijska imovina raspoloživa za prodaju** iskazuju se na **poziciji B.III.** kao dugotrajna financijska imovina. Dionice i udjeli od povezanih poduzetnika (poduzetnika unutar grupe i društava povezanih sudjelujućim interesom) ne iskazuju se na ovoj poziciji već se iskazuju kao dugotrajna financijska imovina na poziciji B.III.

Računovodstvena pravila u vezi priznavanja i mjerenja ovog oblika imovine kao kratkotrajne financijske imovine nalaze se u HSFI-u 9 – *Financijska imovina*.

Ukratko o početnom mjerenju financijske imovine, o mjerenju financijske imovine nakon početnog mjerenja, o umanjenju financijske imovine i o ukidanju gubitka od umanjenja financijske imovine pisali smo uz poziciju **B.III.**

Detaljno o kratkotrajnoj financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima:

- "Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016. str. 34.
- "Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

C.III.1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe (AOP 054)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **150**.

O udjelima i dionicama poduzetnika unutar grupe kao dugotrajne financijske imovine pisali smo uz **poziciju B.III.1. Bilance**.

Obzirom da u HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, nema odredbe da se udjeli i dionice poduzetnika unutar grupe mogu mjeriti prema odredbama HSFI-a 9 - *Financijska imovina*, poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e ne mogu imati udjele i dionice poduzetnika unutar grupe kao financijsku imovinu čija se promjena vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka odnosno koji se iskazuju kao kratkotrajna financijska imovina u ovoj poziciji.

Poduzetnici koji primjenjuju **MSFI-e**, mogu na ovoj poziciji iskazivati udjele i dionice kod poduzetnika unutar grupe kao kratkotrajnu financijsku imovinu čija se fer vrijednost priznaje u računu dobiti i gubitka ako donesu takvu odluku. Način knjiženja je isti kao što je prikazano u **poziciji C.III.7. i C.III.9.** samo što se upotrebljavaju konta za udjele i dionice kod poduzetnika unutar grupe.

C.III.2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe (AOP 055)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **151**.

Sve napisano uz **poziciju C.III.7.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o ulaganjima u ostale vrijednosne papire (osim dionica) poduzetnika unutar grupe, pa se upotrebljava konto 151.

C.III.3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe (AOP 056)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **152**.

Sve napisano uz **poziciju C.III.8.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje upotrebljavaju konta za dane zajmove, depozite i slično poduzetnicima unutar grupe.

C.III.4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 057)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **153**.

O ulaganjima u udjele i dionice društava povezanih sudjelujućim interesom kao dugotrajne financijske imovine pisali smo uz **poziciju B.III.9. Bilance**.

Obzirom da u HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, nema odredbe da se udjeli i dionice kod društava povezanih sudjelujućim interesom mogu mjeriti prema odredbama HSFI-a 9 - *Financijska imovina*, poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e ne mogu imati udjele i dionice kod društava povezanih sudjelujućim interesom kao financijsku imovinu čija se promjena vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka odnosno koji se iskazuju kao kratkotrajna financijska imovina u ovoj poziciji

Poduzetnici koji primjenjuju **MSFI-e**, mogu na ovoj poziciji iskazivati udjele i dionice kod društava povezanih sudjelujućim interesom kao kratkotrajnu financijsku imovinu čija se fer vrijednost priznaje u računu dobiti i gubitka ako donesu takvu odluku. Način knjiženja je isti kao što je prikazano u poziciji C.III.7. i C.III.9. (za ulaganje u dionice odnosno udjele u nepovezane poduzetnike) samo što se upotrebljavaju konta za udjele i dionice kod društava povezanih sudjelujućim interesom.

C.III.5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 058)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **154**.

Sve napisano uz **poziciju C.III.7.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o ulaganjima u ostale vrijednosne papire (osim dionica) kod društava povezanih sudjelujućim interesom, pa se upotrebljava konto 154.

C.III.6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom (AOP 059)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **155**.

Sve napisano uz **poziciju C.III.8.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje upotrebljavaju konta za dane zajmove, depozite i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom.

C.III.7. Ulaganja u vrijednosne papire (AOP 060)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **skupine 11**.

Ukidanjem posebne pozicije za ulaganje u dionice i udjele u nepovezane poduzetnike (bivša **pozicija C.III. 3.-Sudjelujući interesi (udjeli)**), sada se na ovoj poziciji osim ostalih kratkoročnih ulaganja u vrijednosne papire unosi i vrijednost ulaganja u dionice u nepovezane poduzetnike u slučaju kada se te dionice smatraju kratkoročnom finan-

cijskom imovinom. Ulaganja u udjele u nepovezane poduzetnike kada se ta ulaganja smatraju kratkoročnom financijskom imovinom unose se u **poziciju C.III.9.-Ostala kratkoročna financijska imovina** odnosno na konto **15980 - Udjeli kod nepovezanih poduzetnika u zemlji** i na konto **15981 - Udjeli kod nepovezanih poduzetnika u inozemstvu**.

Kratki teoretski dio o ulaganjima u dionice i udjele u nepovezane poduzetnike dali smo uz **poziciju B.III.7**.

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u članku "Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSF1 9", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016.str. 34.

Osim dionica u praksi najčešće upotrebljavani vrijednosni papiri su: čekovi, mjenice, obveznice i komercijalni zapisi.

Osim čekova navedeni vrijednosni papiri mogu biti dugotrajna i kratkotrajna financijska imovina.

Detaljno o ostalim vrijednosnim papirima (osim dionica) i primjeri knjiženja ostalih vrijednosnih papira dali smo u članku "Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

C.III.8. Dani zajmovi, depoziti i slično (AOP 061)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **156 i 157**.

Dani zajmovi, depoziti, kaucije i slično mogu biti dugoročna financijska ulaganja (ako su dani na rok koji je duži od 12 mjeseci) i mogu biti kratkoročna financijska ulaganja (ako su dani na rok od 12 mjeseci).

Nakon početnog mjerenja zajmovi, depoziti, kaucije i slično mjere se po amortizacijskom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope.

Detaljno o danim zajmovima, depozitima i slično i primjere knjiženja dali smo u članku "Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

C.III.9. Ostala financijska imovina (AOP 062)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta: **159**.

Na ovu poziciju iskazuje se kratkotrajna financijska imovina koja nije mogla biti iskazana na **pozicijama C.III.1. do C.III.8**.

Ukidanjem posebne pozicije za ulaganje u dionice i udjele u nepovezane poduzetnike (bivša **pozicija C.III.3.-Sudjelujući interesi (udjeli)**), sada se na ovoj poziciji osim ostale kratkotrajne financijske imovine unosi i vrijednost ulaganja u udjele u nepovezane poduzetnike u slučaju kada se ti udjeli smatraju kratkotrajnom financijskom imovinom. Ulaganja u dionice u nepovezane poduzetnike kada se ta ulaganja smatraju kratkotrajnom financijskom imovinom unose se u **poziciju C.III.7.-Ulaganja u kratkotrajne vrijednosne papire** odnosno na konto **116**.

Kratki teoretski dio o ulaganjima u dionice i udjele u nepovezane poduzetnike dali smo uz **poziciju B.III.7**.

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u članku "Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSF1 9", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016. str. 34.

Detaljno o ostaloj kratkotrajnoj financijskoj imovini i primjere knjiženja dali smo u članku "Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

C.IV. NOVAC U BANC I BLAGAJNI (AOP 063)

Sva novčana sredstava kao imovinu, nezavisno u kojim valutama se pojavljuju i na koliko računa se vode u knjigovodstvu (transakcijski račun, računi akreditiva, izdvojenih novčanih sredstava i sl.) treba iskazati samo na jednoj bilančnoj stavci ili poziciji u aktivni okviru kratkotrajne imovine, pod skupinom IV. NOVAC U BANC I BLAGAJNI.

Na posljednji datum bilance za izvještajno razdoblje potrebno je u bilanci iskazati sveukupnu novčanu imovinu kako onu na računima u bankama tako i onu u blagajni. Novac na deviznom računu i u ino valuti potrebno je iskazati po srednjem tečaju HNB na datum bilance, tj. na dan 31. prosinca 2017., dok tečajne razlike po toj osnovi predstavljaju financijske prihode ili rashode.

Sve je veći broj poduzetnika koji počinju koristiti mogućnost **okvirnog kredita po transakcijskom računu** što ih odobravaju poslovne banke. Ako poduzetnik tijekom godine okvirni kredit ne evidentira na poseban način, već na kontu žiro računa ide u „-“ minus, **obvezno na kraju godine treba konto tekućeg računa svesti na nulu, i prebaciti iznos salda na obveze prema banci**.

Primjer zatvaranja žiro računa zbog korištenja okvirnog kredita:

Zbog korištenja okvirnog kredita poduzetnik je na dan 31.12.2017. u minusu (-) po transakcijskom računu 5.200 kn (saldo na potražnoj strani konta 100).

- 1) Zbog izrade završnog računa za 2017. godinu poduzetnik je na dan 31.12.2017. prenio saldo s transakcijskog računa na obveze prema banci za okvirni kredit.

100 Žiro račun		2522 Obveze po kratkoročnom okvirnom kreditu	
(1) 5.200,00	5.200,00 S ^o 31.12.		5.200,00 (1)

D. Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi (AOP 064)

Ova pozicija sadržava dugovno stanje računa skupine konta 19 kao aktivna vremenska razgraničenja, i to:

- 1) unaprijed plaćeni troškovi (najamnine, troškovi osiguranja, pretplate na časopise, troškovi investicijskog održavanja i slično),
- 2) troškovi koji se razgraničavaju na više razdoblja (troškovi istraživanja, pokusnog pogona ili plaćene najamnine za više godina unaprijed)
- 3) obračunati prihodi koji nisu fakturirani (pa se umjesto konta potraživanja od kupaca ili drugih osoba vrši evidencija u skupini konta 19),

Primjer:

Dobiven je račun od osiguravajućeg društva za kasko osiguranje vozila (koje je u vlasništvu društva) na iznos 10.000 kn. Vozilo je kasko osigurano za razdoblje od 1.7.2017. do 30.6.2018., te se kao rashod 2017. godine evidentira 5.000 kn (osiguranje prvih 6 mjeseci).

220 Obveze prema dobavljačima		1903 Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja	
	10.000,00 (1)	(1) 5.000,00	
416 Troškovi osiguranja			
(1) 5.000,00			



E. UKUPNA AKTIVA (AOP 065)

Ukupna aktiva je zbroj: A + B + C + D.

F. IZVANBILANČNI ZAPISI (AOP 066)

Izvanbilančni zapisi uzimaju se sa konta 990 do 994. U izvanbilančnoj evidenciji vodi se evidencija o tuđoj robi zaprimljenoj u komisiju ili konsignaciju, vrijednosnim papirima koji nisu postali potraživanje, razna prava, i dr.

PASIVA

A. KAPITAL I REZERVE (AOP 067)

Novim *Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja* (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016. i koji se primjenjuje za 2017. pozicija "A Kapital i rezerve" dobila je novu poziciju "A.V. Rezerve fer vrijednosti" u odnosu na 2015., koja je raščlanjena na sljedeće tri pozicije:

- A.V.1.-Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju,
- A.V.1.-Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova i
- A.V.1.-Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu.

Ostale pozicije ostale su iste.

Kapital je vlastiti izvor financiranja imovine i izračunava se kao ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih njegovih obveza. Kapital se sastoji od: upisanog kapitala, kapitalnih rezervi, rezervi fer vrijednosti, rezervi iz dobiti, zadržane dobiti ili prenesenog gubitka te dobiti ili gubitka tekuće godine (HSFI 12.4).

Računovodstvena pravila u svezi ove pozicije dana su odredbama HSFI 12 - Kapital.

Kapital se mjeri u financijskim izvještajima ovisno o mjerenju pojedinih vrsta imovine i obveza koje utječu na promjenu kapitala.

S obzirom da kapital predstavlja ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih obveza, kapital se priznaje u neposrednoj povezanosti s priznavanjem imovine i obveza.

Detaljno o kapitalu s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima:

- "Računovodstvo kapitala - primjena HSFI 12", objavljen u časopisu RiPup br. 3/2009. str. 58.
- "Revalorizacija, revalorizacijske rezerve i odgođena porezna obveza", objavljen u časopisu RiPup br. 09/2015. str. 54.

A.I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL (AOP 068)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine 90.

Upisani ili temeljni kapital je novčano izražena vrijednost onoga što ulagatelj unosi u trgovačko društvo, a registrirano je na sudu (HSFI 12.6).

Upisani kapital je dio ukupnog kapitala trgovačkog društva koji je upisan u sudski registar. To znači da stanje iskazano na ovoj poziciji treba odgovarati onom upisanom u sudski registar.

A.II. KAPITALNE REZERVE (AOP 069)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine 91.

Kapitalne rezerve su dio kapitala kojeg poduzetnik ostvaruje realizacijom dionica, odnosno udjela iznad nominalne vrijednosti upisanog kapitala odnosno iznad troška stjecanja trezorskih dionica (udjela), kao i dodatno uplaćen kapital i sve ostalo prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima (HSFI 12.7).

Što se unosi u kapitalne rezerve propisano je odredbama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br., 11/93 do 110/15).

Društvo (d.d.) unosi u rezerve kapitala:

- 1) dio uplaćenog iznosa za koji se izdaju dionice koji prelazi nominalni iznos dionica, a ako su izdane dionice bez nominalnog iznosa onaj iznos koji prelazi knjigovodstveno iskazani iznos temeljnog kapitala što se odnosi na dionice;
- 2) dio iznosa uplaćenog društvu za stjecanje zamjenjivih obveznica ili obveznica s opcijom kupnje dionica koji prelazi nominalni iznos izdanih obveznica;
- 3) iznose drugih dodatnih uplata dioničara u vlastiti kapital društva;
- 4) iznos za koji je pojednostavnjeno smanjen temeljni kapital da bi se sredstva unijela u rezerve kapitala (čl. 222. st.2. ZTD-a).

U rezerve kapitala društvo (d.o.o.) unosi:

- 1) dio uplaćenih iznosa za koje se izdaju poslovni udjeli koji prelazi nominalne iznose udjela;
- 2) iznose dodatnih plaćanja članova društva radi stjecanja posebnih prava u društvu;
- 3) iznose ostalih dodatnih plaćanja članova društvu kao npr. dodatnih činidbi;
- 4) iznos za koji je pojednostavnjeno smanjen temeljni kapital da bi se sredstva unijela u rezerve kapitala (čl. 406.a st.1. ZTD-a).

Dakle, ove kapitalne rezerve treba formirati sukladno odredbama ZTD-a, a temeljem internih akata poduzetnika.

Detaljno o kapitalnim rezervama i knjiženja poslovnih događaja pisali smo u točki 4.4.2. i točki 4.4.3. članka "Računovodstvo kapitala - primjena HSFI 12", koji je objavljen u našem časopisu "Računovodstvo i porezi u praksi": br. 3 / 2009. na str.58.

A.III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 070)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine 92.

Rezerve iz dobiti su dio kapitala koje se formiraju iz dobiti poduzetnika, a sastoje se od: zakonskih rezervi, statutarnih rezervi, rezervi za otkup vlastitih dionica (udjela) i ostalih rezervi (HSFI 12.8).

Prema odredbama čl. 220 do 223. ZTD-a, kod dioničkih društava u rezerve iz dobiti smiju se unositi samo iznosi koji proizlaze iz neto dobiti poslovne godine ili iz prenesene dobiti iz ranijih godina. Iz navedenih odredbi proizlazi da se **iz dobiti poslovne godine dioničkog društva najprije mora:**

- 1) pokriti preneseni gubitak iz prethodnih godina ako ga ima;
- 2) izdvojiti dio za obvezna izdavanja u zakonske rezerve i rezerve kapitala do iznosa određenih u čl. 222. st. 1. ZTD-a;
- 3) izdvojiti dio za unos u rezerve za vlastite dionice (ako ih je društvo steklo ili ih namjerava steći) te na kraju
- 4) izdvojiti iznos utvrđen statutom za unos u statutarne rezerve (ako su određene).

Prema odredbama čl. 406. i 406.a ZTD-a, društvo s ograničenom odgovornošću u rezerve iz dobiti smije unositi samo iznos iz neto dobiti poslovne godine ili iz neto dobiti ranijih poslovnih godina. Iz ovih odredbi proizlazi da iz dobiti poslovne godine **društvo s ograničenom odgovornošću najprije mora:**

- 1) pokriti preneseni gubitak iz prethodnih godina ako ga ima,
- 2) izdvojiti iznos za unos u rezerve za vlastite poslovne udjele (ako ih je društvo steklo ili ih namjerava steći) te na kraju,
- 3) izdvojiti iznos za obvezne rezerve ako su predviđene društvenim ugovorom.

Nakon navedenih obveznih izdavanja oba oblika trgovačkih društva **moгу samostalno odlučiti** da li će dobitak:

- podijeliti kao dividende (udjele u dobiti) članovima društva,

- razvrstati u bilo koju od navedenih oblika rezervi ili
- ostaviti iskazano kao dobitak, odnosno prenijeti u zadržani dobitak.

Odredbe o jednostavnom društvu s ograničenom odgovornošću (j.d.o.o.) nalaze se u čl. 390.a ZTD-a.

A.III.1. Zakonske rezerve (AOP 071)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **920**.

Obvezu izdvajanja za zakonske rezerve ima **dioničko društvo** temeljem čl. 222. st. 1. ZTD-a.

Društvo je dužno u zakonske rezerve unositi dvadeseti dio (5%) dobiti tekuće godine umanjene za iznos gubitka iz prethodne godine sve dok te rezerve zajedno s rezervama kapitala (vezane rezerve) ne dosegnu visinu od pet posto (5%) temeljnoga kapitala društva ili statutom određen veći dio toga kapitala (čl. 222. st. 1. ZTD).

Zakonske rezerve i rezerve kapitala koje ne prelaze iznos iz stavka 1. ovoga članka mogu se upotrijebiti:

- 1) za pokrivanje gubitka iz tekuće godine, ako se on ne pokrije iz dobiti prethodne godine niti se to može učiniti korištenjem drugih rezervi,
- 2) za pokrivanje gubitka iz prethodne godine, ako se on ne pokrije iz dobiti tekuće godine niti se to može učiniti korištenjem drugih rezervi (čl. 222. st. 3. ZTD).

Dio zakonskih rezervi i rezervi kapitala koji prelazi iznos iz stavka 1. ovoga članka može se upotrijebiti:

- 1) za pokrivanje gubitka iz tekuće godine, ako se to ne može učiniti iz dobiti iz prethodne godine,
- 2) za pokrivanje gubitka iz prethodne godine, ako se to ne učini iz dobiti tekuće godine,
- 3) za povećanje temeljnoga kapitala iz sredstava društva.

Zakonske rezerve i rezerve kapitala ne mogu se koristiti za svrhe navedene u točki 1. i 2. ovoga stavka, ako se istovremeno rezerve društva koriste za isplatu dividende (čl. 222. st. 4. ZTD).

Obvezu izdvajanja za zakonske rezerve ima i **jednostavno društvo s ograničenom odgovornošću** temeljem čl. 390.a st. 5. ZTD-a.

Društvo mora imati zakonske rezerve u koje mora unijeti četvrtinu iznosa dobiti društva iskazane u godišnjim financijskim izvještajima umanjene za iznos gubitka iz prethodne godine. Zakonske rezerve smiju se upotrijebiti:

- 1) za povećanje temeljnoga kapitala pretvaranjem rezervi u temeljni kapital društva,
- 2) za pokrivanje gubitka iskazanog za godinu za koju se podnose godišnja financijska izvješća ako nije pokriven iz dobiti prethodne godine i
- 3) za pokrivanje gubitka iskazanog za prethodnu godinu ako nije pokriven iz dobiti iskazane u godišnjim financijskim izvještajima za godinu za koju se podnose (čl. 390.a st. 5. ZTD).

A.III.2. Rezerve za vlastite dionice (AOP 072)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **921**.

Kada dioničko društvo može stjecati vlastite dionice određeno je odredbama čl. 233. ZTD. Stjecanje vlastitih udjela propisano je odredbama čl. 418. ZTD.

Vlastite dionice (udjele) društvo može steći naplatno i nenaplatno.

Nenaplatno stjecanje vlastitih dionica (udjela) ne evidentira se bilančno jer financijski učinak tog događaja niti ne postoji. **Naplatnim stjecanjem** vlastitih dionica (udjela) nastaje financijski učinak koji se i evidentira bilančno, i to su otkupljene vlastite dionice (udjeli). Za tako stečene vlastite dionice odnosno udjele poduzetnik treba

formirati rezerve za vlastite dionice i udjele i to u visini troška stjecanja vlastitih dionica (udjela).

Ove rezerve mogu se formirati iz zadržanog dobitka i iz svih ostalih rezervi iz dobiti osim zakonskih i statutarnih.

Detaljno o rezervama za vlastite dionice (udjele) s knjiženjima poslovnih događaja pisali smo u članku *"Vlastite (trezorske) dionice – pravni, porezni i računovodstveni aspekt"*, koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 4/2015 na str. 18. i u članku *"Vlastiti udjeli - pravni, porezni i računovodstveni aspekt"*, koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 6/2015 na str. 56.

A.III.3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka) (AOP 073)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **922**.

Na ovoj poziciji trgovačka društva (d.d. i d.o.o.) dužna su iskazati ulaganja za vlastite dionice (udjele) kao smanjenje vrijednosti rezervi iz dobiti, istovremeno i u istom iznosu kao i stavka iskazana na poziciji **A.III.2. - Rezerve za vlastite dionice**.

U ovu poziciju unosi se dugovni saldo konta **9220** - Smanjenje kapitala za otkupljene vlastite dionice ili konta **9221** - Smanjenje kapitala za otkupljene vlastite udjele.

Detaljno o vlastitim dionicama i udjelima (odbitna stavka) s knjiženjima poslovnih događaja pisali smo u članku *"Vlastite (trezorske) dionice – pravni, porezni i računovodstveni aspekt"*, koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 4/2015 na str. 18. i u članku *"Vlastiti udjeli - pravni, porezni i računovodstveni aspekt"*, koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 6/2015 na str. 56.

A.III.4. Statutarne rezerve (AOP 074)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **923**.

Statutarne rezerve nisu obvezne, ali se kada postoji volja članova društva mogu predvidjeti statutom ili društvenim ugovorom.

Kada su statutarne rezerve predviđene, tada društvo prema čl. 222.a st. 3 i 4. ZTD-a, mora odrediti:

- visinu tih rezervi u apsolutnom iznosu ili dijelom temeljnoga kapitala ili ukupnoga vlastitog kapitala društva;
- dio iznosa neto dobiti, umanjene za iznos korišten za pokrivanje prenesenog gubitka, iznos unesen u zakonske rezerve i iznos unesen u rezerve za vlastite dionice ako ih društvo ima, koji se u pojedinoj poslovnoj godini namjenjuje za stvaranje statutarne rezervi;
- namjene za koje se mogu koristiti te rezerve.

Statutarne rezerve mogu se koristiti samo za namjene određene statutom, odnosno društvenim ugovorom.

A.III.5. Ostale rezerve (AOP 075)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **929**.

Prema odredbi čl. 222.a i čl. 406.a ZTD-a, ostale rezerve društvo može koristiti u bilo koju svrhu ako nisu korištene za rezerve za vlastite dionice (udjele) i ako se statutom (društvenim ugovorom) drukčije ne odredi.

A.IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE (AOP 076)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **930, 931 i 934**

Nakon početnog priznavanja dugotrajne materijalne imovine po trošku nabave, za mjerenje dugotrajne materijalne imovine, poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili **metodu revalorizacije** kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu sku-



pinu dugotrajne materijalne imovine. Istoznačno je definirano i za dugotrajnu nematerijalnu imovinu.

Dakle, dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina **može se revalorizirati** onda kada poduzetnik poslije početnog mjerenja po metodi troška odluči (donese Odluku) da će na određenu skupinu dugotrajne imovine primjenjivati **metodu revalorizacije**, a ne **metodu troška**.

Svrha revalorizacije je usklađivanje iskazane vrijednosti imovine u poslovnim knjigama sa njezinom fer vrijednosti, te je odredbama HSFI-a **zahtijevano da se revalorizacija provodi dovoljno redovito** tako da se knjigovodstveni iznos značajno ne razlikuje od onog do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance (metoda revalorizacije).

Revalorizacijske rezerve su dio kapitala koje nastaju ponovnom procjenom imovine iznad troškova nabave (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine) (HSFI 12.9).

Iz navedene odredbe razvidno je da se povećanje imovine ne evidentira u RDG-u već na poziciji kapitala.

Dakle povećanje imovine radi usklađivanja knjigovodstvenog stanja financijske imovine na njezinu fer vrijednosti evidentirat ćemo kao revalorizacijsku rezervu na ovu poziciju pasive.

Detaljno o revalorizaciji imovine i revalorizacijskim rezervama s knjiženjima poslovnih događaja dali smo u sljedećim člancima:

- "Računovodstvo kapitala - primjena HSFI 12" - poglavlje 4.6., objavljen u časopisu RiPup br. 3/2009. str. 58
- "Revalorizacija, revalorizacijske rezerve i odgođena porezna obveza", objavljen u časopisu RiPup br. 09/2015. str. 54.
- "Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine- primjena HSFI 6" - poglavlje 4.2., objavljen u časopisu RiPup br. 5/2016. str. 19
- "Računovodstvo dugotrajne nematerijalne imovine- primjena HSFI 5" - poglavlje 4.2., objavljen u časopisu RiPup br. 10/2016. str. 20.

A.V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI (AOP 077)

Rezerve fer vrijednosti su dio promjene fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju, učinkoviti dio zaštite novčanog toka i zaštita s osnove ulaganja u inozemno poslovanje (HSFI 12.10).

Ova pozicija je nova u odnosu na 2015.

A.V.1. Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju (AOP 078)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **935 i 9390**.

Ova pozicija je nova u odnosu na 2015.

Detaljno o rezervi fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima:

- "Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9" - poglavlje 3.3. i primjeri knjiženja br. 3., 4., 5., 10. i 11., objavljen u časopisu RiPup br. 6/2016. str. 34.
- "Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9" - poglavlje 5.2. i primjer knjiženja br. 9.", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2016. str. 27.

A.V.2. Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova (AOP 079)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **936 i 9391**.

Ova pozicija je nova u odnosu na 2015.

Zaštita novčanog toka predstavlja zaštitu izloženosti promjenama novčanog toka koje se odnose na određeni rizik koji je povezan s prizatom imovinom ili obvezom ili vrlo izvjesne transakcije, i koji može utjecati na dobit ili gubitak (HSFI 12.19).

Ako je zaštita novčanog toka tijekom određenog razdoblja učinkovita, dio dobiti ili gubitak od instrumenta zaštite može se priznati izravno u kapital (rezerve fer vrijednosti) (HSFI 12.38).

A.V.3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu (AOP 080)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **937 i 9392**.

Ova pozicija je nova u odnosu na 2015.

Neto ulaganje u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog poduzetnika u kapitalu tog poslovanja (Inozemno poslovanje je ovisno društvo, društvo povezano sudjelujućim interesom, zajednički pothvat ili podružnica izvještajnog poduzetnika čije je poslovanje utemeljeno ili se njime upravlja u zemlji ili valuti koja nije zemlja ili valuta izvještajnog poduzetnika) (HSFI 12.20).

Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje tretira se kao zaštita novčanog toka na način da dio dobiti ili gubitka od instrumenta zaštite za kojeg je utvrđeno da predstavlja učinkovitu zaštitu može se priznati izravno u kapital (rezerve fer vrijednosti). Dobit ili gubitak od instrumenta zaštite koji se odnosi na učinkoviti dio zaštite koji je priznat izravno u kapital (rezerve fer vrijednosti), može se priznati u računu dobiti i gubitka prilikom prodaje inozemnog poslovanja (HSFI 12.39).

U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje, tečajna razlika proizašla iz monetarnih stavki koje čine neto ulaganje u inozemno poslovanje priznaje se u kapital (rezerve fer vrijednosti) kada inozemno poslovanje predstavlja podružnicu, a sastavljaju se konsolidirani financijski izvještaji. U ostalim slučajevima ova tečajna razlika priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 12.42).

A.VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 081)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **940 ili 945**.

Zadržana dobit ili preneseni gubitak je dio dobiti prethodnih razdoblja koja ostaje poduzetniku nakon raspoređivanja u rezerve, isplate dividende ili udjela u dobiti umanjena za gubitke prethodnih razdoblja (HSFI 12.11).

Na ovoj poziciji na dan sastavljanja bilance nalazi se dobit ili gubitak iz 2016. i ranijih godina.

Istovremeno u Bilanci poduzetnika ne može biti iskazana zadržana dobit i preneseni gubitak. Naime, poduzetnik je dobit poslovne godine dužan upotrijebiti prema redosljedu utvrđenom odredbama ZTD-a, a prvenstvo ima upravo pokrivanje gubitka iz ranijih godina.⁴

Tek po zadovoljenju svih zakonskih i društvenih obveza, društvo može odlučiti da li će preostalu dobit isplatiti članovima društva, zadržati ili unijeti dragovoljno u neku od rezervi.

Odredbama ZTD-a utvrđeni su i drugi izvori iz kojih se treba pokriti preneseni gubitak, te je utvrđen i sam redosljed korištenja izvora. Tako se preneseni gubitak treba pokriti iz sljedećih izvora, redosljedom kako je prikazano:

- 1) kod dioničkih društava:
 - iz zadržane dobiti,
 - iz zakonskih pričuva i rezervi kapitala iznad 5% temeljnog kapitala društva ili statutom određen veći dio tog kapitala,
 - iz ostalih pričuva,

⁴ opširnije o redosljedu korištenja dobitka pisano uz poziciju A.III. Rezerve iz dobiti

- iz statutarne pričuva,
 - iz zakonskih pričuva i rezervi kapitala do 5% temeljnog kapitala društva ili statutom određen veći dio tog kapitala (čl. 220.-223. ZTD-a).
- 2) kod društava sa ograničenom odgovornošću:
- iz zadržane dobiti,
 - iz kapitalnih rezervi,
 - iz ostalih pričuva,
 - iz obveznih rezervi prema društvenom ugovoru (čl. 406. i 406.a ZTD-a).

A.VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 084)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **950 ili 955**.

Dobit ili gubitak tekućeg obračunskog razdoblja je dio kapitala kao rezultat viška prihoda nad rashodima, odnosno viška rashoda nad prihodima ostvarenih u tekućem obračunskom razdoblju nakon obračuna poreza na dobit (HSFI 12.12).

Ostvarena dobit poslovne godine ili ostvareni gubitak poslovne godine iskazuju se i u **Računu dobiti i gubitka** i u **Bilanci** te godine (tekuće godine) kao posebne pozicije, a **raspodjela te dobiti ili gubitka obavlja se u sljedećoj godini**.

Podaci za ove pozicije preuzimaju se iz **Računa dobiti i gubitka** kao dobit ili gubitak nakon oporezivanja.

Utjecaj odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze na utvrđivanje dobitka ili gubitka tekuće godine (knjiženje i iskazivanje u Računu dobiti i gubitka) prikazali smo u sljedećim člancima:

- "Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka", objavljen u časopisu RiPup br. 11/2011. str. 18.
- "Knjiženje odgođene porezne imovine na privremene razlike, neiskorištene porezne gubitke i na neiskorištene porezne olakšice iskazane u Obrascu PD", objavljen u časopisu RiPup br. 3/2015. str.27.

A.VIII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES (AOP 087)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **960**.

Ova pozicija popunjava se samo kod konsolidirane bilance.

Manjinski interes je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog društva koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matičnog društva, izravno ili neizravno kroz ovisna društva (**Točka 15. HSFI 12-Kapital**).

Da bi ti konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da je to jedan poduzetnik, poduzimaju se sljedeći koraci:

(a) knjigovodstvena svota matičnog ulaganja u svakom ovisnom poduzetniku i matičnog dijela u kapitalu svakog ovisnog poduzetnika se eliminiraju i utvrđuje se potencijalni goodwill,

(b) utvrđuje se **manjinski interes** kao iznos koji se pripisuje dionicama ovisnih poduzetnika uključenih u konsolidaciju koje su u vlasništvu osoba koje nisu poduzetnici uključeni u konsolidaciju. Manjinski interes u neto imovini sastoji se od:

- iznosa manjinskog vlasništva na datum početnog spajanja
- manjinskog udjela promjena kapitala od datuma spajanja.

B. REZERVIRANJA (AOP 089 do 094) (AOP 088)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **97**.

Rezerviranja se prikazuju u okviru sljedećih pozicija:

- 1) Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze (AOP 089);
- 2) Rezerviranja za porezne obveze (AOP 090);
- 3) Rezerviranja za započete sudske sporove (AOP 091);
- 4) Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava (AOP 092);
- 5) Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima (AOP 093);
- 6) Druga rezerviranja (AOP 094).

Porezno su priznata sljedeća rezerviranja:

- 1) **rezerviranja za troškove otklanjanja nedostataka u jamstvenim rokovima** u visini utvrđenoj na temelju ugovora i prijašnjih iskustvenih spoznaja u svakoj od djelatnosti, ako ne postoji pravni temelj da se takvi izdaci naplate od treće osobe. Pod prijašnjim iskustvenim spoznajama razumijevaju se, uz iskustva poreznog obveznika i iskustva drugih u sličnim djelatnostima i sličnim uvjetima. Ako nema iskustvenih spoznaja tada se rashodi rezerviranja utvrđuju na temelju pretpostavljenih budućih troškova, ovisno o vrijednosti i rokovima danih jamstava. Rezerviranja po ovoj osnovi ukidaju se u poreznom razdoblju u kojem istječu jamstveni rokovi.
- 2) **rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima**, a to su rezerviranja za pokrenute sudske sporove protiv poreznog obveznika do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave, u visini utužene svote uvećane za pripadajuće troškove spora, osim kamata na utuženu svotu. Na odgovarajući način u rashode poreznog razdoblja priznaju se i rezerviranja po započetim, zakonski utvrđenim arbitražnim postupcima i postupcima mirenja. Rezerviranja po toj osnovi ukidaju se u poreznom razdoblju u kojem je donesena pravomoćna presuda, pravorijek arbitražnog izabranog suda ili nagodba u postupku mirenja.
- 3) **rezerviranja za otpremnine** u skladu sa Zakonom o radu (Nar. nov., br. 93/14). Otpremnine se mogu odnositi za slučaj otkaza ugovora o radu, u slučaju ozljede na radu ili profesionalne bolesti. Iznos otpremnine, kao pravo radnika, može biti propisan zakonom o radu, kolektivnim ugovorom, ugovoru o radu ili pravilnikom o radu, te se iznos koji je rezerviran u skladu s navedenim aktima porezno priznaje. Rezerviranja za otpremnine porezno se priznaju prema utvrđenom planu za slijedeće porezno razdoblje. To znači da se kao porezno priznat rashod ne mogu rezervirati sredstva za nekoliko budućih poreznih razdoblja nego samo za slijedeće npr. u 2016. samo za planirane otpremnine u 2017.
- 4) **rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava**.
- 5) **rezerviranja za neiskorištene godišnje odmone** - sukladno čl. 11. st. 5. Zakona o porezu na dobit, porezno se priznaju kao rashod rezerviranja za neiskorištene godišnje odmone sukladno računovodstvenim propisima.

Detaljnije o evidentiranju rezerviranjima pisali smo u RiPup-u br. 10/2012 u članku „Računovodstvo dugoročnog rezerviranja za troškove i rizike (primjena HSFI-a)” te u ovom broju RiPup-a u članku „Prijava poreza na dobit (Obrazac PD) za 2017.“.

C. Dugoročne obveze (AOP 095)

HSFI 13. – Obveze propisuje računovodstveni postupak mjerenja, priznavanje prezentiranja i objavljivanja obveza. Za razliku od HSFI-a ni jedan MSFI zasebno ne uređuje samo obveze.

Ovaj HSFI u točkama 13.3., 13.4. i 13.5. definira obveze na način:

**ističemo...**

Obveza je sadašnja obveza poduzetnika, proizašla iz prošlih događanja i za čije se podmirenje očekuje odljev resursa. Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi ili nešto izvrši na određeni način. Obveze proizlaze iz prošlih transakcija ili drugih prošlih poslovnih događanja.

Obveze se klasificiraju kao kratkoročne i dugoročne.

Kratkoročna obveza je ona koja ispunjava **bilo koja od četiri kriterija:**

- očekuje se da će se podmiriti u redovnom tijeku poslovnog ciklusa,
- dospijeva za podmirenje u roku unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance,
- primarno se drži radi trgovanja,
- poduzetnik nema bezuvjetno pravo odgađati podmirenje obveze za najmanje dvanaest mjeseci poslije datuma bilance.

U Standardu HSFI 13.17. kratkoročne i dugoročne obveze obuhvaćaju:

- Obveze prema dobavljačima
- Obveze prema zaposlenima
- Obveze za predujmove
- Tekuće porezne obveze
- Obveze u svezi financijskog najma
- Obveze u svezi zajednički kontrolirane djelatnosti
- Obveze u svezi zajedničke kontrolirane imovine
- Financijske obveze (obveze za kredite, zajmove i dužničke vrijednosne papire)
- Rezerviranja
- Nepredviđenu obvezu
- Ostale obveze.

Priznavanje obveze definira HSFI 13.18. na način: „Obveza se priznaje kada je vjerojatno da će zbog podmirenja sadašnje obveze, doći do odljeva resursa iz poduzetnika i kada se iznos kojim će se ona podmiriti može pouzdano izmjeriti“.

Ako se navedeni kriterij u točki 13.18. Standarda ne ispunjava **obveza se prestaje priznavati.**

Obveza se prestaje priznavati ako je ona podmirena ili ako se vjerovnik odrekao svojih prava ili ih je izgubio.

Zakon o obveznim odnosima⁵ (u nastavku teksta: ZOO) propisuje institut zastare u člancima 214. do 246. **Sa zastarom prestaje pravo zahtijevanja ispunjenja obveze.** U skladu sa ZOO kod kupoprodajnih odnosa **rok zastare je tri godine.** Obveze za koje je prošao rok zastare od tri godine i za koje je vjerovnik izgubio pravo zahtijevati ispunjenje obveze, mogu se otpisati i zatvoriti knjiženjem na Prihode od otpisa obveza (analitički konto 7644). Dužnik donosi Odluku o otpisu obveze, a detaljnije o otpisu obveza možete pročitati i u našem članku „Računovodstveni i porezni aspekti otpisa obveza“, RiPup broj 11/2012, strana 23.

Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja⁶ strukturira C. Dugoročne i D. Kratkoročne obveze kao skupine pasive na sljedeći način:

C	DUGOROČNE OBVEZE
1.	Obveze prema poduzetnicima unutar grupe
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe
3.	Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom
4.	Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom
5.	Obveze za zajmove, depozite i slično
6.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama
7.	Obveze za predujmove
8.	Obveze prema dobavljačima
9.	Obveze po vrijednosnim papirima
10.	Ostale dugoročne obveze
11.	Odgodena porezna obveza
D	KRATKOROČNE OBVEZE
1.	Obveze prema poduzetnicima unutar grupe
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe
3.	Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom
4.	Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom
5.	Obveze za zajmove, depozite i slično
6.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama
7.	Obveze za predujmove
8.	Obveze prema dobavljačima
9.	Obveze po vrijednosnim papirima
10.	Obveze prema zaposlenicima
11.	Obveze za poreze, doprinose i slična davanja
12.	Obveze s osnove udjela u rezultatu
13.	Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji
14.	Ostale kratkoročne obveze

Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja koji se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje **za izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2016. godine ili kasnije, donosi značajne izmjene na pozicijama dugoročnih i kratkoročnih obveza prema povezanim poduzetnicima.**

Dugoročne obveze su sve one obveze čiji je rok dospijeća duži od godinu dana, odnosno 12 mjeseci od datuma bilance.

**ističemo...**

Kratkoročni dio dugoročnih obveza koje dospijevaju unutar 12 mjeseci od datuma bilance, potrebno je prenijeti na kratkoročne obveze.

One dugoročne obveze koje su evidentirane u stranim sredstvima plaćanja, odnosno devizama preračunavaju se po srednjem tečaju HNB-a na dan 31.12.2017. godine.

U kontnom planu RiPuP-a dugoročne obveze se vode na skupini konta **98 - Dugoročne obveze (Pozicija C).**

HSFI 13 - Obveze definira dugoročne obveze na način **da sve one obveze koje ne ispunjavaju uvjet za kratkoročne obveze su dugoročne.**

Tako Standard, HSFI 13.7. navodi sljedeće:

„Kratkoročna obveza je sadašnja obveza koja ispunjava bilo koji od sljedeća četiri kriterija:

- očekuje se da će se podmiriti u redovnom tijeku poslovnog ciklusa,

5 Nar. nov. br.35/05, 41/08, 125/11 – Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza i 78/15

6 Nar. nov. br. 95/16



- *dospijeva za podmirenje u roku unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance,*
- *primarno se drži radi trgovanja,*
- *poduzetnik nema bezuvjetno pravo odgađati podmirenje obveze za najmanje dvanaest mjeseci poslije datuma bilance“.*

Ako naprijed navedeni kriteriji nisu zadovoljeni, radi se o dugoročnim obvezama.

C.1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe (AOP 096)

Obveze prema poduzetnicima unutar grupe obuhvaćaju sve obveze za primljene robe i usluge i ostale obveze prema poduzetnicima unutar grupe. Unose se podaci s konta **9800 - Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za primljene robe i usluge** i **9802 - Ostale obveze prema poduzetnicima unutar grupe**.

Grupnu čine matično društvo i sva njegova ovisna društva (društva kćeri). Ovisna društva propisuju odredbe članka HSFI 2. – Konsolidirani financijski izvještaji i odredba članka 473. do 478.a Zakona o trgovačkim društvima⁷ (u nastavku teksta: ZTD). Detaljnije o definiciji matičnog i ovisnog društva možete vidjeti u nastavku članka pod pozicijom kratkoročnih obveza D.1. - Obveze prema poduzetnicima unutar grupe (AOP 108).

C.2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe (AOP 097)

Unose se dugoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijea duži od godinu dana, odnosno 12 mjeseci od datuma bilance, prema poduzetnicima unutar grupe. Uzimaju se podaci s konta **9801 - Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe**.

Primjer 1.

Trgovačko društvo „A“ je primilo dugoročni zajam od poduzetnika unutar grupe u iznosu od 200.000,00 kn na razdoblje od 2 godine. Ugovorena je kamatna stopa od 4% godišnje. Ugovorena je otplata zajma u mjesečnim anuitetima. Primljen je račun za kamate za 1. mjesec otplate zajma. Društvo „A“ je platilo prvi mjesečni anuitet po ugovoru o zajmu u iznosu od 9.000,00 kn, u kojem iznosu je i kamata od 700,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Primljeni dugoročni zajam od poduzetnika unutar grupe				
1.	Žiro-račun za redovno poslovanje	1000	200.000,00	
	Obveze za zajmove	98010		200.000,00
Primljen obračun kamata za 1. mjesec				
2.	Ugovorene kamate	7200	700,00	
	Obveze za ugovorne kamate	2421		700,00
Uplata za prvi mjesečni anuitet po ugovoru o zajmu				
3.	Obveze za zajmove	98010	8.300,00	
	Obveze za ugovorne kamate	2421	700,00	
	Žiro-račun za redovno poslovanje	1000		9.000,00

C.3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom (AOP 098)

Unose se sve obveze za primljene robe i usluge i ostale obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom. Evidentiraju se podaci s konta **9810 - Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom za primljene robe i usluge** i **9812 - Ostale obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom**.

U skladu s HSFI 2.6. **Društvo povezano sudjelujućim interesom** je društvo u kojem drugo društvo ima sudjelujući udjel ili interes i nad čijom operativnom i financijskom politikom to drugo društvo vrši značajan utjecaj. Tako se smatra da neko društvo izvršava značajan utjecaj nad drugim društvom **ako ima 20% ili više glasačkih prava dioničara ili članova u tom drugom društvu**.

MRS br. 28 - Ulaganja u pridružene subjekte, u točki 6. definira da ako ulagatelj ima, izravno ili neizravno (primjerice, preko ovisnog subjekta), 20% ili više glasačke moći kod subjekta koji je predmet ulaganja, pretpostavlja se da ulagač ima značajan utjecaj.

C.4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 099)

Unose se dugoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijea duži od godinu dana, odnosno 12 mjeseci od datuma bilance, prema društvima povezanim sudjelujućim interesom. Iskazuju se podaci s konta **9811 - Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom**.

Kod ugovora o pozajmici između povezanih osoba treba voditi računa o odredbama članka 14. Zakona o porezu na dobit⁸ i članka 37. Pravilnika o porezu na dobit⁹. Tako se u poreznom smislu **povezanim osobama** smatraju osobe kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu druge osobe, ili iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva.

Ako je zaključen ugovor o pozajmici između nepovezanih osoba, ugovorena kamatna stopa može biti i 0%. Ako ugovor o pozajmici zakluče tuzemni rezident – obveznik poreza na dobit i inozemna pravna osoba potrebno je voditi računa o **porezno priznatoj kamatnoj stopi koja je za cijelu 2017. godinu iznosila 4,97%**, a sukladno Odluci o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba¹⁰.

Uz Obrazac PD za 2017. godinu predaje se **Obrazac PD-IPO** - Izvješće o poslovnim događajima s povezanim osobama. Detaljnije o porezno priznatim kamatama i obrascu PD-IPO možete vidjeti u drugom dijelu ovog članka, pod pozicijom kratkoročnih obveza D.4. - Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom, kao i u našim časopisima koje smo tamo naveli.

C.5. Obveze za zajmove, depozite i slično (AOP 100)

Unose se dugoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijea duži od godinu dana, odnosno 12 mjeseci od datuma bilance, prema nepovezanim poduzetnicima. Evidentiraju se podaci s konta **983 - Obveze za dugoročne zajmove, depozite i slično**.

Nepovezanim poduzetnicima se smatraju oni poduzetnici u kojima izvještajno društvo nema udjele ili dionice i poduzetnici kod kojih

8 Nar. nov. br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16 i 115/16

9 Nar. nov. br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17 i 2/18

10 Nar. nov. br. 123/16

7 Nar. nov. br. 111/93, 34/99, 52/00 – Odluka USRH, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11 – Kazneni zakon, 152/11 (pročišćeni tekst), 111/12, 68/13 i 110/15



izvještajno društvo nema značajan utjecaj, odnosno drži manje od 20% glasačkih prava.

Temeljem primljenih zajmova od inozemnih pravnih osoba, pri isplati kamata u 2017. godini, zajmoprimac je bio u obvezi obračunati i platiti **porez na dobit po odbitku** po stopi od 15%, a u skladu s člankom 31. Zakona o porezu na dobit. Detaljnije o porezu po odbitku možete vidjeti u drugom dijelu ovog članka, pod pozicijom kratkoročnih obveza D.5. - Obveze za zajmove, depozite i slično.

C.6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama (AOP 101)

Unose se dugoročne obveze temeljem primljenih kredita od banaka u tuzemstvu i inozemstvu, obveze temeljem ugovora o financijskom leasingu i obveze prema drugim financijskim institucijama. Evidentiraju se podaci s konta **982 - Dugoročne obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama**.

Društvo kao primatelj kredita uz ugovor o kreditu dobija i otplatni plan koji je sastavni dio ugovora o kreditu i služi za praćenje dospeljeća anuiteta. Društvo kredit otplaćuje u ugovorenim rokovima i anuitetima, a svaki anuitet sadržava u sebi i **komatu, koja se knjiži na troškove razdoblja na koje se odnosi, kao kratkoročnu obvezu**.

Primjer 2.

U 2017. godini tuzemna banka je odobrila kredit u iznosu od 300.000,00 kn na razdoblje od 6 godina. Ugovorena je kamatna stopa od 7,5% godišnje. Ugovoren je početak otplate kredita i prvi anuitet se počinje plaćati u 2. godini (2019. godini). Ukupan iznos kamata u prvoj godini ugovora o kreditu iznose 22.500,00 kn. Kamate uvećavaju dugoročnu obvezu za kamatu, iz razloga jer je odgođeno plaćanje za dvije godine.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Primljeni dugoročni kredit od banke				
1.	Žiro-račun za redovno poslovanje	1000	300.000,00	
	Dugoročni krediti od banaka u zemlji	9820		300.000,00
Obračun kamata prema otplatnom planu				
2.	Ugovorene kamate	7240	22.500,00	
	Dugoročni krediti od banaka u zemlji - kamata	9824		22.500,00
Knjiženje u 2019. godini - uplata za 1. anuitet po ugovoru o dugoročnom kreditu				
3.	Dugoročni krediti od banaka u zemlji	9820	70.000,00	
	Dugoročni krediti od banaka u zemlji - kamata	9824	22.500,00	
	Žiro-račun za redovno poslovanje	1000		92.500,00

C.7. Obveze za predujmove (AOP 102)

Na bilančnoj poziciji C.7. upisuje se iznos obveza za primljene dugoročne predujmove. Dugoročni predujmovi su oni koji su primljeni na ime budućih isporuka usluga ili isporuka dobara koje će se izvršiti u razdoblju dužem od 12. mjeseci od datuma bilance (na primjer dugoročni predujam za izgradnju turističkog kompleksa). Evidentiraju se podaci s konta **984 - Obveze za dugoročne predujmove**.

Na ovoj poziciji se nalaze **obveze za primljene dugoročne predujmove od nepovezanih osoba**, dok se iste obveze prema povezanim poduzetnicima (obveze prema poduzetnicima unutar grupe i obveze

prema društvima povezanim sudjelujućim interesom) evidentiraju na pozicijama dugoročnih obveza C.1. do C.4.

Detaljnije o predujmovima možete vidjeti u drugom dijelu ovog članka, pod pozicijom dugoročnih obveza D.7. - Obveze za predujmove, kao i u našem časopisu koji smo tamo naveli.

C.8. Obveze prema dobavljačima (AOP 103)

Unose se dugoročne obveze temeljem nabave roba i usluga od nepovezanih poduzetnika, čiji je rok dospeljeća duži od godinu dana, odnosno 12 mjeseci od datuma bilance. Evidentiraju se podaci s konta **985 - Dugoročne obveze prema dobavljačima**.

Obveze prema dobavljačima su najčešće kratkoročne obveze, a kod dugoročnih obveza sa rokom dospeljeća preko 12 mjeseci se radi o dugoročnim obvezama po osnovi robnih zajmova, koji se ugovoraju uz kamatu.

C.9. Obveze po vrijednosnim papirima (AOP 104)

Unose se dugoročne obveze po izdanim vrijednosnim papirima sa rokom dospeljeća dužim od 12 mjeseci od datuma bilance. To su obveze po izdanim obveznicama, komercijalnim zapisima i ostalim dugoročnim vrijednosnim papirima, a evidentiraju se podaci s konta **986 - Obveze po dugoročnim vrijednosnim papirima**.

C.10. Ostale dugoročne obveze (AOP 105)

Na bilančnu poziciju C.10. unose se nespomenute dugoročne obveze koje su proizašle iz ugovornih odnosa, preknjiženja kratkoročnih obveza na dugoročne i slično. Evidentiraju se podaci s konta **988 - Ostale dugoročne obveze**.

C.11. Odgođena porezna obveza (AOP 106)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **989**.

Detaljno o odgođenoj poreznoj obvezi s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u slijedećim člancima:

- "Revalorizacija, revalorizacijske rezerve i odgođena porezna obveza", objavljen u časopisu RiPup br. 09/2015. str. 54.
- "Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka", objavljen u časopisu RiPup br. 11/2011. str. 18.
- "Odgođena porezna obveza", objavljen u časopisu RiPup br. 7/2013. str. 45.

D. Kratkoročne obveze (AOP 107)

Kratkoročna obveza je ona koja ispunjava bilo koja od četiri kriterija:

- očekuje se da će se podmiriti u redovnom tijeku poslovnog ciklusa,
- dospeljeva za podmirenje u roku unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance,
- primarno se drži radi trgovanja,
- poduzetnik nema bezuvjetno pravo odgađati podmirenje obveze za najmanje dvanaest mjeseci poslije datuma bilance.

Sve one obveze koje ne udovoljavaju bilo kojem od naprijed navedenih kriterija, u kontnom planu klasificiraju se kao dugoročne obveze i evidentiraju se u bilanci na poziciji C – Dugoročne obveze (kako smo detaljnije i opisali u prethodnom dijelu članka).

One kratkoročne obveze koje su evidentirane u stranim sredstvima plaćanja, odnosno devizama preračunavaju se po srednjem tečaju HNB-a na dan 31.12.2017. godine.

D.1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe (AOP 108)

Obveze prema poduzetnicima unutar grupe obuhvaćaju sve obveze za primljene robe i usluge i ostale obveze prema poduzetnicima unutar grupe s rokom dospelja unutar 12 mjeseci od datuma bilance. Unose se podaci s konta **240 - Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za primljene robe i usluge** i **242 - Ostale obveze prema poduzetnicima unutar grupe**.

Unose se obveze za kratkotrajnu imovinu (konto **2400**), obveze za dugotrajnu imovinu (konto **2401**), obveze za usluge (konto **2402**), obveze za raspoređeni dobitak (dividende ili udjele u dobiti konto **2420**), obveze za ugovorne kamate (konto **2421**), obveze za zatezne kamate (konto **2422**), ostale obveze (konto **2429**).

Grupi čine matično društvo i sva njegova ovisna društva (društva kćeri). Ovisna društva propisuju odredbe članka HSFI 2. – Konsolidirani financijski izvještaji i odredba članka 473. do 478.a ZTD-a.

U skladu s HSFI 2.14. **matično društvo** je poduzetnik koji kontrolira jedno ili više ovisnih društava. Matičnim društvom smatra se poduzetnik koji ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

- ima na izravan ili neizravan način većinu glasačkih prava u drugom poduzetniku ili
- ima pravo imenovati ili opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora drugog poduzetnika, a istodobno je član odnosno dioničar tog poduzetnika ili
- ima pravo izvršavati prevladavajući utjecaj nad drugim poduzetnikom čiji je dioničar ili član na temelju ugovora sklopljenog s tim poduzetnikom ili na temelju odredbi osnivačkog akta, statuta ili u skladu s drugim propisima ili
- ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora odnosno upravljačkog ili nadzornog tijela poduzetnika (društva kćeri), koji su tu funkciju obavljali u tekućoj i prethodnoj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo ostvarenjem prava glasa matičnog društva koje je dioničar ili član tog poduzetnika ili
- ima kontrolu nad većinom glasačkih prava dioničara ili članova u poduzetniku (društvu kćeri) na temelju sporazuma s drugim dioničarima ili članovima u tom poduzetniku i istodobno je dioničar ili član poduzetnika ili
- ako može ostvarivati ili ostvaruje vladajući utjecaj ili kontrolu nad drugim poduzetnikom ili
- ako se matičnim ili ovisnim društvom upravlja na jedinstvenoj osnovi temeljem ugovora, osnivačkog akta ili statuta ili
- ako je obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja pojedinačno ili kao grupa te je prema tim standardima obvezan sastavljati konsolidirane financijske izvještaje.

U skladu s HSFI 2.18. **ovisno društvo** (društvo kćer) je poduzetnik kojeg kontrolira matično društvo uključujući i bilo koje društvo koje kontrolira krajnje matično društvo.

Detaljnije o ovisnom društvu možete pročitati i u našem članku „Ulaganja u dionice i udjele u ovisno društvo - primjena HSFI-a 2“, RiPup broj 4/2016, strana 37.

D.2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe (AOP 109)

Unose se kratkoročne obveze za zajmove, depozite i slično prema poduzetnicima unutar grupe, a čiji je rok dospelja unutar 12 mjeseci od datuma bilance. Uzimaju se podaci s konta **241 - Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe**.

Unose se obveze za zajmove (konto **2410**), za depozite (konto **2411**), za jamstva (konto **2412**), za kaucije (konto **2413**), za predumove (konto **2414**).

Primjer 3.

Trgovačko društvo „A“ je primilo kratkoročan zajam od poduzetnika unutar grupe u iznosu od 400.000,00 kn na rok od 6 mjeseci. Uplata temeljem zajma je izvršena na transakcijski račun. Primljen je račun za kamate za 1. mjesec otplate zajma u iznosu od 3.500,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Primljen kratkoročan zajam od poduzetnika unutar grupe				
1	Žiro-račun za redovno poslovanje	1000	400.000,00	
	Obveze za zajmove	2410		400.000,00
Primljen obračun kamata za 1. mjesec				
2	Ugovorene kamate	7200	3.500,00	
	Obveze za ugovorne kamate	2421		3.500,00

D.3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom (AOP 110)

Unose se sve obveze za primljene robe i usluge i ostale obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom. Evidentiraju se podaci s konta **243 - Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom za primljene robe i usluge** i **245 - Ostale obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom**.

U skladu s HSFI 2.6. **Društvo povezano sudjelujućim interesom** je društvo u kojem drugo društvo ima sudjelujući udjel ili interes i nad čijom operativnom i financijskom politikom to drugo društvo vrši značajan utjecaj. Tako se smatra da neko društvo izvršava značajan utjecaj nad drugim društvom **ako ima 20% ili više glasačkih prava dioničara ili članova u tom drugom društvu**.

Međunarodni računovodstveni standard¹¹ (u nastavku teksta: MRS) br. 28 - Ulaganja u pridružene subjekte, u točki 6. definira: „Ako ulagatelj ima, izravno ili neizravno (primjerice, preko ovisnog subjekta), **20% ili više glasačke moći kod subjekta koji je predmet ulaganja, pretpostavlja se da ulagač ima značajan utjecaj, osim kad može biti jasno pokazano da to nije slučaj. Obrnuto, ako ulagatelj drži, izravno ili neizravno (npr. preko ovisnog subjekta), manje od 20% glasačke moći kod subjekta u koji je izvršio ulaganje, pretpostavlja se da ulagač nema značajan utjecaj, osim ako takav utjecaj može biti jasno pokazan. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagatelja nužno ne priječi da ulagatelj ima značajan utjecaj**“.

Postojanje značajnog utjecaja ulagatelja dokazuje se na jedan ili više načina (HSFI 2.39 i MRS 28.7):

- zastupanjem u upravi ili odgovarajućem upravljačkom tijelu poduzetnika koji je predmet ulaganja,



- sudjelovanjem pri donošenju politika, uključujući i sudjelovanje u odlukama o dividendi ili drugim raspodjelama,
- značajnim transakcijama između ulagatelja i poduzetnika koji je predmet ulaganja,
- međusobnom razmjenom rukovodećeg osoblja ili
- pribavljanjem bitnih tehničkih informacija.

Detaljnije o društvu povezanim sudjelujućim interesom možete pročitati i u našem članku „Ulaganja u dionice i udjele u društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo) - primjena HSFI-a 2“, RiPup broj 6/2016, strana 24.

Unose se obveze za kratkotrajnu imovinu (konto **2430**), za dugotrajnu imovinu (konto **2431**), za usluge (konto **2432**), obveze za raspoređeni dobitak (dividende ili udjele u dobiti, konto **2450**), obveze za ugovorne kamate (konto **2451**), za zatezne kamate (konto **2452**) i ostale obveze (konto **2459**).

D.4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 111)

Unose se kratkoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijanja unutar 12 mjeseci od datuma bilance, prema društvima povezanim sudjelujućim interesom. Iskazuju se podaci s konta **244 - Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom**

Unose se obveze za zajmove (konto **2440**), za depozite (konto **2441**), za jamstva (konto **2442**), za kaucije (konto **2443**) i obveze za ostale slične dugoročne obveze (**2445**).

Kod ugovora o pozajmici između povezanih osoba treba voditi računa o odredbama članka 14. Zakona o porezu na dobit i članka 37. Pravilnika o porezu na dobit. **Povezanim osobama** smatraju osobe kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu druge osobe, ili iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva.

Ako je zaključen ugovor o pozajmici između nepovezanih osoba, ugovorena kamatna stopa može biti i 0%. Ako ugovor o pozajmici zaključe tuzemni rezident – obveznik poreza na dobit i inozemna pravna osoba potrebno je voditi računa o **porezno priznatoj kamatnoj stopi koja je za cijelu 2017. godinu iznosila 4,97%**, a sukladno Odluci o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba¹².

Radi se o kamatama na dane zajmove nastale u poslovnim odnosima između povezanih osoba i to:

- tuzemnog ovisnog društva i inozemnog matičnog društva,
- tuzemnog matičnog društva i inozemnog ovisnog društva,
- tuzemne poslovne jedinice inozemnog poduzetnika i društva osnivača.

Kamate između povezanih osoba odnose se i na rezidente u skladu s člankom 13. stavkom 5. Zakona o porezu na dobit, ako jedna od povezanih osoba:

- ima povlaštenu poreznu status, odnosno plaća porez na dobit po stopama koje su niže od propisane stope ili je oslobođena od plaćanja poreza na dobit, ili
- ima u poreznom razdoblju pravo na prijenos poreznog gubitka iz prethodnih poreznih razdoblja.

Znači kako **samo u slučajevima kada postoji mogućnost prelijevanja dobiti između rezidenata primjenjuju se navedene odredbe članka.**

U tom slučaju potrebno je popuniti redni broj 16. Prijave poreza na dobit i to:

- ako je porezni obveznik (tuzemno društvo) dao zajam povezanoj inozemnoj osobi po stopi nižoj od 4,97% godišnje i

obračunao je i knjižio u prihode kamate na dane zajmove po kamatnoj stopi nižoj od 4,97% (na primjer 3%), obvezan je za razliku između manje obračunate kamate i kamate od 4,97% godišnje (razlika je 1,97%) uvećati osnovicu poreza na dobit,

■ ako je porezni obveznik (tuzemno društvo) primio zajam od povezane inozemne osobe po stopi višoj od 4,97% godišnje (na primjer 7%), a koju je porezni obveznik knjižio u rashode, za razliku između više obračunate kamate i kamate od 4,97% (razlika je 2,03%), potrebno je uvećati osnovicu poreza na dobit.

Uz Obrazac PD za 2017. godinu predaje se **Obrazac PD-IPO** - Izvješće o poslovnim događajima s povezanim osobama. Obrazac PD-IPO sastoji se od četiri dijela:

- Obveze prema povezanim osobama po osnovi primljenih zajmova i kredita
- Potraživanja od povezanih osoba po osnovi danih zajmova i kredita
- Obveze prema povezanim osobama po osnovi nabave roba i usluga
- Potraživanja od povezanih osoba po osnovi isporuke roba i usluga.

Rok za predaju Obrasca PD-IPO je do 30. travnja 2018. godine zajedno sa Obrascem PD, odnosno najkasnije četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit.

Detaljnije o obrascu PD-IPO možete pročitati u našim člancima „Obrazac PD-IPO – Izvješće

o poslovnim događajima s povezanim osobama“, RiPup broj 12/2017, strana 55 i „Novosti u popunjavanju Obrasca PD-IPO“, RiPup broj 1/2018, strana 65.

D.5. Obveze za zajmove, depozite i slično (AOP 112)

Unose se kratkoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijanja unutar 12 mjeseci od datuma bilance, prema nepovezanim poduzetnicima. Evidentiraju se podaci s konta **250 - Obveze za financijske zajmove, 251 - Obveze za robne zajmove, 252 - Obveze za otplatu dugoročnih zajmova koji dospijevaju u poslovnoj godini, 253 - Obveze za depozite (pologe), 254 - Obveze za kaucije (jamčevine) i 255 - Obveze za ostale kratkoročne financijske obveze.**

Nepovezanim poduzetnicima se smatraju oni poduzetnici u kojima izvještajno društvo nema udjele ili dionice i poduzetnici kod kojih izvještajno društvo nema značajan utjecaj, odnosno drži manje od 20% glasačkih prava.

Temeljem primljenih zajmova od inozemnih pravnih osoba, pri isplati kamata u 2017. godini, zajmoprimac je bio u obvezi obračunati i platiti **porez na dobit po odbitku** po stopi od 15% (članak 31. Zakona o porezu na dobit).

Iznimno, porez po odbitku ne plaća se na kamate isplaćene:

- na robne kredite za kupnju dobara koja obvezniku služe za obavljanje djelatnosti,
- na kredite koje daje inozemna banka ili druga financijska institucija,
- imateljima obveznica, državnih i korporativnih, inozemnim pravnim osobama.

Ako se obveza za kamate koje podliježu plaćanju poreza po odbitku podmiruje bez stvarnog plaćanja (na primjer vjerovnik se odriče prava na kamatu), kamate se smatraju plaćenima i podliježu plaćanju poreza po odbitku (članak 49. stavak 6. Pravilnika o porezu na dobit)

Porez po odbitku na kamate se plaća po stopi od 15% ako se kamata isplaćuje nerezidentu koji ima sjedište u državi s kojom Republika Hrvatska nije zaključila i ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Ako se kamata isplaćuje nerezidentu koji ima sjedište u državi s kojom je Republika Hrvatska zaključila i primjenjuje **Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja** može se primijeniti niža stopa iz Ugovora (5% ili 10%) ili oslobođenje od plaćanja poreza po odbitku (0%). Za primjenu niže stope od 5% ili 10% zajmoprimac u trenutku isplate kamate mora posjedovati ovjereni obrazac od strane inozemne porezne uprave zajmodavca – „*Zahtjev za povrat više plaćenog poreza na kamate prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i _____*...”. Za primjenu stope 0% iz Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dovoljno je u trenutku isplate umjesto Zahtjeva dostaviti samo **Potvrdu o rezidentnosti** od nadležnog inozemnog poreznog tijela. Ako se radi o učestalim isplatama, ovjereni se Zahtjev podnosi pri prvoj isplati, a potom ga je potrebno podnositi svakih dvanaest (12) mjeseci. Znači kako obrazac Zahtjeva, kao i Potvrda rezidentnosti vrijede godinu dana.

U skladu s člankom 31.a stavak 1. točka 1. Zakona o porezu na dobit, zatezne kamate zbog kasnog plaćanja ne smatraju se kamatom. Dalje, članci 31.a do 31.d istog Zakona propisuju mogućnost **neplaćanja poreza po odbitku pri isplati kamata povezanim društvima iz država članica EU**. Za to je potrebno dostaviti propisanu dokumentaciju poreznoj upravi, temeljem koje ona izdaje **Potvrdu o primjeni nulte stope** na isplate kamata i autorskih naknada, te u tom slučaju nema obveze plaćanja poreza po odbitku.

D.6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama (AOP 113)

Unose se kratkoročne obveze temeljem primljenih kredita od banaka u tuzemstvu i inozemstvu i obveze prema drugim financijskim institucijama. Evidentiraju se podaci s konta **200 - Obveze prema bankama u zemlji, 201 - Obveze prema bankama u inozemstvu, 202 - Obveze prema ostalim financijskim institucijama u zemlji i 203 - Obveze prema ostalim financijskim institucijama u inozemstvu**.

D.7. Obveze za predujmove (AOP 114)

Na bilančnoj poziciji D.7. upisuje se iznos obveza za primljene kratkoročne predujmove. Kratkoročni predujmovi su oni koji su primljeni na ime budućih isporuka usluga ili isporuka dobara koje će se izvršiti u razdoblju unutar 12. mjeseci od datuma bilance. Evidentiraju se podaci s konta **259 - Obveze za primljene predujmove**.

Unose se podaci s konta: **2590, 2591, 2592, 2593 i 2599**.

Na ovoj poziciji se nalaze **obveze za primljene kratkoročne predujmove od nepovezanih osoba**, dok se iste obveze prema povezanim poduzetnicima (obveze prema poduzetnicima unutar grupe i obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom) evidentiraju na pozicijama kratkoročnih obveza D.1. do D.4.

U skladu s člankom 30. stavkom 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost¹³ (u nastavku teksta: Zakon o PDV-u) **obveza obračuna PDV-a na primljeni iznos nastaje u trenutku primitka predujma**. Iznos poreza na dodanu vrijednost u primljenom predujmu izračunava se primjenom preračunane stope od 20% (za stopu PDV-a od 25%).

Porezni obveznik **nije obvezan izdati račun za primljeni predujam ako je izdao račun za obavljenu isporuku dobara ili usluga**

do roka za podnošenje prijave PDV-a za razdoblje oporezivanja u kojem je primio predujam (članak 159. stavak 4. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost¹⁴).

Kod primljenih predujmova za usluge (na primjer kod građevinskih usluga) kod kojih se primjenjuje tuzemni prijenos porezne obveze, potrebno je izdati i račun za predujam s napomenom za tuzemni prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o PDV-u.

Važno je napomenuti kako **za predujmove primljene od inozemnih kupaca primatelj predujma nema obvezu izdavanja računa, i to kako za kupce iz EU, tako i iz trećih zemalja**.

Ako u budućim razdobljima ne dođe do isporuke dobara ili usluga za koje je primljen predujam, isti se vraća uplatitelju. Ali u slučaju ako je davatelj predujma u međuvremenu likvidiran, a protekli su zastarni rokovi, obveza po primljenom predujmu se zatvara knjiženjem na prihode.

Detaljnije o predujmovima možete pročitati i u našem članku „Predujmovi u sustavu PDV-a“, RiPup broj 3/2015, strana 72.

D.8. Obveze prema dobavljačima (AOP 115)

Unose se kratkoročne obveze temeljem nabave roba i usluga od nepovezanih poduzetnika, čiji je rok dospjeća unutar 12 mjeseci od datuma bilance. Evidentiraju se podaci s konta – **22 Obveze prema dobavljačima**.

Na ovu bilančnu poziciju unose se obveze prema svim dobavljačima u zemlji i inozemstvu, izuzev prema poduzetnicima unutar grupe i prema društvima povezanim sudjelujućim interesom koje se unose na bilančne pozicije D.1. i D.3.

U slučaju kada su **dobra i usluge primljene do datuma bilance 31.12.2017. godine, a za isporuke nije zaprimljen račun**, obveza se evidentira na kontu **228 - Obveze za nezaračunanu robu i usluge**.

D.9. Obveze po vrijednosnim papirima (AOP 116)

Unose se kratkoročne obveze po izdanim vrijednosnim papirima sa rokom dospjeća unutar 12 mjeseci od datuma bilance. To su obveze po izdanim čekovima, mjenicama, obveznicama, komercijalnim zapisima, zadužnicama i ostalim kratkoročnim vrijednosnim papirima, a evidentiraju se podaci s konta **21 - Obveze po kratkoročnim vrijednosnim papirima**.

Unose se podaci s konta **210, 211, 212, 213, 214 i 219**.

Obveze za kamate koje su za izdavatelja vrijednosnog papira rashod razdoblja (u pravilu se pripisuje uplaćenom iznosu), treba iskazati na kontu obveza za kamate kao kratkoročne obveze. Ako se kamate, po isteku godine ne isplate do dospjeća glavnice, prenose se na dugoročne obveze.

D.10. Obveze prema zaposlenicima (AOP 117)

Na ovu bilančnu poziciju unose se sve obveze prema zaposlenicima koje su iskazane u knjigovodstvu na zadnji dan bilance 31.12.2017. To su obveze za neto plaće, obveze za neto plaće u naravi i slično. Evidentiraju se podaci s konta **27 - Obveze prema radnicima za plaće, naknade plaća i obveze za poreze i doprinose iz plaća i naknade plaća**.

Sve plaće zaposlenika koje se odnose na izvještajno razdoblje 2017. godine treba uključiti u troškove te godine, te se na isti na-

¹³ Nar. nov. br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16

¹⁴ Nar. nov. br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15 i 1/17



čin i **obveze za neisplaćene plaće do kraja 2017. godine trebaju iskazati na ovoj bilančnoj poziciji.** Treba voditi računa o tome da se unesu i nadoknade plaće koje se refundiraju, kao na primjer nadoknade plaće za vrijeme bolovanja na teret HZZO-a.

Obveze prema zaposlenicima obuhvaćaju i sve **obveze s osnove ostvarenih, a neisplaćenih prava** na naknade troškova prijevoza na službenom putu, dnevnica, naknade troškova prijevoza na posao i s posla, otpremnine, nagrade i druge naknade na koje zaposlenici imaju pravo temeljem pravilnika o radu, kolektivnog ugovora ili odluke poslodavca.

D.11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja (AOP 118)

Na ovu bilančnu poziciju unose se sve obveze za poreze i doprinose. Evidentiraju se podaci s konta **26 - Obveze za poreze, doprinose i slična davanja** i **27 - Obveze prema radnicima za plaće, naknade plaća i obveze za poreze i doprinose iz plaća i naknade plaća.**

Unose se obveze za doprinose iz plaća i na plaće, porez i prirez iz plaća, doprinosi iz plaća u naravi, porez i prirez iz plaća u naravi, porez na dodanu vrijednost, porez na dobit i po odbitku, posebni porezi, lokalni porezi (porez na automobile, porez na tvrtku, porez na potrošnju i dr.), doprinosi i članarine (HGK, HOK, članarine turističkim zajednicama, doprinosi i naknade za šume, spomenička renta i dr.).

D.12. Obveze s osnove udjela u rezultatu (AOP 119)

Obveze s osnove udjela u rezultatu su obveze prema članovima trgovačkog društva, ako je skupština trgovačkog društva donijela odluku da se dobitak prethodne godine ili zadržani dobitak isplati tijekom tekuće godine. Evidentiraju se podaci s konta **246 - Obveze s osnove udjela u rezultatu članovima poduzetnika i ostalim osobama.**

U kontnom planu RiPup-a postoji analitička razrada na konta: obveze s osnove udjela u rezultatu nepovezanim poduzetnicima u kojima ne postoji sudjelujući interes (konto **2460**), obveze s osnove udjela u rezultatu fizičkim osobama (konto **2461, 2462 i 2463**), obveze s osnove udjela u rezultatu iz zajedničkog pothvata (konto **2465**), obveze s osnove udjela u rezultatu zadrugarima (konto **2466**) i ostale obveze s osnove udjela u rezultatu (konto **2469**).

Dobit iz prethodne godine koja nije raspoređena, najkasnije do datuma bilance, je zadržana dobit.

D.13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji (AOP 120)

Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji uređuje **HSFI 8**, odnosno **MSFI 5 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.**

Dugotrajnu imovinu (materijalnu i nematerijalnu) koju poduzetnik sa velikom vjerojatnošću planira prodati u roku od 12 mjeseci od datuma odluke, preknjižava iz razreda 0 na razred 6 i to skupinu konta **68 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji.** Na taj način se dugotrajna imovina namijenjena prodaji u roku od 12 mjeseci od odluke klasificira kao kratkotrajna imovina. Radi se o dugotrajnoj imovini čiji će se trošak nabave nadoknaditi putem prodaje, a ne putem korištenja u poslovne svrhe. Sve one obveze koje prate ovu dugotrajnu imovinu namijenjenju prodaji kao što su obveze prema dobavljačima, obveze za zajmove, obveze za kredite, a koje su još

nepodmirene, trebaju se preknjižiti sa izvornih konta obveza na konto **280 - Obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji.**

Pri prodaji dugotrajne imovine u tijeku poslovne godine, ne treba raditi preknjiženje imovine na skupinu konta 68, kao niti preknjiženja obveza na konto 280.

D.14. Ostale kratkoročne obveze (AOP 121)

Na ovu bilančnu poziciju unose se nespomenute kratkoročne obveze, koje nisu obuhvaćene na pozicijama D.1. do D.13. Evidentiraju se podaci od konta **231 do 239**, koja obuhvaćaju sljedeće obveze:

- obveze iz zajedničkih poslova (konto **231**)
- obveze za stipendije (konto **232**)
- obveze prema učenicima i studentima na praksi (konto **233**)
- obveze za naknadu šteta (konto **234**)
- obveze s osnove sudskih presuda (konto **235**)
- obveze za za penale, kazne i slično (konto **236**)
- obveze za preuzeta plaćanja temeljem ugovora o cesiji, asigurnaciji, preuzimanju duga i slično (konto **237**)
- obveze za kamate i obveze iz primjene valutne klauzule (konto **238**)
- ostale kratkoročne obveze (konto **239**).

E. ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA (AOP 122)

Upisuje se potražno stanje grupe računa 29. Odgođeno plaćanje troškova pojavljuje se u situacijama kada za određene troškove koji su nastali u obračunskom razdoblju nije dobivena dokumentacija (računi dobavljača, obračuni, i dr.). Prihodi budućih razdoblja su prihodi koji su fakturirani, ali se odnose na buduća obračunska razdoblja (npr. najam, pretplate na časopise, i dr.) te se putem skupine konta 29 vremenski razgraničavaju.

Primjer:

- 1) *Ispostavljen je račun za najam poslovnog prostora za 3 mjeseca i to za razdoblje XI.2017.-I.2018. na ukupan iznos 3.750,00 kn (od toga PDV 750,00 kn). Najam za studeni i prosinac 2017. iznosi (bez PDV-a) 2.000,00 kn, a za siječanj 2018. iznosi (bez PDV-a) 1.000,00 kn.*
- 2) *Najam poslovnog prostora u iznosu 3.750,00 kn naplaćen je u 2018. god.*

Knjiženje:

120 Potraživanje od kupaca		760 Prihod od najma poslovnog prostora	
(1) 3750,00	3.750,00 (2)		2.000,00 (1)
260 Obveza za PDV		291 Obračunati prihodi budućeg razdoblja	
	750,00 (1)		1.000,00 (1)
100 Žiro račun			
(2) 3.750,00			

F. UKUPNO - PASIVA (AOP 123)

Ukupna pasiva je zbroj: A + B + C + D + E.

G. IZVANBILANČNI ZAPISI (AOP 124)

Izvanbilačni zapisi uzimaju se sa konta 995 do 999. Kao što je prije navedeno u izvanbilačnoj evidenciji vodi se evidencija o tuđoj robi zaprimljenoj u komisiju ili konsignaciju, vrijednosnim papirima koji nisu postali potraživanje, razna prava, i dr.

BILANCA – pregled pozicija

U nastavku dajemo bilancu u kojoj su navedena konta na temelju kojih se popunjavaju pojedine pozicije.

Bilanca na dan 31.12.2017.

Naziv pozicije	AOP	Konta RiPup-ovog kontnog plana
1	2	3
AKTIVA		
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	001	00
B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003 + 010 + 020 + 031 + 036)	002	
I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)	003	
1. Izdaci za razvoj	004	010
2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke...	005	011, 012 i 013
3. Goodwill	006	014
4. Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine	007	018
5. Nematerijalna imovina u pripremi	008	019
6. Ostala nematerijalna imovina	009	017
II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)	010	
1. Zemljište	011	020 i 021
2. Građevinski objekti	012	024,025,026,027,028 i 029
3. Postrojenja i oprema	013	030,031 i 032
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014	033,034 i 035
5. Biološka imovina	015	036, 037 i 038
6. Predujmovi za materijalnu imovinu	016	050, 051, 052, 053 i 054
7. Materijalna imovina u pripremi	017	055, 056,057, 058 i 059
8. Ostala materijalna imovina	018	039
9. Ulaganje u nekretnine	019	04
III. DUGOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)	020	
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	021	060
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	022	061
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	023	062
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	024	063
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	025	064
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	026	065
7. Ulaganja u vrijednosne papire	027	066
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	028	067
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	029	068
10. Ostala dugotrajna financijska imovina	030	069
IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)	031	
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	032	070 i 071
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	033	072 i 073
3. Potraživanja od kupaca	034	074
4. Ostala potraživanja	035	075



Naziv pozicije	AOP	Konta RiPup-ovog kontnog plana
1	2	3
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	036	08
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038+046+053+063)	037	
I. ZALIHE (AOP 039 do 045)	038	
1. Sirovine i materijal	039	31, 32 i 35
2. Proizvodnja u tijeku	040	600, 601, 602, 603, 604 i 605
3. Gotovi proizvodi	041	630, 631, 632, 633, 634, 635, 636 i 637
4. Trgovačka roba	042	66
5. Predujmovi za zalihe	043	36 i 67
6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	044	68
7. Biološka imovina	045	607, 608, 638 i 639
II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052)	046	
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	047	13
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	048	14
3. Potraživanja od kupaca	049	12
4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	050	17
5. Potraživanja od države i drugih institucija	051	16
6. Ostala potraživanja	052	18
III. KRATKOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062)	053	
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	054	150
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	055	151
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	056	152
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	057	153
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	058	154
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	059	155
7. Ulaganja u vrijednosne papire	060	11
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	061	156 i 157
9. Ostala financijska imovina	062	159
IV. NOVAC U BANCI I BLAGAJNI	063	10
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	064	19
E) UKUPNO AKTIVA (AOP 001+002+037+064)	065	
F) IZVANBILANČNI ZAPISI	066	990, 991, 992, 993 i 994
PASIVA		
A) KAPITAL I REZERVE (AOP 068 do 070+076+077+081+084+087)	067	
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	068	90
II. KAPITALNE REZERVE	069	91
III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 071+072-073+074+075)	070	
1. Zakonske rezerve	071	920
2. Rezerve za vlastite dionice	072	921
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	073	922
4. Statutarne rezerve	074	923
5. Ostale rezerve	075	929
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	076	930, 931 i 934
V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI (AOP 078 do 080)	077	
1. Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju	078	935 i 9390
2. Učinkoviti dio zaštite novčanin tokova	079	936 i 9391
3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu	080	937 i 9392

Naziv pozicije	AOP	Konta RiPup-ovog kontnog plana
1	2	3
VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 082-083)	081	
1. Zadržana dobit	082	940
2. Preneseni gubitak	083	945
VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 085-086)	084	
1. Dobit poslovne godine	085	950
2. Gubitak poslovne godine	086	955
VIII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES	087	960
B) REZERVIRANJA (AOP 089 do 094)	088	
1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	089	970
2. Rezerviranja za porezne obveze	090	971
3. Rezerviranja za započete sudske sporove	091	972
4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	092	973
5. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	093	974
6. Druga rezerviranja	094	979
C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 096 do 106)	095	
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	096	9800 i 9802
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	097	9801
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	098	9810 i 9812
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	099	9811
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	100	983
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	101	982
7. Obveze za predujmove	102	984
8. Obveze prema dobavljačima	103	985
9. Obveze po vrijednosnim papirima	104	986
10. Ostale dugoročne obveze	105	988
11. Odgođena porezna obveza	106	989
D) KRATKOROČNE OBVEZE (AOP 108 do 121)	107	
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	108	240 i 242
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	109	241
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	110	243 i 245
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	111	244
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	112	250, 251, 252, 253, 254 i 255
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	113	20
7. Obveze za predujmove	114	259
8. Obveze prema dobavljačima	115	22
9. Obveze po vrijednosnim papirima	116	21
10. Obveze prema zaposlenicima	117	230, 271, 272 i 276
11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	118	26, 273, 274, 277, 278 i 279
12. Obveze s osnovne udjela u rezultatu	119	246
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	120	28
14. Ostale kratkoročne obveze	121	231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238 i 239
E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	122	29
F) UKUPNO – PASIVA (AOP 067+088+095+107+122)	123	
G) IZVANBILANČNI ZAPISI	124	995, 996, 997, 998 i 999