



Sastavljanje bilance za poduzetnike na dan 31.12.2014.

mr.sc. **Zdravko Baica, Neven Baica**, mag.oec., mr.sc. **Danica Lončar - Galek, 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. 36/08, 12/09 i 130/10) kojim je propisana struktura i sadržaj ovog financijskog izvještaja. Ovim člankom pojašnjavamo ispunjavanje pojedinih pozicija bilance na dan 31.12.2014.

AKTIVA

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

Ova pozicija se pojavljuje prilikom osnivanja ili dokapitalizacije poduzetnika, u slučaju kada ulagači koji su upisali kapital nisu ga još uplatili. 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.



istićemo...

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:**

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

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

- a) zasebna, to jest ako se može odvojiti ili razlučiti od poduzetnika i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, zasebno ili zajedno s pripadajućim ugovorom, imovinom ili obvezom, ili
- b) proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, neovisno o tome da li se ta prava mogu prenositi ili odvojiti od poduzetnika ili od ostalih prava i obveza.

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

Trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća:

- kupovnu cijenu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, carine (i carinske pristojbe),
- poreze koji se ne vraćaju te,
- izdatke koji se izravno mogu pripisati pripremi ove imovine za namjeravanu 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. 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 stvorenim dugotrajnom nematerijalnom imovinom.

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

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

Prema čl. 10. *Pravilnika o porezu na dobit*, 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 raspolaže.

Primjer 1.:

- 1) Upisom u sudski registar obavljena je dokapitalizacija ulaganjem softwarea člana društva s ograničenom odgovornošću, čija vrijednost prema procjeni ovlaštenog revizora iznosi **200.000,00 kn**;
- 2) U skladu s čl.10. Pravilnika o porezu na dobit obavljeno je ulaganje softwarea 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			200.000,00 (1)
(2) 100.000,00			
911 Ulaganja u neupisani kapital			
S ⁰			100.000,00 (2)

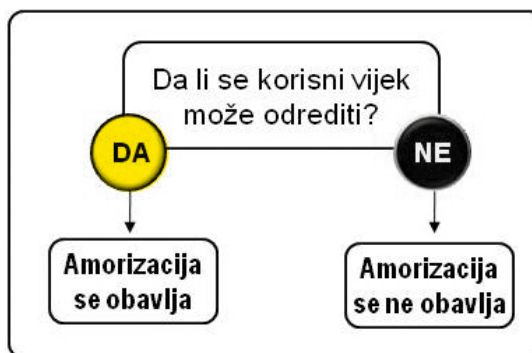
Nakon početnog priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine za mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine, poduzetnik treba odabrati ili **metodu troška** ili **metodu revalorizacije** kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne nematerijalne imovine.

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 njezinoj 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**, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije tretira se na jedan od sljedećih načina:

- prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvenog iznosa imovine tako da je knjigovodstveni iznos imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu, ili
- isključuje se na teret bruto knjigovodstvenog iznosa imovine, a neto iznos prepravljaju se do revaloriziranog iznosa imovine.

Kada se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine **poveća kao rezultat revalorizacije**, to povećanje treba izravno **odobriti kapitalu pod nazivom revalorizacijska rezerva**. Međutim, revalo-

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

rizicijsko povećanje treba priznati kao **prihod** do visine prethodno priznatih rashoda u računu dobiti i gubitka.



Kada se revalorizacijom knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine **smanji 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 umanjnje**, odnosno utvrđuje da li postoji gubitak od umanjenja imovine.

Testiranje na umanjnje 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. Promijenenu 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 nadoknadivog iznosa imovine od kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvena vrijednost imovine treba se povećati do njezinog nadoknadivog 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 prihodi i ostali rashodi i priznaje se na neto osnovi.

Poduzetnici koji ne primjenjuju HSFI-e, prihod ili rashod od prestanka priznavanja pojedine dugotrajne imovine iskazuju na neto osnovi kao ostali poslovni prihodi odnosno kao ostali poslovni rashodi.

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 HSFI 5", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2014 na str. 44. i članku



"Različitosti u mjerenju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine ovisno o načinu upotrebe (primjena HSFI-a)"; RiPup br. 9/2012 str. 40.

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

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta 010.

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto s izgledima da će se steći nove znanstvene ili tehnološke spoznaje i novi zaključci.

Razvoj je primjena nalaza istraživanja ili drugih znanja u planu ili dizajnu proizvodnje novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, postupaka, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe.

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

- tehničku provedivost nematerijalne imovine koja se dovršava tako da bude raspoloživa za uporabu ili prodaju;
- namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene uporabe ili prodaje;
- mogućnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;
- način na koji će nematerijalna imovina davati izgledne ekonomske koristi. Poduzetnik između ostalog treba dokazati i postojanje tržišta za proizvodnju nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu, ili pak korisnost nematerijalne imovine u slučaju da se ona koristi interno;
- raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih izvora za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine;
- mogućnost pouzdanog utvrđivanja 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.

Da **izdaci istraživanja** ne mogu biti dugotrajna nematerijalna imovina, već da se moraju iskazivati **kao rashodi** u trenutku nastanka jasno proizlazi iz točke 69. MRS 38 - Nematerijalna imovina (koja

zapravo pojašnjava odredbu iz točke 68. MRS 38 koja je identična odredbi iz točke HSFI-a 5.15.

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

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih 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 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 najmoprimca 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 najmoprimca dovest će do povećanja dohotka od iznajmljivanja imovine.

Najamnina za poslovni najam koju najmoprimac plaća najmodavcu **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:

- Akvizicija** _ jedno ili više društava postaju ovisna društva;
- Fuzija ili pripajanje** _ jedno društvo prenosi svoju neto imovinu na drugo društvo;
- 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**.

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

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

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

Stjecatelj će, na datum stjecanja, alocirati troškove poslovnog spajanja priznajući prepoznatljivu 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 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, **kao višak troška** u odnosu na stjecateljev udio u neto fer vrijednosti određive imovine, obveza i nepredviđenih obveza.

Ako je stjecatelj dio u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza stečenog poduzetnika, **veći od troška** poslovnog spajanja, stjecatelj ga 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)

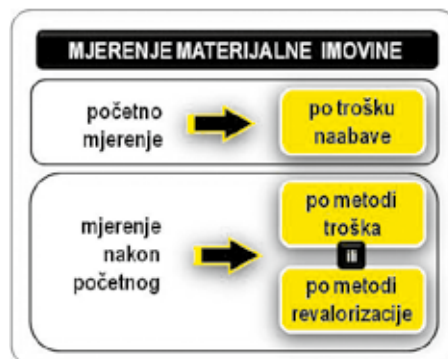
Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe,
- koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja i
- ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva.

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:

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



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 slijedeća dugotrajna materijalna imovina ima neograničen vijek uporabe:

- građevinska i poljoprivredna zemljišta
- šume i slični obnovljivi prirodni resursi;
- 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 (I. dio)", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 9/2014 na str. 14., članku "Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine - primjena HSF1 6 (II. dio)", koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 10/2014 na str. 30. i članku "Različitosti u mjerenju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine ovisno o načinu upotrebe (primjena HSF1-a)"; RiPuP br. 9/2012 str. 40.

B.II.1. Zemljište (AOP 011)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih 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%). Od 1.siječnja 2015., prema odredbi čl.40. st.1. točka j. i st.4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 99/13 - RUSRH, 148/13, 153/13 - RUSRH i 143/14), 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** 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.

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 sljedećih konta: **024, 025 i 026.**

Na ovu poziciju ne iskazuju se stambene zgrade i stanovi u vlasništvu poduzetnika i 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.

Prema propisima o PDV-u, PDV se obračunava samo na novosagrađene nekretnine (koje su sagrađene, isporučene ili plaćene nakon 31. prosinca 1997. god.). Osnovica za obračun PDV-a kod novosagrađene nekretnine je naknada za vrijednost isporučenog objekta koja ne sadrži vrijednost zemljišta ni iznos naknade za komunalno uređenje zemljišta prema odluci mjerodavnih tijela. Navedeni propis vrijedi do 31. prosinca 2014.

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 proteka dvije godine pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.

Na vrijednost nekretnine ili dio nekretnine na koje se ne obračunava PDV, kupac nekretnine plaća 5% poreza na promet nekretnina.

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 sljedećih konta: **030, 031 i 032.**

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

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

B.II.5. Biološka imovina (AOP 015)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih 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 primjenjuje se na poljoprivredne proizvode do točke ubiranja priroda (plodova), a nakon ubiranja priroda predmet su obrade HSFI-a 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 kod poduzetnika;
- 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 umanjenoj za troškove do točke prodaje.

Ako se fer vrijednost biološke imovine **ne može pouzdano izmjeriti**, biološka imovina mjeri se po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i za gubitke od umanjenja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje).

Iz navedenih odredbi proizlazi da se biološka imovina čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti mjeri po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti (za amortizaciju) i umanjenoj za gubitke od umanjenja 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 sa HSFI-em 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 procijenje-

ne troškove do točke prodaje i priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali.

Državnu potporu vezanu 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 državnim potporom.

Ako se biološka imovina mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjenja ove imovine državna potpora se priznaje kao odgođeni prihod.

Detalnije o biološkoj imovini pisano je u članku "Računovodstvo poljoprivrede - primjena HSF1 17", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 7/2012 na str.24.

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

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

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

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih 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 sljedećih konta: **027, 028, 029 i 039.**

U ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu osim stanova i stambenih zgrada 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 najmoprimatelj 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

neznačajan 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 ili fer vrijednost druge naknade u svrhu stjecanja imovine u vrijeme njezine kupnje ili izgradnje ili, gdje je to moguće, vrijednosti povezane s tom imovinom kod početnog priznavanja.

Trošak 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.

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

- metodu *troška nabave* ili
- metodu *fer vrijednosti*

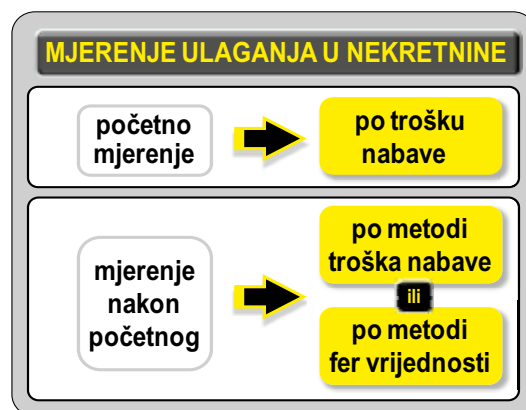
i primjenjivati tu politiku na sva svoja ulaganja u nekretnine.

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 HSFI 7", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 11/2014 na str. 29. i članku "Različitosti u mjerenju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine ovisno o načinu upotrebe (primjena HSFI-a)"; RiPup br. 9/2012 str. 40.

B.III. Dugotrajna financijska imovina (AOP 020)

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

Na ovoj poziciji iskazuju se: udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika, dani zajmovi povezanim poduzetnicima, sudjelujući interesi (udjeli i dionice kod nepovezanih poduzetnika), zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interesi, ulaganja u vrijednosne papire, dani zajmovi depoziti i slično, ostala dugotrajna financijska imovina, ulaganja (dionice i udjeli) koja se obračunavaju metodom udjela.

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:

- dionice i udjeli od povezanih poduzetnika te
- dionice i udjeli od 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 HSFI-u 9 – Financijska imovina i u HSFI-u 2 – Konsolidirani financijski izvještaji.

Početno mjerenje financijske imovine

Za potrebe mjerenja, odredbama HSFI-a 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 HSFI-a 9 može se prilikom početnog priznavanja odrediti u ovu skupinu, osim ulaganja u vlasničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu.

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 dospjećem 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).

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 dospjeća mjeriti **po amortizacijskom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope**.

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 (revalorizacijsku rezervu).



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 umanjene vrijednosti 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 revalorizacijske rezerve.

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 revalorizacijsku rezervu propisanu stopu poreza na dobit. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske rezerve.

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 revalorizacijska rezerva, s tim da se 20% tog dobitka (dok je stopa poreza na dobit 20%) ne knjiži kao revalorizacijska rezerva već kao odgođena porezna obveza.

Ako u sljedećem razdoblju, **fer vrijednost** dužničkog instrumenta klasificiranog kao raspoloživ za prodaju **poraste, gubitak od umanjavanja** vrijednosti ove financijske imovine **ispravit će se**, a ispravljeni iznos priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 15.51.).

Iz navedene odredbe proizlazi da u slučaju kada se financijska imovina raspoloživa za prodaju naknadno procijeni po većoj vrijednosti od prethodne, a prethodno je knjižen gubitak (umanjavanje revalorizacijske rezerve), tada se povećanje do prethodnog gubitka knjiži kao prihod, a ne kao povećanje revalorizacijske rezerve.

Umanjenje i ukidanje gubitka od umanjavanja financijske imovine

Ako postoji objektivni dokaz o umanjavanju vrijednosti, poduzetnik mora gubitak od umanjavanja vrijednosti priznati kao rashod u Računu dobiti i gubitka.

Iz navedenog proizlazi da se zajmovi i potraživanja, financijska ulaganja koja se drže do dospelosti 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

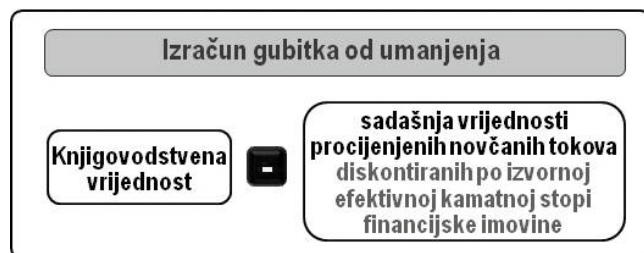
svaki datum bilance trebaju umanjiti ako za to postoje dokazi o umanjavanju navedene financijske imovine.

Iz računovodstvenih standarda proizlazi da za navedenu financijsku imovinu (koja se naknadno ne mjeri po fer vrijednosti) može samo doći do umanjavanja početne vrijednosti ali nikako **ne može doći do njezina povećanja**.

Dokazi o umanjavanju 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 dospelosti) gubitak od umanjavanja vrijednosti predstavlja razliku između knjigovodstvenog iznosa 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 dospelosti (u sljedećem razdoblju nakon umanjavanja) ako se procijeni da treba smanjiti prethodni gubitak od umanjavanja, ukidanje umanjavanja knjiži kao **nerealizirani dobitak (prihod)** i to **najviše do prethodnog knjiženja umanjavanja** na kontu nerealiziranog gubitka (rashoda).

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

Detaljno o financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

Detaljno o financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

- Financijska imovina - primjena HSFI 9 -br. 11 / 2008 str. 52.
- Umanjenje vrijednosti imovine - prema HSFI-ma - br. 6 / 2010 str. 37.
- Revalorizacija, revalorizacijske rezerve i odgođena porezna obveza - br. 11 / 2012. str. 39.
- Računovodstvo ulaganja u dionice i udjele (primjena HSFI-a) - br. 6 / 2012 str. 35.

B.III.1.Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika (AOP 021)

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



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

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

- udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika i
- udjeli i dionice kod nepovezanih poduzetnika.

Dionice i udjeli poduzetnika **kod povezanog poduzetnika (pridruženog poduzetnika)** su kada ulagatelj ima značajan utjecaj odnosno gdje ulagatelj ima, izravno ili neizravno, od 20% do 50% glasačke moći kod poduzetnika u kojeg ulaže.

Dionice i udjeli poduzetnika **kod povezanog poduzetnika (ovisnog poduzetnika)** su kada ulagatelj ima kontrolu odnosno gdje ulagatelj ima, izravno ili neizravno, više od 50% glasačke moći kod drugog poduzetnika u kojeg ulaže.

Način mjerenja dionica i udjela u povezane poduzetnike (ovisne i pridružene poduzetnike) propisuje HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*. Ova ulaganja evidentiraju se kao dugotrajna financijska imovina.

Prema HSFI-u 2 dionice i udjeli kod povezanih poduzetnika iskazuju se po trošku stjecanja (trošku ulaganja), ali metoda mjerenja ovisit će o tome da li se prikazuju u odvojenim ili konsolidiranim financijskim izvještajima.

Ulaganja matice u dionice i udjele u povezane poduzetnike u odvojenim financijskim izvještajima mjeri se po **metodi troška** (metodi kupnje) ulaganja.

Ulaganja društva koje nije matica u dionice i udjele u pridružene poduzetnike u odvojenim financijskim izvještajima mjeri se po **metodi udjela**.

Ulaganja društva koje nije matica u dionice i udjele u zajednički kontrolirane poduzetnike u odvojenim financijskim izvještajima mjeri se po **metodi udjela** ili po **metodi razmjerne konsolidacije**.

Ulaganja društva u dionice i udjele u pridružene poduzetnike po metodi udjela ne iskazuju se u ovoj poziciji, već u poziciji B.III.8.

U ovu poziciju unose se ulaganja u dionice i udjele u **ovisne** poduzetnike po **metodi troška ulaganja**.

Metoda troška ulaganja je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku. Uagač priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj je izglasana dobit poduzetnika u koje je izvršio ulaganje (HSFI 2.51.).

Primjer knjiženja metode troška ulaganja i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u našem časopisu u članku „Računovodstvo ulaganja u dionice i udjele - primjena HSFI –a“, br. 6 / 2012., str. 35.

B.III.2. Dani zajmovi povezanim poduzetnicima (AOP 022)

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

Sve napisano uz poziciju C.III.6. vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o danim dugoročnim zajmovima i upotrebljavaju se konta za dane zajmove povezanim poduzetnicima.

B.III.3. Sudjelujući interesi (udjeli) (AOP 023)

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

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 HSFI-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 revalorizacijske rezerve.



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 časopisu „Računovodstvo i porezi u praksi“ u članku:

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike razvrstane u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u našem časopisu „Računovodstvo i porezi u praksi“ u članku „Računovodstvo ulaganja u dionice i udjele - primjena HSFI –a“, br. 6 / 2012. str. 35.

B.III.4. Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi (AOP 024)

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

Sve napisano uz poziciju C.III.6. vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o dugoročnim zajmovima i upotrebljavaju se konta za dane zajmove poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interes.

B.III.5. Ulaganja u vrijednosne papire (AOP 025)

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

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

Mjenice, obveznice i komercijalni papiri mogu biti i dugotrajna i kratkotrajna financijska imovina.

Primjer knjiženja navedenih vrijednosnih papira dali smo u točki 4.5.3. članka "Financijska imovina - primjena HSF1 9", koji je objavljen u našem časopisu RiPuP br.11/08 na str.52.

B.III.6. Dani zajmovi, depoziti i slično (AOP 026)

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

Sve napisano uz poziciju C.III.6. vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje radi o dugoročnim zajmovima.

B.III.7. Ostala dugotrajna financijska imovina (AOP 027)

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.6. i B.III.8.

B.III.8. Ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela (AOP 028)

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

U ovu poziciju unose se ulaganja u dionice i udjele u pridružene poduzetnike po metodi udjela.

Dionice (udjele) koje poduzetnik ima od pridruženog poduzetnika **ne može voditi po fer vrijednosti**, dakle ne može mijenjati vrijednost navedenih dionica (udjela). Vrijednost navedenih dionica mijenja se u slučaju učešća u dobiti ili u pokriću gubitka ili zbog druge promjene kapitala pridruženog poduzetnika na način kako to određuju odredbe HSF1-a 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, za metodu udjela.

Prema metodi udjela ulaganje u pridruženog poduzetnika je početno evidentirano po trošku ulaganja, a njegov knjigovodstveni iznos raste ili se smanjuje kako bi se priznao ulagačev udjel u profitima ili gubicima poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje nakon datuma ulaganja. Uлагаčev udio u dobiti ili gubitku poduzetnika u koje je izvršio ulaganje priznaje se kao ulagačev prihod ili rashod.³ Primljene raspodjele od poduzetnika u koji je izvršeno ulaganje smanjuju knjigovodstveni iznos ulaganja

Iz navedenog proizlazi da se prihod (gubitak) od učešća u dobiti (gubitku) u povezana društva po metodi udjela, **kod ulagača** knjiži kao financijski prihod odnosno financijski rashod.

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u pridružene poduzetnike po metodi udjela (kao dugotrajnu financijsku imovinu) i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u našem časopisu u članku „Računovodstvo ulaganja u dionice i udjele - primjena HSF1 –a“, br. 6/2012. str. 35.

B.IV. Potraživanja (AOP 029)

Potraživanja mogu nastati kao rezultat različitih aktivnosti poduzetnika, kao na primjer: prodajom gotovih proizvoda, prodajom trgo-

vačke 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 15.8.2014., a rok plaćanja bez obračuna kamata je 30.11.2015.

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. 2014. do 30. 11. 2015. 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	0710	-
	■ PDV	160.000,00	-	260034
	■ diskontirani iznos	78.465,10	7229	07190
	■ prihod	655.737,60	-	7560
1b.	Razduženje nabavne vrijednosti robe	550.000,00	7090	6600

0710 - 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

07190 - Vrijednosno usklađenje dugotrajnih potraživanja s temelja prodaje na robni kredit u zemlji

7229 - Ostali financijski rashodi

³ Isto je navedeno i u točki HSF1-a 15.42.

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 31.12.2014. treba:

- 1) Knjižiti priznavanje prihoda za diskontirani iznos za razdoblje od 15.8.2014. do 31.12.2014. 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 1.1.2015. do 30.11.2015. 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 15.8.2014. do 31.12.2014.	23.564,75	07190	7729
2.	Prijenos dugotrajnog potraživanja na kratkotrajno potraživanje	800.000,00	1200	0710
3.	Prijenos diskontiranog iznosa za razdoblje od 1.1.2015. do 30.11.2015.	54.900,35	07190	12009

7729 - Ostali financijski prihodi

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

12009 - Vrijednosno usklađenje kratkotrajnih potraživanja s temelja prodaje na robni kredit u zemlji

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 ("**događaj 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 umanjene 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 nezvjesnost 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 (konto 712);**
- vrijednosno usklađenje kratkotrajnog potraživanja na poziciji **II 6.b - Vrijednosno usklađenje kratkotrajne imovine (konto 719).**

O potraživanjima detaljno smo pisali u članku "**Potraživanja - primjena HSF1 11 i poreznih propisa**", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 9/2008 na str. 40.

B.IV.1.Potraživanja od povezanih poduzetnika (AOP 030)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta 070.

Prema računovodstvenim standardima povezani poduzetnici su: **ovisna društva** (više od 50% glasačke moći), **pridružena društva** (od 20% do 50% glasačke moći) i **zajednički kontrolirana društva**. Iz navedenoga proizlazi da su nepovezani poduzetnici društva kod kojih poduzetnik nema više od 20% glasačke moći.

B.IV.2.Potraživanja po osnovi prodaje na kredit (AOP 031)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta 071.

B.IV.3.Ostala potraživanja (AOP 032)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta 072.

B.V. Odgođena porezna imovina (AOP 033)

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 časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

Detaljno o odgođenoj poreznoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

- Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka, br. 11 / 2011., str. 18.
- Knjiženja odgođene porezne imovine na privremene razlike, neiskorištene porezne gubitke i na neiskorištene porezne olakšice iskazane u Obrascu PD, br. 2/2015.

C. Kratkotrajna imovina (AOP 034)

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 035)

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 reprodukcijskog 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 pritićati 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-u 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.⁴

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 pritićati,
- 2) kada su zalihe utrošene i
- 3) kada su zalihe prodane.

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

⁴ Podsjećamo da je stupanjem na snagu HSFI-a 10 - *Zalihe* od 1. siječnja 2008. ukinuta je mogućnost primjene metode LIFO.



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 časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

- Računovodstvo zaliha - primjena HSFI 10 - poglavlje 5.1.4., br. 10 / 2013. str. 22.;
- Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda - primjena HSFI 10 – Zalihe, br. 09 / 2013. str. 40.;
- Računovodstvo graditeljstva - ugovori o izgradnji, br.6 / 2014., str. 24.;
- Umanjenje vrijednosti imovine (prema HSFI-ma), br. 6 / 2010. str. 37.;
- Računovodstvo rashoda - primjena HSFI 16 - poglavlje 4.1.2., br. 12 / 2008 str. 91.

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

C.I.1. Sirovine i materijal (AOP 036)

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

C.I.2. Proizvodnja u tijeku (AOP 037)

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**).

Gore 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.

490 Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga	Proizvodnja u tijeku
	xxx → xxx
	40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48

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

Gore 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 038)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta 630, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637, 638 i 639.

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**, konto **704 - Troškovi zaliha isporučeni gotovih proizvoda u jamstvenom roku** i konto **708 - Troškovi zaliha poljoprivrednih proizvoda (proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda)**.

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 039)

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 040)

Na ovoj poziciji iskazuje se stanje predujmova danih dobavljačima za nabavu sirovina, materijala i trgovačke robe, a podatak za ovu poziciju uzima se sa skupina konta **36 i 67**.

C.I.6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji (AOP 041)

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 od lukom 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.

Kod klasificiranja iz dugotrajne imovine u *dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji*, ako je knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine veća od procijenjene fer vrijednosti, tada se dugotrajna imovina namijenjena prodaji iskazuje po fer vrijednosti, a razlika između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti iskazuje se kao rashod od nerealiziranih gubitaka koji se iskazuje kao ostali poslovni rashod, u skladu s odredbom točke HSFI-a 15.53.

Naknadno povećanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje *dugotrajne imovine namijenjene prodaji*, iskazuje se samo do visine prethodno priznatog rashoda kao ostali poslovni prihod, u skladu s odredbom točke HSFI-a 15.53.

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. 12/2014 na str. 43.

C.I.7. Biološka imovina (AOP 042)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih konta 607,608 i 609.

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. 7/2012 na str.24.

C.II. Potraživanja (AOP 043)

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.

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.

C.II.1. Potraživanja od povezanih poduzetnika (AOP 044)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 13.

C.II.2. Potraživanja od kupaca (AOP 045)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 12.

C.II.3. Potraživanja od sudjelujućih poduzetnika (AOP 046)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 14.

C.II.4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika (AOP 047)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 17.

C.II.5. Potraživanja od države i drugih institucija (AOP 048)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 16.

C.II.6. Ostala potraživanja (AOP 049)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 18.



C.III. Kratkotrajna financijska imovina (AOP 050)

Na ovoj poziciji iskazuju se:

- udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika,
- dani zajmovi povezanim poduzetnicima,
- sudjelujući interesi (udjeli i dionice kod nepovezanih poduzetnika),
- zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interesi,
- ulaganja u vrijednosne papire,
- dani zajmovi depoziti i slično
- te ostala kratkotrajna financijska imovina.

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

Navedeno pravilo ne vrijedi samo za dionice i udjele. Na ovoj poziciji iskazuju se dionice i udjeli 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 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.

C.III.1. Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika (AOP 051)

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

O udjelima i dionicama kod povezanih poduzetnika kao dugotrajne financijske imovine pisali smo uz poziciju B.III.1. i B.III.8. Bilance.

Obzirom da u HSFI-u 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, nema odredbe da se udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika mogu mjeriti prema odredbama HSFI-a 9 - *Financijska imovina*, poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e ne mogu imati udjele i dionice kod povezanih poduzetnika 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 povezanih poduzetnika 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.3. samo što se upotrebljavaju konta za udjele i dionice kod povezanih poduzetnika.

C.III.2. Dani zajmovi povezanim poduzetnicima (AOP 052)

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

Sve napisano uz poziciju C.III.6. vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje upotrebljavaju konta za dane zajmove povezanim poduzetnicima.

C.III.3. Sudjelujući interesi (udjeli) (AOP 053)

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

O sudjelujućim interesima (udjelima i dionicama kod nepovezanih poduzetnika), načinu mjerenja i kada se iskazuju kao dugotrajna, a

kada kao kratkotrajna financijska imovina u skladu s HSFI 9-Financijska imovina, pisali smo uz poziciju B.III.3.

Primjeri knjiženja ulaganja u dionice ili u udjele kod nepovezanih poduzetnika i detaljno o ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u časopisu "Računovodstvo i porezi u praksi" u članku: Računovodstvo ulaganja u dionice i udjele - primjena HSFI –a, br. 6 / 2012. str. 35.

C.III.4. Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi (AOP 054)

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

Sve napisano uz poziciju C.III.6. vrijedi i za ovu poziciju samo što se ovdje upotrebljavaju konta za dane zajmove poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interes.

C.III.5. Ulaganja u vrijednosne papire (AOP 055)

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

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.

Primjer knjiženja navedenih vrijednosnih papira dali smo u točki 4.5.3. članka "Financijska imovina - primjena HSFI 9", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br.11/08 na str.52.

C.III.6. Dani zajmovi, depoziti i slično (AOP 056)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih konta: **154 i 155**.

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 do 12 mjeseci).

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

Primjer davanja zajma i povrat zajma dali smo u točki 4.5.2. članka "Financijska imovina - primjena HSFI 9", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br.11/08 na str.52.

C.III.7. Ostala financijska imovina (AOP 057)

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.6.

C.IV. Novac u banci i blagajni (AOP 058)

Sva novčana sredstava kao imovinu, nezavisno u kojim valuta 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 BANCII 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 2014., 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 31.12.2014. u minusu (-) po transakcijskom računu 5.200 kn (saldo na potražnoj strani konta 100).

- Zbog izrade završnog računa za 2014. godinu poduzetnik je na dan 31.12.2014. 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 059)

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

- unaprijed plaćeni troškovi (najamnine, troškovi osiguranja, pretplate na časopise, troškovi investicijskog održavanja i slično),
- troškovi koji se razgraničavaju na više razdoblja (troškovi istraživanja, pokusnog pogona ili plaćene najamnine za više godina unaprijed)
- 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 1.7.2014. do 30.6.2015., te se kao rashod 2014. godine evidentira 5.000 kn (osiguranje prvih 6 mjeseci).

220 Obaveze 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 060)

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

F. Izvanbilančni zapisi (AOP 061)

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 062)

Kapital je vlastiti izvor financiranja imovine i izračunava se kao ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih njegovih obveza.

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

Kapital se mjeri u financijskim izvještajima ovisno o mjerjenju 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 časopisa *"Računovodstvo i porezi u praksi"*:

- Računovodstvo kapitala - primjena HSFI 12, br. 3 / 2009. str. 58.
- Revalorizacija, revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza, br. 11 / 2012. str. 39.

A.I. Temeljni (upisani) kapital (AOP 063)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine 90.

Upisani kapital je novčano izražena vrijednost onoga što ulagač unosi u trgovačko društvo, a registrirano je na sudu.

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 064)

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.

Što se unosi u kapitalne rezerve propisano je odredbama ZTD-a.

Tako prema čl. 222. ZTD-a, **dionička društva u rezerve kapitala unose:**

- 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;
- dio iznosa uplaćenog društvu za stjecanje zamjenjivih obveznica ili obveznica s opcijom kupnje dionica koji prelazi nominalni iznos izdanih obveznica;
- iznose drugih dodatnih uplata dioničara u vlastiti kapital društva;
- iznos za koji je pojednostavnjeno smanjen temeljni kapital da bi se sredstva unijela u rezerve kapitala.

Prema čl. 406.a ZTD-a **društva sa ograničenom odgovornošću u rezerve kapitala unose:**

- dio uplaćenih iznosa za koje se izdaju poslovni udjeli koji prelazi nominalne iznose uloga;
- iznose dodatnih plaćanja članova društva radi stjecanja posebnih prava u društvu;
- iznose ostalih dodatnih plaćanja članova društvu kao npr. dodatnih činidbi;
- iznos za koji je pojednostavnjeno smanjen temeljni kapital da bi se sredstva unijela u rezerve kapitala.

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 RiPup-u br. 3 / 2009. na str.58.



A.III. Rezerve iz dobiti (AOP 065)

Rezerve iz dobiti su dio kapitala koje se formiraju iz dobiti poduzetnika.

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 izdvajanja 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 se 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 izdvajanja oba oblika trgovačkih društva mogu 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.

A.III.1. Zakonske rezerve (AOP 066)

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

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

U ove rezerve dioničko društvo dužno je 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 pričuve koriste se za pokrivanje tekućeg gubitka ili prenesenog gubitka, kada to nije bilo moguće u potpunosti obaviti iz dobiti ili drugih prihoda.

A.III.2. Rezerve za vlastite dionice (AOP 067)

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 statutarних.

A.III.3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka) (AOP 068)

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 rezervama za vlastite dionice (udjele) i o vlastitim dionicama i udjelima (odbitna stavka) s knjiženjima poslovnih događaja pisali smo u poglavljima 4.4.2. i 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. **Sve što smo tada napisali da vrijedi samo za poduzetnike koji primjenjuju MSFI-e, sada vrijedi i za poduzetnike koji primjenjuju HSFI-e⁵.**

A.III.4. Statutarne rezerve (AOP 069)

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 temeljnog kapitala ili ukupnoga vlastitog kapitala društva;
- dio iznosa neto dobiti, umanjen za iznos korišten za pokriće 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 070)

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 071)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine **93**.

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 skupinu 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.

5 Ovu stavku u bilanci za 2009 godinu iskazivali su samo obveznici MSFI-a, dok su obveznici HSFI-a ulaganja za vlastite dionice iskazivali u aktivni. Izmjenama Pravilnika o strukturi i sadržaju GFI-a od 1. siječnja 2010. izjednačeno je iskazivanje ovih ulaganja za obje kategorije obveznika, pa su već u bilanci za 2010. i obveznici HSFI-a bili dužni ulaganja u vlastite dionice (udjele) iskazati na ovoj poziciji pasive.

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 i financijske imovine raspoložive za prodaju) (HSFI 12.10.). 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 časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

- Računovodstvo kapitala - primjena HSFI 12 - poglavlje 4.6., br. 3 / 2009. str. 58.;
- Revalorizacija, revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza, br.11 / 2012. str. 39.

A.V. Zadržana dobit ili preneseni gubitak (AOP 072)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **940 i 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.

Na ovoj poziciji na dan sastavljanja bilance nalazi se dobit ili gubitak iz 2012.g. i ranijih godina, te dobit ili gubitak iz 2013.g. koju je poduzetnik u 2014.g. prenio sa *konta dobiti ili gubitka poslovne godine*.

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 pokriće gubitka iz ranijih godina.⁶

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 slijedećih 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,
 - iz statutarnih 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.VI. Dobit ili gubitak poslovne godine (AOP 075)

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

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

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 pokriće 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 časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

- Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka, br. 11 / 2011. str. 18.;
- Knjiženja odgođene porezne imovine na privremene razlike, neiskorištene porezne gubitke i na neiskorištene porezne olakšice iskazane u Obrascu PD, br. 2 / 2015.

A.VII. Manjinski interes (AOP 078)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **96**.

Ova pozicija popunjava se samo kod konsolidirane bilance.

Manjinski interes je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog poduzetnika koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matice, izravno ili neizravno kroz ovisne poduzetnike.

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

- a) knjigovodstvena svota matičinog ulaganja u svakom ovisnom poduzetniku i matičinog 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.

C. Dugoročne obveze i

D. Kratkoročne obveze (AOP 084 do 105)

Dugoročne obveze su sve obveze čiji je rok dospjeća duži od 12 mjeseci od datuma bilance odnosno trebaju se podmiriti poslije isteka 12 mjeseci od posljednjeg dana izvještajnog razdoblja tj. od 31. prosinca 2014. godine.



ističemo...

To znači da svaki poduzetnik iznos dugoročnih obveza koje će dospjeti u sljedećoj godini treba prenijeti na poziciju kratkoročnih obveza.

Za razliku od MRS/MSFI koji posebno ne uređuju obveze, jedan cijeli hrvatski standard posvećen je računovodstvenom postupku

6 Opširnije o redosljedu korištenja dobitka pisano uz poziciju A.III. Rezerve iz dobiti



mjerjenja, priznavanja, prezentiranja i objavljivanja obveza, a to je **HSFI 13 Obveze**.

U HSFI-i 13' **dugoročne obveze** su definirane tako što se po iskazivanju kriterija za kratkoročne obveze kaže da su sve druge obveze, koje nisu kratkoročne, dugoročne obveze. Tako su dugoročne obveze definirane po tzv. po «negativnoj» definiciji - ako nisu kratkoročne obveze i ne nalaze se među kratkoročnim obvezama - obveze su dugoročne!

U HSFI-i 13 se potom nabrajaju sve obveze u istom nizu, bez odvajanja prema roku dospijanja, tako da 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
- nepredviđena obveza
- ostale obveze.

Kao što je vidljivo po HSFI 13 u obveze se ubrajaju i **rezerviranja i nepredviđene obveze** i to bi moglo biti tako ako se krene od široke definicije obveze u točki 13.4.: „Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi ili nešto izvrši na određeni način.“ No, činjenica jest da je definicija obveze dana i u točki 13.3.: „Obveza je sadašnja obveza poduzetnika, proizašla iz prošlih događanja i za čije se podmirenje očekuje odljev resursa.“, pa u konačnosti i u točki 13.5.: „Obveze proizlaze iz prošlih transakcija ili drugih prošlih poslovnih događaja“.

Nepredviđene obveze i u nastavku HSFI 13 nisu precizno definirane, ali je bitno da se po točki 13.26. one ne priznaju (dakle, ne iskazuju u bilanci!) nego se samo objavljuju u bilješkama.

Za **rezerviranje** se navodi da je to *obveza neodređenog vremena i/ili iznosa*. Rezerviranja se kod nas i nadalje u financijskom izvještaju za vanjske korisnike ne iskazuju u okviru obveza, a najčešće se procjenjuju, utvrđuju i priznaju zavisno od poreznog propisa.

Kao i svaki računovodstveni standard (kako Međunarodni tako i Hrvatski) i **HSFI 13 se bavi mjerenjem i priznavanjem obveza u financijskim izvještaju**.

Priznavanje je postupak iskazivanja neke računovodstvene kategorije u financijskom izvještaju, no kako se u izvještajima uvijek prikazuju podaci prethodno zabilježeni i obrađeni u knjigovodstvu, logično je da neki podatak prethodno trebao biti iskazan u knjigovodstvu a tek potom u financijskom izvještaju! No, zbog činjenice da su računovodstveni standardi primarno orijentirani na financijsko izvještavanje u struci se sve više zanemaruje knjigovodstveno iskazivanje i praćenje.

Obveze se priznaju u financijskom izvještaju (naravno prethodno i u knjigovodstvu), onda kad će zbog podmirenja sadašnje obveze doći do odljeva resursa iz poduzetnika i kada se iznos kojim će se ona podmiriti može pouzdano izmjeriti.⁷

Glede mjerenja obveza, dakle njihova vrijednosnog iskazivanja, HSFI 13 se pretežno zadržava na financijskim obvezama koje se početno mjere po fer vrijednosti, a nakon početnog priznavanja po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope.

Sve obveze prema inozemnim pravnim i fizičkim osobama (neredizidentima) u Bilanci treba iskazati po srednjem tečaju HNB na posljednji dan godine.

Po pitanju **prestanaka priznavanja obveza u financijskom izvještaju**, a prethodno i u knjigovodstvu, u točki 13.32. HSFI-ja 13 se navodi: „Sasvim općenito obveze se prestaju priznavati kada ne ispunjavaju kriterije iz točke 13.18. ovog Standarda.“

**ističemo...**

Iz prethodnog određenja HSFI-ja 13 može se konkretno zaključiti da se obveze ne trebaju više iskazivati u knjigovodstvu (dakle, treba ih zatvoriti i prihodovati!) onda kad postoje pretpostavke da se neka obveza ne treba podmiriti (pa po Standardu neće uvjetovati odljev resursa iz poduzetnika).

Ili još konkretnije, kako je za svako bilježenje u knjigovodstvu potrebna vjerodostojna isprava, potreban je svojevrstni dokaz da je obveza prestala i prije njezina izmirenja (odluka o otpisu npr.).

U nastavku HSFI-ja 13 se konkretno navodi **da se obveza prestaje priznavati**:

- ako je ona nestala tj. ako je podmirena,
- ako se vjerovnik odrekao svojih prava ili
- ako je vjerovnik izgubio svoja prava.⁹

Za obveze iz kupoprodajnih odnosa rok zastare po Zakonu o obveznim odnosima¹⁰ je 3 godine od dospijanja, pa za takve obveze za koje je vjerovnik izgubio pravo zahtijevati ispunjenje obveze može se izjaviti zastara i potom ih se može prihodovati i zatvoriti u knjigovodstvu. No, moguće je da se vjerovnik i pisano odrekne obveze što je također vjerodostojna isprava za njezin prestanak (detaljnije o otpisu obveza pročitati u članku M. Friganović, „Računovodstveni i porezni aspekt otpisa obveza“, RiPup br. 11/12., stranica 23. do 32.).

Način na koji se traži strukturiranje obveza po **Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja** kao skupine C. i D. PASIVE, nešto je drugačiji nego su vrste obveza prethodno iskazane po HSFI-ju 13., a pokazuje se u sljedećim tablicama:

C.	DUGOROČNE OBVEZE
1.	Obveze prema povezanim poduzetnicima
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično
3.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama
4.	Obveze za predujmove
5.	Obveze prema dobavljačima
6.	Obveze po vrijednosnim papirima
7.	Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi
8.	Ostale dugoročne obveze
9.	Odgodena porezna obveza

D	KRA TKOROČNE OBVEZE
1.	Obveze prema povezanim poduzetnicima
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično
3.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama
4.	Obveze za predujmove

7 Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine, broj 30/08. i 4/09.

8 Točka 13.18. HSFI-ja 13 - Obveze

9 Točka 13.32. HSFI-ja 13 - Obveze

10 Narodne novine, broj 35/05., 41/08. i 125/11., detaljnije o zastari u čl. 214. do 246. ovoga Zakona

D	KRATKOROČNE OBVEZE
5.	Obveze prema dobavljačima
6.	Obveze po vrijednosnim papirima
7.	Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi
8.	Obveze prema zaposlenicima
9.	Obveze za poreze, doprinose i slična davanja
10.	Obveze s osnove udjela u rezultatu
11.	Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji
12.	Ostale kratkoročne obveze

U nastavku se daju napomene kao pomoć pri popunjavanju bilančnih pozicija dugoročnih i kratkoročnih obveza.

C.1. i D.1. Obveze prema povezanim poduzetnicima (AOP 080 i 094)
C.7. i D.7. Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi (AOP 090 i 100)

Sve dugoročne obveze prema **povezanim poduzetnicima** treba iskazati na poziciji **C.1. pasive** a kratkoročne na poziciji **D.1. pasive**, dok sve dugoročne obveze prema poduzetnicima u kojima postoji **sudjelujući interesi** na poziciji C.7. a kratkoročne na poziciji D.7. To dalje znači da se po propisanom sadržaju bilance zahtijeva posebno iskazivanje svih obveza koje trgovačko društvo ili drugi obveznik primjene Zakona o računovodstvu ima prema poduzetnicima u kojima ima vlasničkih udjela ili dionica angažiranih na određeni propisani način.

Na spomenutim pozicijama bilance treba iskazati **sve obveze prema povezanim poduzetnicima i poduzetnicima sa sudjelujućim interesima nezavisno o njihovoj vrsti i osnovi na kojoj su nastali**, a to znači obveze po osnovi nabave roba i usluga, obveze za predujmove, po osnovi zajmova, kamata i druge. **RiPup-ov kontni plan** upravo je sistematiziran na taj način da su sve obveze prema povezanim poduzetnicima i poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi posebno detaljno razvrstane, a kod svakog troznamenastog konta je navedena pozicija Bilance (s oznakom slova i broja) u koju se uključuje saldo s pojedinog konta.



ističemo...

Strukturu konkretnih obveza prema ovim poduzetnicima **treba detaljnije objasniti i objaviti u bilješcima.**

Koji su povezani poduzetnici?

Iz odredbi Međunarodnih računovodstvenih standarda proizlazi da bi **povezani poduzetnici** bili svi oni u kojima trgovačko društvo ili drugi obveznik primjene Zakona o računovodstvu ima **20% i više glasačke moći** koja se definira **značajnim utjecajem**. Takvo određenje proizlazi iz odredbe točke 6. MRS-a 28 (Ulaganje u pridružene subjekte), povezano s točkom 9. MRS-a 24 (Objavlivanje povezanih osoba).¹¹

A koji su poduzetnici sa sudjelujućim interesima?

¹¹ Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama poduzetnika koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola nad tim politikama. Značajan utjecaj može se postići vlasništvom dionica (udjela), statutom ili ugovorom. Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama i obično se vezuje za vlasništvo 50% i više dionica ili udjela (nastaje odnos matrica i ovisno društvo-kćer)

Ako ulagatelj ima, izravno ili neizravno, **manje od 20% glasačke moći** kod subjekta u koji je izvršio ulaganje onda on nema značajan utjecaj. Dakle, ako ulagač nema značajan utjecaj onda ima samo neznačajan ili djelomičan utjecaj koji se u prijašnjim odredbama MRS-ova nazivao «participirajući» ili **sudjelujući interesi**. Sudjelujući interesi kao termin spominje se još uvijek u definiciji financijske imovine u točki 9.4. HSF-ja 9 - Financijska imovina.

Prethodno pojašnjenje povezanih stranaka i sudjelujućih interesa s obzirom na značajan ili neznačajan utjecaj je pojednostavljeno i za praktičnu upotrebu i lakše određenje bilančnih pozicija. No, ipak valja naglasiti da se postojanje značajnog utjecaja u točki 7. MRS-a 28 (Ulaganje u pridružene subjekte) definira u smislu dokazivanja na sljedeći način:

- zastupanjem u upravnom odboru ili odgovarajućem upravljacom tijelu subjekta koji je predmet ulaganja,
- sudjelovanjem pri donošenju politika, uključujući i sudjelovanje u odlukama o dividendi ili drugim raspodjelama,
- značajnim transakcijama između ulagatelja i subjekta koji je predmet ulaganja,
- međusobnom razmjenom rukovodnog osoblja, ili
- pribavljanjem bitnih tehničkih informacija.

C.2. i D.2. Obveze za zajmove, depozite i slično (AOP 085 i 095) i
D.3. i D.3. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama (AOP 086 i 096)

Na ovim bilančnim pozicijama treba iskazati obveze za zajmove, depozite i slične obveze prema **nepovezanim poduzetnicima**¹², ali i obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama (osiguravajućim društvima, leasing društvima i dr.).



ističemo...

Kao **dugoročne obveze** na datum bilance iskazuju se obveze koje dospijevaju poslije 31.12.2015. odnosno nakon roka od 12 mjeseci po sastavljanju bilance, a to znači da dospijevaju tek u 2016. godini, dok su **kratkoročne** sve one koje dospijevaju u roku od 12 mjeseci od sastavljanja bilance tj. treba ih podmiriti do 31.12.2015.

Po našem kontnom planu sve kratkoročne obveze iskazuju se u razredu 2, dok se dugoročne iskazuju u razredu 9.

Za primljene zajmove od trgovačkih društava i drugih pravnih i fizičkih osoba treba imati vjerodostojnu dokumentaciju, jednako kao i za primljene kredite, a to su u prvom redu ugovori te planovi otplate, a za primljene depozite također ugovori i dokazi o naplaćenim svotama.

Obveze za kamate po primljenim zajmovima i kreditima su po svojoj prirodi **kratkoročne obveze** jer za zajmoprimca imaju za posljedicu nastanak rashoda po osnovi kamate za to obračunsko razdoblje - godinu na koju se odnose i kojoj pripadaju. Kamatu kao kontinuiranu naknadu za korištenje imovine zajmodavci u pravilu i zaračunavaju na mjesečnoj odnosno godišnjoj razini. Ako se ipak dogodi da zajmodavac obračuna kamatu za više godina unaprijed (kao npr. majmodavci koji obavljaju isporuke za financijski najam) ili pak zajmoprimac sam na osnovi plana otplate iskaže obvezu za uku-

¹² dakle onima s kojima trgovačko društvo ili obveznik primjene Zakona o računovodstvu nije (vlasnički niti utjecajno) povezano!



pnu kamatu (za više godina) unaprijed onada se samo dio kamate koji se odnosi na tekuću godinu iskazuje kao kratkoročna obveza, a cijelu razliku bi trebalo iskazati kao dugoročnu obvezu uz istodobno iskazivanje budućih troškova na kontu aktive (plaćeni troškovi budućeg razdoblja u okviru skupine aktivna vremenska razgraničenja).

Obveze za kamate prema banci i drugim financijskim institucijama po našem kontnom planu iskazuju se u okviru konta na kojima se iskazuju i obveze za kratkoročne kredite i druge obveze prema ovim institucijama. Obveze za kamate prema povezanim poduzetnicima i poduzetnicima sa sudjelujućim interesima iskazuju se u okviru obveza prema ovim poduzetnicima da bi se lakše bilancirale na odgovarajućim propisanim pozicijama.

Tako se samo **kamate** (ugovorene i zatezne) **prema nepovezanim poduzetnicima i fizičkim osobama** iskazuju na posebnom kontu obveza za kamate.

Ovako detaljno raščlanjivanje konta u razredu 2 Obveze bilo je nužno zbog zahtijevanog propisanog sadržaja Bilance po kojem se sve obveze prema povezanim poduzetnicima i onima u kojima postoje sudjelujući interesi (dakle svima s kojima je obveznik sastavljanja financijskih izvještaja vlasnički povezan) trebaju posebno bilancirati!

Obveza za primljeni zajam može biti prema pravnoj ili fizičkoj osobi, ovisi tko je zajmodavac. U tim odnosima treba voditi računa o obveznoj ili neobveznoj ugovorenoj kamati i odgovarajućim poreznim propisima pa glede toga treba voditi brigu o sljedećem:

a) **Ako je zajmodavac pravna osoba** - trgovačko društvo ili drugi tuzemni obveznik poreza na dobit, onda kamata može biti 0% odnosno **zajam beskamatni**, osim ako se radi o **povezanim osobama** (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) i to samo u slučaju ako jedna od povezanih osoba:

- ima povlašten porezni status (plaća porez na dobit po povlaštenim poreznim stopama ili je oslobođena plaćanja poreza) ili
- ima u poreznom razdoblju pravo na prijenos poreznog gubitka iz prethodnih poreznih razdoblja.¹³

Ako je primljen zajam od povezane osobe, a kamata je zaračunana po stopi većoj od eskontne stope (za 2014. godinu većoj od 7%) zajmoprimac uvećava osnovicu poreza na dobit za razliku više obračunane kamate nego bi ista iznosila primjenom eskontne stope.

**ističemo...**

U zajmovnim odnosima između tuzemnih povezanih osoba - poduzetnika obveznika poreza na dobit (samo ako jedan ima povlaštenu porezni status!) te u svim zajmovnim odnosima između povezanih osoba - tuzemnog obveznika poreza na dobit i nerezidenta (inozemne pravne osobe) oporezuju se previsoke dužničke i preniske vjerovničke kamate¹⁴.

To dalje znači da se obračunana kamata po primljenom zajmu od povezanih osoba po poreznom propisu priznaje:

- u rashode za svrhe poreza na dobit (zajmoprimcu) **najviše** do visine kamate koja bi se ostvarila u odnosima s

nepovezanim osobama (ako je ugovorena kamata veća onda zajmoprimac mora uvećati osnovicu poreza na dobit za razliku više zaračunane kamate preko iznosa koji bi se obračunao primjenom eskontne stope).

Kamatu pak koju zaračunava zajmodavac (vjerovnik) po odobrenom zajmu povezanoj osobi, po zahtjevu poreznog propisa, mora priznati:

- u **porezni prihod najmanje** do visine kamate koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma (ako je ugovorena kamata manja zajmodavac mora uvećati poreznu osnovicu za razliku do visine kamate obračunane po eskontnoj stopi)

**ističemo...**

Kamata koja se za svrhe poreza na dobit smatra tržišnom i koja se u prethodnim odnosima trebala primjenjivati (bez dodatnog utjecaja na osnovicu poreza na dobit) u 2014. godini bila je određena u visini eskontne stope i iznosila je 7%.

Na **kamate** koje su isplaćivane tijekom 2014. **inozemnim pravnim osobama (nerezidentima)** trebalo je obračunati i platiti **porez po odbitku** (sukladno čl. 31. Zakona o porezu na dobit).

Iznimno po odbitku ne plaća se na kamate isplaćene:

- na robne kredite za kupnju dobara koje obvezniku služe za obavljanje djelatnosti,
- na kredite koje daje inozemna banka ili druga financijska institucija,
- imateljima obveznica, državnih i korporativnih, inozemnim pravnim osobama.¹⁵

Ako se obveza za kamate koje podliježu oporezivanju porezom po odbitku podmiruje bez stvarnog plaćanja (npr. vjerovnik se odriče prava na kamatu), kamate se smatraju plaćeni- ma i podliježu plaćanju poreza po dobitku.

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

Ako se kamata isplaćuje nerezidentu koji ima sjedište u državi s kojom Republika Hrvatska **primjenjuje ugovor** o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja onda se na osnovi ovjerenog obrasca **Zahtjeva za povrat više plaćenog poreza na kamate prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog ...»** može primijeniti niža stopa iz Ugovora ili eventualno oslobođenje. Za tu svrhu isplatelj prije isplate mora raspolagati ovjerenim obrascem **Zahtjeva ili Potvrdom o rezidentnosti** od nadležnog inozemnog poreznog tijela (ako se kamate ne oporezuju po Ugovoru)¹⁶.

Zatezne kamate zbog kasnijeg plaćanja ne smatraju se kamata ma te se ne oporezuju porezom po odbitku.¹⁷

Od 1. srpnja 2013. pri isplati kamate povezanim društvima iz država članica EU ne plaća se porez po odbitku, pod uvjetima iz članka 31.a stavka 4. povezano s člancima 31.b do 31.d Zakona o porezu na dobit. Ispunjavanje prethodnih uvjeta. dokazuje se potvrdom nadležnog poreznog tijela u trenutku isplate kamate (detaljnije o ovome pročitati u članku M. Friga-

15 Članak 31. stavak 5. Zakona o porezu na dobit

16 Članak Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine, broj 95/05. do 160/13.)

17 Članak 31.a stavak 1. točka 1. Zakona o porezu na dobit

13 Čl. 13. st. 2. i 5. te čl. 14. Zakon o porezu na dobit

14 Čl. 7. st. 1. t. 11. i čl. 14. Zakona o porezu na dobit

nović, Plaćanje poreza na dobit po odbitku, časopis RiPup br. 9/2012 stranica 115.).

- b) **Ako je zajmodavac fizička osoba** niti u ovom zajmovnom odnosu ne treba ugovoriti kamatu pa je i ova pozajmica mogla biti beskamatna, odnosno ugovorena kamata je mogla biti 0%. No, ako je kamata ugovorena, u visini ugovorene kamate je trebalo obračunati obvezu za kamate i iskazati rashod od kamate na vremenskoj osnovi. Budući se po propisima o porezu na dohodak primici od kamate, što ih fizičke osobe ostvare po osnovi potraživanja od danih zajmova, smatraju dohotkom od kapitala, **na isplaćene kamate fizičkim osobama u 2014. godini** isplatitelj je trebao obračunati, obustaviti i uplatiti porez po odbitku po stopi 40% uvećano za prirez, bez priznavanja osobnog odbitka. Ako nije bilo isplate kamate fizičkim osobama onda se niti ne plaća porez jer se i kod kamate primjenjuje načelo plaćanja po kojem tek pri isplati primitka koji se oporezuje kao dohodak dopijeva porezna obveza.

Ako su kamate tijekom 2014. godine isplaćivane **inoznim fizičkim osobama - nerezidentima** koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državama s kojima Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, onda je pri isplati trebalo postupiti jednako kao i pri isplati kamata domaćim fizičkim osobama (rezidentima) tj. trebalo je obračunati, obustaviti i uplatiti porez po odbitku po stopi 40%, bez priznavanja osobnog odbitka.

Pri isplati kamata fizičkim osobama nerezidentima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državama s kojima Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja može se primijeniti niža stopa iz Ugovora samo ako isplatitelj pri isplati raspolaže ovjerenim *«Zahtjevom za umanjene porezne obveze, izuzimanje od porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na kamate prema Ugovoru ...»*¹⁸

C.4 i D.4 Obveze za predujmove (AOP 087 i 097)

Na ovim pozicijama Bilance iskazuju se obveze za primljene predujmove (avanse) za ugovorene buduće isporuke od nepovezanih poduzetnika i fizičkih osoba (obveze za predujmove od povezanih i poduzetnika sa sudjelujućim interesima trebaju biti iskazane u prethodnim pozicijama obveza koje se odnose na njih).

Ovdje se bilanciraju naplaćene svote unaprijed po kojima će uslijediti isporuke u sljedećim obračunskim razdobljima.

Obveze za predujmove su najčešće kratkoročne jer ako se rok isporuke produžuje na duže razdoblje od 12 mjeseci od datuma bilance onda se naplaćena svota unaprijed može smatrati zajmom.

Za ugovorene isporuke koje su oporezive porezom na dodanu vrijednost u tuzemstvu, svota iskazana na kontu obveza za predujmove treba biti umanjena za iznos poreza tj. ona je neto svota koja je „očišćena“ od PDV.

Obveza izdavanja računa za svaki predujam primljen prije isporuke propisana je Zakonom¹⁹. No, nastanak obveze obračuna PDV-a nije isključivo vezana za izdavanje računa. Naime, za poreznog obveznika obveza obračuna PDV-a na primljeni iznos nastaje u trenutku primitka predujma²⁰ što podrazumijeva da porezna obveza za primljeni predujam nastaje i onda ako se račun ne izda.

Za primljene predujmove prije nego što se obavi isporuka dobara unutar Europske unije, ne nastaje obveza obračuna PDV-a²¹ zbog čega za naplaćene iznose unaprijed za prethodne ugovorene isporuke ne treba izdati račun²². Ali zato kod tuzemnog prijenosa porezne obveze (u građevinarstvu npr.) izvođač ili drugi izvršitelj radova za naplaćene unaprijed iznose treba izdati račun s napomenom o prijenosu porezne obveze.

Račun za primljeni predujam treba izdati uvijek kada se isporuka dobra ili usluge obavlja u narednom poreznom obračunskom razdoblju (mjesecu ili tromjesečju) u odnosu razdoblje kada se prethodno naplatila unaprijed ugovorena svota predujma. Iznimka od obveze izdavanja računa za primljeni predujam, iako je on primljen u obračunskom razdoblju prije nego je izvršena isporuka, propisana je u članku 159. stavku 4. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost:

„Porezni obveznik nije obavezan izdati račun za primljeni predujam ako je izdao račun za obavljenu isporuku dobara ili usluga do roka za podnošenje prijave PDV-a za obračunsko razdoblje u kojem je primio predujam.“

Detaljnije o predujmovima može se pročitati u članku N. Baica, Predujmovi u sustavu PDV-a, RiPup, broj 10/2013 stranice 62. do 72.

Pri bilanciranju konta Obveza za predujmove treba provjeriti jesu li ti iznosi umanjeni za uključeni PDV u primljenom predujmu te jesu li s 31.12.2014. izdani računi za primljene predujmove. Ako računi za primljene predujmove (po kojima isporuke do kraja godine nisu izvršene) i nisu izdani porezna obveza nastaje s posljednjim datumom godine kao obveza za PDV za nezaračunane isporuke i treba je iskazati u zadnjem (mjesečnom, tromjesečnom) poreznom razdoblju ili u Obrascu PDV-K, jer se neizdavanjem računa ne može dogoditi porezna obveza za PDV!

C.5. i D.5. Obveze prema dobavljačima (AOP 088 i 098)

Na ovim bilančnim pozicijama treba iskazati obveze po osnovi nabava dobara i usluga koje su isporučile i zaračunale pravne i fizičke osobe a koje nisu podmirene do kraja izvještajnog razdoblja.

To su obveze prema drugim poduzetnicima koji nisu povezani poduzetnici niti oni u kojima postoje sudjelujući interesi tj. obveze prema tzv. nepovezanim poduzetnicima.

Obveze prema dobavljačima su najčešće kratkoročne obveze jer u protivnom, ako je rok njihova dospeljeća preko dvanaest mjeseci onda, one postaju dugoročne obveze po osnovi robnih zajmova za koje se uobičajeno ugovara kamata.

Obveze za zatezne kamate po obračunima dobavljača ne iskazuju se po našem kontnom planu na kontu obveza prema dobavljačima nego na posebnom kontu obveza za kamate. **Ako su dobra i usluge primljene do kraja izvještajne godine** (do 31.12.2014.) **a račun nije primljen** onda se po toj osnovi iskazuje Obveza za nezaračunane isporuke - primljenu robu i usluge - konto 228 u RiPup-ovom kontnom planu (i bilancira u ovoj istoj poziciji D.5. Obveze prema dobavljačima). No, alternativa u prethodnom slučaju može biti, što je također računovodstveno ispravno i sukladno točki 14.9. HSFI-ja 14 *Vremenska razgraničenja*, da se umjesto obveze za nezaračunanu isporuku iskaže Odgođeno plaćanje troškova u okviru konta 290 *Obračunani troškovi* (kao stavka pozicije *Pasivna vremenska razgraničenja*).

18

19 Članak 78. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

20 Članak 30. stavak 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

21 Članak 38. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost.

22 Članak 78. stavak 1. točka 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.



C.6. i D.6. Obveze po vrijednosnim papirima (AOP 089 i 099)

Na bilančnoj poziciji C.6. (AOP 089) treba iskazati dugoročne obveze po izdanim vrijednosnim papirima, kao što su obveze za izdane obveznice, komercijalne zapise i ostale dugoročne vrijednosne papire, a koje se po našem kontnom planu evidentiraju na kontu 986 - Obveze po dugoročnim vrijednosnim papirima. Obveze za kamate koje su za izdavatelja rashod razdoblja (i u pravilu se pripisuju uplaćenim iznosima) trebalo bi iskazati na kontu obveza za kamate za vremensko razdoblje obračuna, a potom po isteku te godine, ako se ne isplaćuju do dospjeća glavnice, prenijeti na odgovarajuću dugoročnu obvezu.

Kratkoročne obveze po izdanim vrijednosnim papirima bilanciraju se u okviru pozicije D.6. (AOP 099), a po našem kontnom planu evidentiraju se na skupini konta 21 Obveze po kratkoročnim vrijednosnim papirima. U tom smislu na ovoj poziciji treba iskazati sve obveze za izdane čekove u zemlji i inozemstvu, obveze za izdane mjernice u zemlji i inozemstvu, obveze za izdane kratkoročne vrijednosne papire kao što su kratkoročne obveznice, komercijalni zapisi i sl.

C.8. Ostale dugoročne obveze (AOP 091)

Iako su dugoročne obveze po našem kontnom planu detaljno raščlanjene po raznim kriterijima i vrstama, ipak se može pojaviti obveza za koju unutar te podjele nije predviđen poseban konto (kao npr. obveze iz zajedničkog posla - ortaštva) za što i jest ostavljen za tu svrhu jedan konto, a to je 988 Ostale dugoročne obveze, s kojeg se uzima podatak za ovu bilančnu poziciju.

C.9. Odgođena porezna obveza (AOP 092)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta 989.

1) Opće odredbe o odgođenoj poreznoj obvezi

Odredbe o odgođenoj poreznoj obvezi nalaze se u HSFI 14-Vremenska razgraničenja.

Privremene razlike jesu razlike između knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveze u bilanci i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti:

- oporezive privremene razlike - imaju za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena; ili
- odbitne privremene razlike - imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena (HSFI 14.13.).

Za oporezive privremene razlike nastaju odgođene porezne obveze, a za odbitne privremene razlike nastaju odgođene porezne imovine.

Odgođene porezne obveze jesu iznosi poreza na dobit plativi u budućim **razdobljima** koji se odnose na oporezive privremene razlike (HSFI 14.11.).

Propisi o porezu na dobit u Republici Hrvatskoj ne dozvoljavaju nastanak privremenih razlika koje za posljedicu imaju nastanak poreznih učinaka, koji se iskazuju u pasivi kao odgođeno plaćanje poreza na dobit na kontu 989-Odgođene porezne obveze (prema našem kontnom planu). Prema našim poreznim propisima, rashod za svrhe poreza nije porezno priznati rashod ako u istom razdoblju nije iskazan i kao rashod u knjigovodstvu. Ovom je odredbom kod rashoda onemogućen nastanak privremenih razlika za koje se porezni učinci iskazuju

kao odgođeno plaćanje poreza na dobit na kontu 989-Odgođene porezne obveze. I kod prihoda, prema našim poreznim propisima prihod iskazan u računovodstvu u razdoblju prije razdoblja koje zahtijevaju porezni propisi smatra se prihodom i za svrhe poreza u razdoblju u kojemu je iskazan kao prihod u računovodstvu. Ovom je odredbom i kod prihoda onemogućen nastanak privremenih razlika za koje se porezni učinci iskazuju kao odgođeno plaćanje poreza na dobit na kontu 989-Odgođene porezne obveze.

2) Primjena odgođene porezne obveze kod revalorizacijske rezerve dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Kada je neka imovina revalorizirana, a ta se revalorizacija uključuje u poreznu osnovicu u nekom idućem razdoblju, poduzetnik treba iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenjujući na tu revalorizacijsku rezervu propisanu stopu poreza na dobit. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske rezerve (HSFI 12.42.).

Prema odredbi čl.9. st.1. Pravilnika o porezu na dobit, povećanjem kapitala smatraju se i sva izravna povećanja dobiti i svih oblika kapitala **osim revalorizacijskih pričuvu**. S revalorizacijskim pričuvama izjednačavaju se i odgovarajuće pričuve za vrijednosna usklađenja financijske imovine, utvrđene po posebnim propisima.

Iz navedenih odredbi proizlazi da se kod knjiženja revalorizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine i povećanje fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju efekt revalorizacije knjižen na kontu 93-Revalorizacijske rezerve ne oporezuje i da je zbog toga potrebno porezni učinak (20% od revalorizacijskih rezervi) knjižiti kao umanjeno te revalorizacijske rezerve i kao odgođeno plaćanje poreza na dobit na kontu 989-Odgođene porezne obveze.

O revalorizaciji dugotrajne materijalne, nematerijalne i financijske imovine raspoložive za prodaju detaljno smo pisali u članku "Revalorizacija, revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza (primjena HSFI-a)", koji je objavljen u časopisu RiPup-u br. 11/2012. na str. 39.

Prema računovodstvenim odredbama (HSFI 6.38., HSFI 5.25.) i prema odredbama čl.39. Pravilnika o porezu na dobiti proizlazi da je amortizacija revaloriziranog dijela dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine porezno priznati trošak uz uvjet da se u iznosu te amortizacije prenese dio revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit (povećanje) ili u preneseni gubitak (smanjenje). U slučaju da se navedeni iznos amortizacije ne prenese iz revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit (što se može dogoditi jer računovodstveni propisi **ne traže** da to poduzetnik **mora** napraviti, **već samo da može**), tada je taj dio amortizacije privremeno nepriznati rashod sve dok se odgovarajući iznos s revalorizacijskih rezervi ne prenese u zadržanu dobit. U slučaju da je amortizacija revaloriziranog dijela dugotrajne imovine privremeno nepriznati trošak on se iskazuje u r.br.18. obrasca PD. U slučaju da je navedena amortizacija priznati rashod tada iznos u visini te amortizacije (koji je prenesen sa revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit) povećava poreznu osnovicu poreza na dobit i taj iznos iskazuje se u r.br. 25. obrasca PD.

3) Primjena odgođene porezne obveze kod revalorizacijske rezerve financijske imovine raspoložive za prodaju

Za **financijsku imovinu raspoloživu za prodaju**, promjena fer vrijednosti priznaje se izravno u kapital (revalorizacijsku rezervu) (HSFI 9.22.).

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 umanjene vrijednosti te dobit i gubitak od tečajnih razlika (HSFI 12.36.).

Iz navedenih odredbi proizlazi da se za razliku od financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti evidentira u računu dobiti i gubitka (kao prihod ili rashod), promjena fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju evidentiraju se na računu revalorizacijskih pričuva (rezervi), na koju se obračunava odgođena porezna obveza. U slučaju otuđenja ili drugog načina prestanka priznavanja financijske imovine raspoložive za prodaju, iznosi s revalorizacijske rezerve prenose se kao prihod ili rashod u računu dobiti i gubitka i u tom momentu se ukida odgođena porezna obveza.

- 4) Primjena odgođene porezne obveze kod promjena računovodstvenih politika i ispravaka temeljnih pogrešaka

Odgođena porezna obveza primjenjuje se i kod promjena računovodstvenih politika i ispravaka temeljnih pogreški, kada je rezultat promjene računovodstvene politike odnosno ispravak temeljne pogreške povećanje zadržane dobiti.

Detaljno o odgođenoj poreznoj obvezi s primjerima knjiženja za sva navedena tri slučaja pisali smo u članku "Odgođena porezna obveza", koji je objavljen u časopisu RiPup-u br. 7/2013 na str. 45.

D. Kratkoročne obveze (AOP 093)

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

- 1) Očekuje se da će se podmiriti u redovnom tijeku poslovnog ciklusa;
- 2) Dospijeva za podmirenje u roku unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance;
- 3) Primarno se drži radi trgovanja;
- 4) Poduzetnik nema bezuvjetno pravo odgađati podmirenje obveze za najmanje dvanaest mjeseci poslije datuma bilance.

Obveze koje ne udovoljavaju bilo kojem od gore navedenih kriterija klasificiraju se kao dugoročne obveze i evidentiraju na poziciji pasive C - Dugoročne obveze.

D.1. Obveze prema povezanim poduzetnicima (AOP 094)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih konta: 240, 241, 242, 243, 244 i 245.

Na ovoj poziciji evidentiraju se sve kratkoročne obveze prema povezanim poduzetnicima.

Prema računovodstvenim standardima povezani poduzetnici su: ovisna društva (više od 50% glasačke moći), pridružena društva (od 20% do 50% glasačke moći) i zajednički kontrolirana društva.

D.2. Obveze za zajmove, depozite i slično (AOP 095)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih konta: 250, 251, 252, 253, 254 i 255.

Na ovoj poziciji pasive evidentiraju se obveze za kratkoročne financijske i robne zajmove prema pravnim i fizičkim osobama u zemlji i inozemstvu kada nisu povezani poduzetnici ni poduzetnici u kojima postoji sudjelujući interes. Na ovoj poziciji evidentiraju se i obveze za otplatu dugoročnih zajmova koji dospijevaju u poslovnoj godini.

Na ovoj poziciji evidentiraju se i kratkoročne obveze za primljene depozite (pologe) i kaucije (jamčevine).

D.3. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama (AOP 096)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta: 20.

Na ovoj poziciji pasive evidentiraju se obveze po primljenim kratkoročnim kreditima, zajmovima, depozitima i slično, odobrenih od strane banaka, osiguravajućih društava, štedno kreditnih zadruga, investicionih fondova i drugih kreditnih institucija u zemlji i inozemstvu.

D.4. Obveze za predujmove (AOP 097)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta 259.

U ovu poziciju unose se obveze za primljene kratkoročne predujmove.

D.5. Obveze prema dobavljačima (AOP 098)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 22.

Pozicijom su obuhvaćene kratkoročne obveze prema svim dobavljačima u zemlji i inozemstvu.

D.6. Obveze po vrijednosnim papirima (AOP 099)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 21.

Na ovoj poziciji evidentiraju se kratkoročne obveze po izdanim čekovima, mjenicama, obveznicama, komercijalnim zapisima, zadužnicama i ostalim kratkoročnim vrijednosnim papirima.

D.7. Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi (AOP 100)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta 247.

Sudjelujući interes ima onaj poduzetnik koji ima udjela u temeljnom kapitalu drugog društva manje od 20% (odnosno manje od 20% glasačke moći) te se na ovoj poziciji evidentiraju kratkoročne obveze prema takvim društvima.

D.8. Obveze prema zaposlenicima (AOP 101)

U smislu naziva ove stavke Bilance sve obveze prema zaposlenicima, po raznim osnovama, koje su iskazane u knjigovodstvu na posljednji dan bilance potrebno je iskazati na ovoj bilančnoj poziciji. To su u prvom redu **obveze za neto plaće** obračunane za prethodni mjesec, koje su raščlanjene po stavkama plaće (neto, doprinosi, porez i prirez), a koje će se isplatiti u sljedećoj godini. Ako plaće za posljednji mjesec nisu obračunane po dijelovima plaće onda se u ovu stavku uključuje **ukupna obveza za bruto plaće**. Jednako tako u ukupni iznos Obveza prema zaposlenicima treba uključiti obvezu za bruto plaće uprave i zaposlenika koja će se eventualno isplatiti iz dobiti u sljedećoj godini. Sukladno pravilu da sve plaće koje se odnose na razdoblje izvještajne godine (2014.) treba uključiti u troškove te godine, onda i sve obveze za te neisplaćene plaće do kraja godine treba iskazati u okviru ove pozicije. U ove obveze treba ubrojiti i obveze prema radnicima za nadoknade plaće za bolovanja na teret HZZO i druge slične nadoknade plaće koje se refundiraju.

Obveze prema zaposlenicima su i sve obveze s osnove ostvarenih, a neisplaćenih prava na dnevnicu, naknade troškova prijevoza na posao i s posla, naknade troškova prijevoza na službenom putu, ot-



premnine, nagrade i druge potpore i naknade na koje radnici imaju pravo temeljem kolektivnog ugovora, pravilnika o radu ili odluke poslodavca. Neoporezive svote ovih nadoknada, potpora i nagrada s osnove poreznog prava propisane su u čl. 13. Pravilnika o porezu na dohodak.

D.9. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja (AOP 102)

Na ovoj poziciji treba iskazati **obveze za sva javna davanja** koja su iskazana u knjigovodstvu na zadnji dan bilance, kako one koja ima poduzetnik tako i obveze za doprinose iz i na plaću, te za porez i prirez. Sve obveze davanja iz i na plaću koje poslodavac uplaćuje u ime i za račun radnika te ih obustavlja iz plaće (doprinos za MO i porez i prirez) ili dodaje na plaću (doprinosi za zdravstveno osiguranje, za zapošljavanje) a iskazane su u knjigovodstvu su obveze koje se bilanciraju na ovoj poziciji. No, isto tako se u ovu obvezu bilančne stavke uključuju i obračunani doprinosi iz i na primitke od drugih dohodaka na koje se obračunavaju doprinosi (ugovor o djelu i drugi honorari npr.) te obveze za porez i prirez iz svih primitaka po osnovi drugog dohotka (ugovor od djelu, autorski i dr.).

To su i obveze za razne poreze i druga javna davanja poduzetnika, kao što su obveze za: porez na dodanu vrijednost, posebne poreze, lokalne poreze (porez na potrošnju, na tvrtku, automobile i sl.), porez na dobit i po odbitku, doprinose i članarine (HGK, za šume, turističke zajednice, spomeničku rentu i dr.).

D10. Obveze s osnove udjela u rezultatu (AOP 103)

Obveze s osnove udjela u rezultatu su obveze prema članovima trgovačkog društva, dioničarima, udjelničarima i drugim članovima poduzetnika (npr. zadrugarima, osnivačima privatnih ustanova), dakle svima onima koji imaju pravo na udio u dobit na osnovi uloga ili osnivanja.

Salda na ovim kontima iskazana su u knjigovodstvu na temelju **odluke** o raspodjeli (uporabi) dobiti za prethodnu godinu (2013.) godinu, a po kojoj isplata još nije obavljena u sljedećoj (dakle, ovoj 2014.) izvještajnoj godini. Naime, raspored (uporaba) dobiti obavlja se s pomakom, u sljedećoj godini, tek po njezinu ostvarenju.

Ako dobit iz prethodne (2013.) godine nije raspoređena onda se ona automatski smatra najkasnije na datum bilanciranja (31.12.2014.) zadržanom dobiti jer (tekućom) novom dobiti postaje ova novoutvrđena po godišnjem obračunu za izvještajnu godinu.

Ako na osnovi odluke članova društva ili osnivača **raspoređena dobit iz 2013. nije isplaćena do kraja 2014.** onda će po toj osnovi biti iskazane obveze koje se bilanciraju na ovoj poziciji. To su obveze za udio u dobiti članova društva (osnivača) u neto dobiti prethodne godine, a koja još nisu isplaćene.

Još tijekom 2012. godine izmijenjene su odredbe Zakona o porezu na dohodak glede oporezivanja udjela u dobiti i dividendi kao dohotka od kapitala, zbog čega treba obratiti pozornost jesu li se isplaćene svote s osnove udjela u dobiti kao dohodak od kapitala oporezivale porezom na dohodak i jesu li ispravno na te isplate zaračunani i plaćeni porez i prirez. S obzirom na «neustavnost» retroaktivnog «dooporezivanja» udjela u dobiti porezom na dohodak od kapitala, na izmijenjene odredbe Zakona o porezu na dohodak upućeni su zahtjevi za ocjenom ustavnosti tih odredbi Ustavnom sudu RH. Ustavni sud se glede upućenih zahtjeva za ocjenom ustavnosti oglasio svojim odlukama o ocjeni usklađenosti izmjena Zakona o porezu na dohodak s Ustavom RH, koje su objavljene u Narodnim novinama

(43/13., 120/13, 12/14., i 83/14.), a o kojima smo pisali u našem časopisu RiPup.

Na isplaćene svote udjela u dobiti i dividendi koje su isplaćene do 10. srpnja 2014. godine trebalo je obračunati i uplatiti porez na dohodak od kapitala po stopi od 12% uvećano za prirez.

Na isplate udjela u dobiti i dividendi iz zadržane dobiti koje su ostvarene u razdoblju od 2005. do 2011. ne treba od 11. srpnja 2014. godine obračunati i uplatiti porez na dohodak od kapitala.

Kao što smo se već oko toga oglašavali, Odlukom Ustavnog suda od 11. srpnja 2014. (Narodne novine, broj 83/2014.) ukinuti su sporni članci 6. i 8. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (iz Narodnih novina 125/2013).

Udjeli u dobiti i dividende iz zadržane dobiti ostvarene u razdoblju od 2001. do 2004. te iz razdoblja 2012. i poslije pri isplati se i nadalje kao dohodak od kapitala oporezuju porezom na dohodak po stopi 12% uvećano za prirez.

Na isti način su oporezivane i isplate udjela u dobiti i dividendi **inozemnim fizičkim osobama (nerezidentima)** ako su isplate obavljane nerezidentima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državama s kojima Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Ako su isplate udjela u dobiti i dividende obavljane nerezidentima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državama s kojima Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, niža stopa oporezivanja dohotka od kapitala ili pak neoporezivanja se moglo primijeniti samo pod uvjetom da je primatelj dostavio isplatitelju ovjerene obrasce «*Zahtjeva za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od porezne obveze ili povrat više plaćenog porezana dividende prema Ugovoru o izbjegavanju....*». (detaljnije o oporezivanju nerezidentata pri isplati ove vrste dohotka od kapitala pročitati u članku: M. Friganović, *Oporezivanje dividendi i udjela u dobiti isplaćenih nerezidentima - fizičkim osobama*, časopis RiPup, br. 10/12., str.77-90.)

Isplate udjela u dobiti i dividendi obavljane **inozemnim pravnim osobama - nerezidentima** također se oporezuju porezom po odbitku po stopi 12%, osim ako su isplate obavljane pravnim osobama sa sjedištem u državi s kojom Republika Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pod uvjetom da isplatitelj prije isplate raspolaže ovjerenim obrascem «*Zahtjeva za umanjenje porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na dividende prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između RH....*»

Od 1. srpnja 2013. porez po odbitku ne plaća se na udjele u dobiti i dividende u dobiti između matičnih društava i povezanih društava iz različitih država članica EU i to ako se isplaćuju društvu koje ima jedan od oblika na koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za matična društva i povezana društva iz različitih država članica EU pod uvjetima propisanim u članku 31.e Zakona o porezu na dobit i članku 51.b Pravilnika o porezu na dobit (detaljnije o ovoj temi može se pročitati u članku M. Friganović, *Plaćanje poreza na dobit po odbitku*, časopis RiPup br. 10/2013, stranica 72-82.).

D.11. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji (AOP 104)

Dugotrajnu imovinu (materijalnu i nematerijalnu) koju poduzetnik namjerava prodati u razdoblju od 12 mjeseci od datuma bilance, po zahtjevima računovodstvenih standarda (Međunarodnih - MSFI 5 i Hrvatskih - HSF1 8) treba klasificirati kao kratkotrajnu imovinu. To je zbog toga što se njezin trošak nabave (stjecanja) neće nadoknaditi korištenjem (iz prihoda kroz amortizaciju) nego prodajom. Ova

imovina se bilancira na poziciji C.I.6. (AOP 041) u okviru Zaliha, o čemu je pisano detaljnije u dijelu ovoga članka gdje se pojašnjava ova bilančna stavka. No, zbog činjenice da se po strukturi Bilance zahtijeva i klasificiranje izvora nabave ove imovine kao kratkoročnih obveza, knjigovodstvene podatke obveza (prema dobavljačima, za zajmove ili kredite) koje su još nepodmirene a odnose se na ovu konkretnu imovinu treba s izvornih konta prenijeti na konto 280 po našem kontnom planu.

D.12. Ostale kratkoročne obveze (AOP 105)

Na ovoj bilančnoj poziciji potrebno je iskazati ukupnu svotu nepodmirenih ostalih obveza, a to se sve one koje nisu obuhvaćene po strukturi u prethodnim pozicijama skupine D. Kratkoročne obveze - od rednog broja D.1. do D11 (na AOP-ima 094 do 104).

Po našem kontnom planu, a sukladno zahtijevanoj propisanoj strukturi odnosno podjeli, to bi bile obveze koje se iskazuju u okviru konta 231 do 239 i to naročito:

- Obveze za kamate (osim prema bankama i drugim financijskim institucijama)
- Obveze iz zajedničkih poslova
- Obveze za stipendije i nagrade studentima i učenicima na praksi
- Obveze za nadoknade štete
- Obveze s osnove sudskih presuda
- Obveze za preuzeta plaćanja s osnove ugovora o asignaciji, cesiji, preuzimanju duga i sl.

E. Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja (AOP 106)

Ova bilančna pozicija, u prvom redu, spada u stavke vremenskih razgraničenja putem kojih se u računovodstvu „usklađuju“ troškovi s rashodima razdoblja pa se na taj način ispunjava računovodstveno „načelo sučeljavanja rashoda s prihodima“.

Promatrajući zajedno vremenska razgraničenja, aktivna i pasivna, po pitanju i rashoda i prihoda koji se putem njih prenose u sljedeće razdoblje ili pak unaprijed uključuju u izvještaje tekućeg razdoblja, onda je njihova funkcija ispravno rasporediti i prihode i rashode na godinu kojoj pripadaju.

Po točki 14.6. HSFI-ja 14 *Vremenska razgraničenja*, putem konta vremenskih razgraničenja priznaju se stavke:

- **obveze ili potraživanja** za koje u obračunskom razdoblju nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja prihoda, odnosno rashoda već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima (npr. umjesto potraživanja jer nisu ispunjeni uvjeti za njegovo iskazivanje ako se priznaje odgođeni prihod ili umjesto rashoda obračunanog unaprijed koji se ne odnosi djelomično na tekuću godinu nego na sljedeću - iskazuje se bilančna stavka vremenskog razgraničenja)
- **prihoda i rashoda priznatih u obračunskom razdoblju temeljem načela nastanka događaja**, a za koje se u istom obračunskom razdoblju nisu zadovoljili kriteriji priznavanja potraživanja ili obveza već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima (za ovu odredbu HSFI-ja teško je naći primjer za «neiskazivanje» potraživanja od kupaca uz istodobno priznavanje prihoda jer se pri obračunu i priznavanja prihoda, pa čak i kada se isti odgađa, uvijek zna kome su i zašto zaračunane naknade za isporuku (!?), dok za iskazivanje vremenskog razgraničenja umjesto obveze tipičan primjer su

svi računi za troškove koji se odnose na tekuću godinu a za koje su primljeni računi u sljedećoj godini pa se upravo putem konta vremensko razgraničenja određeni trošak uključuje u rashode tekuće godine).

Naziv skupine pasive Odgođeno **plaćanje** troškova za troškove koji se putem ovih konta uračunavaju u rashode tekuće godine (jednako kao niti naziv skupine aktive za prijenos troškova koji se ne odnose na tekuće razdoblje nego se prenose u sljedeće razdoblje) nije primjeren dvojnog knjigovodstvu koje se temelji na načelu nastanka događaja (a ne na načelu plaćanja), te ponekad može izazvati i svojevrsne zabune i pogreške.

Odgođeno plaćanje troškova priznaje se kao obveza, prema točki 14.9. HSFI-ja 14 *Vremenska razgraničenja*, kada se odnosi na troškove nastale u tekućem razdoblju, a za koje nisu ispunjeni uvjeti za priznavanje kao obveza. To dalje znači da će konto pasivnog vremenskog razgraničenja za prijenos u sljedeće razdoblje predstavljati stavku Obveze dok ona stvarno ne nastane u sljedećoj godini.

Po našem kontnom planu na kontu 290 *Obračunani troškovi* i 291 *Obračunani zavisni troškovi nabave robe* knjiže se:

- obračunani troškovi koji nisu zaračunani a terete tekuće razdoblje (ako nisu primljene fakture dobavljača do 31.12.2014. nego poslije u 2015. ili čak nisu primljene fakture do izrade godišnjeg obračuna i sastavljanja financijskih izvještaja ali se isti troškovi mogu predvidjeti i mogu očekivati terećenja vjerovnika kao npr. za kamate),
- obračunani i ukalkulirani troškovi kala i rasipa sirovina i materijala,
- obračunani troškovi korištenih prava (patenata, licencija, franšiza i sl.) koji se ukalkuliraju na osnovi procjene, a potom se tek naknadno stvarni troškovi točno utvrđuju i zatvara konto pasivnog vremenskog razgraničenja s obvezom prema dobavljaču,
- obračunani zavisni troškovi nabave robe, za robu koja je nabavljena i treba biti uskladištena u 2014. godini, a računi za zavisne troškove bit će primljeni tek u sljedećoj godini.

S obzirom da se preko konta pasivnih vremenskih razgraničenja često ukalkuliraju i prenose troškovi koji se procjenjuju, a naknadno u sljedećoj godini su poznati njihovi stvarni iznosi, kod te procjene treba biti oprezan.

Kasnije, u sljedećoj godini po obračunu stvarnog troška zatvara se konto vremenskog razgraničenja (290 ili 291) s kontom obveza i eventualna razlika više ili manje nastalog troška po stvarnom obračunu prenosi se na konkretnu vrstu troškova tekuće godine ili pak na ostale (izvanredne) prihode.

Na kontu Odgođenog plaćanja troškova mogu biti iskazane samo svote troškova koji su putem ovoga konta ukalkulirane u rashode tekućeg izvještajnog razdoblja (2014. godine), jer su svote ukalkuliranih troškova koje su preko vremenskih razgraničenja bile prenijete iz 2013. u 2014. godinu trebale biti razriješene tijekom 2014. godine. Dakle, ako se na ovom kontu (290) zateknu iznosi prenijeti iz 2013. godine treba provjeriti radi li se o pogrešci koju treba ispraviti prije bilanciranja ovoga konta.

Primjer:

Do trenutka sastavljanja financijskih izvještaja nije primljen račun Elektro za potrošenu električnu energiju za mjesec prosinac 2014. godine pa je procijenjena svota troška 7.800,00 kuna ukalkulirana kao trošak razdoblja.



Kasnije u 2015. godini primljen je račun Elektre za potrošenu električnu energiju na iznos 8.000,00 kuna uvećano za 2.000,00 iznos PDV-a.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženje u 2014.				
1.	Temeljnica za uračunavanje troška el. energije za 12/14.			
	Električna energija	7.800,00	4010	
	Obračunani troškovi koji nisu zaračunani a terete razdoblje	7.800,00		2900
Knjiženje u 2015.				
1.	Primljen račun za električnu energiju za 12/14.			
	Obračunani troškovi koji nisu zaračunani ...	7.800,00	2900	
	Pretporez u primlj. računima	2.000,00	1600	
	Obveze prema dobavljačima	10.000,00		2200
	Električna energija	200,00	4010	

Razlika više nastalog troška po obračunu dobavljača u sljedećoj (2015.) godini (u odnosu na manje procijenjeni i ukalkulirani u prethodnoj 2014. godini) knjiži se u tekućoj godini na odnosnu vrstu troška.

**ističemo...**

Prihode budućih razdoblja odnosno **odgođene prihode** ima svrhe iskazivati samo na vremenskoj osnovi (npr. kamata zaračunana unaprijed za više obračunskih razdoblja) i kod stjecanja prihoda unaprijed za pokriće budućih troškova po MRS-u 20 **Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći.**

Po odredbi točke 12. MRS-a 20 državne potpore trebaju se priznati u prihode na sustavnoj osnovi tj. u onom razdoblju u kojem poduzetnik priznaje kao rashode odnosno troškove za čije pokrivanje su potpore namijenjene. Pri tome su moguća dva računovodstvena pristupa i to kapitalni (po kojem se potpore priznaju u kapital) i dobitni pristup (po kojem se potpore priznaju u prihode) koji se inače češće primjenjuje.

Primjer:

Komunalno trgovačko društvo primilo je od osnivača (Grada) transportno sredstvo - vozilo čija je procijenjena vrijednost 100.000,00 kuna. Za vrijednost vozila ne povećava se kapital trgovačkog društva. Obračunana amortizacija vozila u prvoj godini uporabe iznosi 20.000,00 kuna. Razmjerni dio potpore u visini obračunane amortizacije je prihodovan.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Primljeno vozilo od Grada			
	Transportna sredstva	100.000,00	05617	
	Odgođeno priznavanje prihoda iz proračuna	100.000,00		294
2.	Obračunana amortizacija za 1. godinu uporabe			
	Amortizacija transp.sredstava	20.000,00	4304	
	Ispravak vrijednosti trans. sred.	20.000,00		0357
2.a)	Prijenos razmjernog dijela odgođenog prihoda u prihod tekuće godine			
	Odgođeno priznavanje prihoda	20.000,00	294	
	Prihodi od subvencija (iz gradskog proračuna)	20.000,00		7665

Kao odgođene prihode iskazivat će prihode i **trgovačka društva koja se bave poljoprivrednom proizvodnjom** kad iz proračuna primaju potpore (poticaje) za osnovno stado ili poljoprivredne usjeve (pšenicu npr.). I u ovakvom slučaju prihodi se priznaju u razdoblju nastanka troškova, zbog čega ih u trenutku primitka treba razgraničiti kao **Odgođene prihode**. To je sukladno računovodstvenom načelu sučeljavanja prihoda s rashodima.

F. Ukupno pasiva (AOP) 107

Ukupna pasiva je zbroj: A + B + C + D + E.

G. Izvanbilančni zapisi (AOP 108)

Izvanbilančni zapisi uzimaju se sa konta 995 do 999. Kao što je prije navedeno u izvanbilančnoj 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.

Telefon za savjete**01/ 48 36 046****01/ 49 21 739**

(isključivo putem PIN-a)



Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

Bilanca na dan 31.12.2014.

1	Naziv pozicije	AOP	KONTA RiPup-ovog kontnog plana
2	3	4	5
AKTIVA			
A.	A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	001	00
B.	B) DUGOTRAJNA IMOVINA	002	
B.I.	I. NEMATERIJALNA IMOVINA (004 do 009)	003	
B.I.1.	1. Izdaci za razvoj	004	010
B.I.2.	2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	005	011; 012; 013
B.I.3.	3. Goodwill	006	014
B.I.4.	4. Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine	007	018
B.I.5.	5. Nematerijalna imovina u pripremi	008	019
B.I.6.	6. Ostala nematerijalna imovina	009	017
B.II.	II. MATERIJALNA IMOVINA (011 do 019)	010	
B.II.1.	1. Zemljište	011	020; 021
B.II.2.	2. Građevinski objekti	012	024; 025; 026
B.II.3.	3. Postrojenja i oprema	013	030; 031; 032
B.II.4.	4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014	033; 034; 035
B.II.5.	5. Biološka imovina	015	036; 037; 038
B.II.6.	6. Predujmovi za materijalnu imovinu	016	050; 051; 052; 053; 054
B.II.7.	7. Materijalna imovina u pripremi	017	055; 056; 057; 058; 059
B.II.8.	8. Ostala materijalna imovina	018	027, 028, 029, 039
B.II.9.	9. Ulaganje u nekretnine	019	040; 041; 042; 043; 048; 049
B.III.	III. DUGOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (021 do 028)	020	
B.III.1.	1. Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	021	060
B.III.2.	2. Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	022	061
B.III.3.	3. Sudjelujući interesi (udjeli)	023	062
B.III.4.	4. Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	024	063
B.III.5.	5. Ulaganja u vrijednosne papire	025	064
B.III.6.	6. Dani zajmovi, depoziti i slično	026	065
B.III.7.	7. Ostala dugotrajna financijska imovina	027	069
B.III.8.	8. Ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	028	067
B.IV.	IV. POTRAŽIVANJA (030 do 032)	029	
B.IV.1.	1. Potraživanja od povezanih poduzetnika	030	070
B.IV.2.	2. Potraživanja po osnovi prodaje na kredit	031	071
B.IV.3.	3. Ostala potraživanja	032	072
B.V.	V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	033	08
C.	C) KRATKOTRAJNA IMOVINA	034	
C.I.	I. ZALIHE (036 do 042)	035	
C.I.1.	1. Sirovine i materijal	036	31, 32, 35
C.I.2.	2. Proizvodnja u tijeku	037	600; 601; 602; 603; 604; 605
C.I.3.	3. Gotovi proizvodi	038	630; 631; 632; 633; 634; 635; 636; 637
C.I.4.	4. Trgovačka roba	039	66
C.I.5.	5. Predujmovi za zalihe	040	36; 67
C.I.6.	6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	041	68
C.I.7.	7. Biološka imovina	042	607; 608; 609, 638, 639
C.II.	II. POTRAŽIVANJA (044 do 049)	043	
C.II.1.	1. Potraživanja od povezanih poduzetnika	044	13
C.II.2.	2. Potraživanja od kupaca	045	12
C.II.3.	3. Potraživanja od sudjelujućih poduzetnika	046	14
C.II.4.	4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	047	17
C.II.5.	5. Potraživanja od države i drugih institucija	048	16
C.II.6.	6. Ostala potraživanja	049	18
C.III.	III. KRATKOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA	050	
C.III.1.	1. Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	051	150
C.III.2.	2. Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	052	151
C.III.3.	3. Sudjelujući interesi (udjeli)	053	152
C.III.4.	4. Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	054	153



1	Naziv pozicije 2	AOP 3	KONTA RiPup-ovog kontnog plana 5
C.III.5.	5. Ulaganja u vrijednosne papire	055	11
C.III.6.	6. Dani zajmovi, depoziti i slično	056	154; 155
C.III.7.	7. Ostala financijska imovina	057	159
C.IV.	IV. NOVAC U BANCI I BLAGAJNI	058	10
D.	D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	059	19
E.	E) UKUPNO AKTIVA	060	
F.	F) IZVANBILANČNI ZAPISI	061	99
PASIVA			
A.	A) KAPITAL I REZERVE	062	
A.I.	I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	063	90
A.II.	II. KAPITALNE REZERVE	064	91
A.III.	III. REZERVE IZ DOBITI (066 + 067-068 + 069 + 070)	065	
A.III.1.	1. Zakonske rezerve	066	920
A.III.2.	2. Rezerve za vlastite dionice	067	921
A.III.3.	3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	068	922
A.III.4.	4. Statutarne rezerve	069	923
A.III.5.	5. Ostale rezerve	070	929
A.IV.	IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	071	93
A.V.	V. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (073-074)	072	
A.V.1.	1. Zadržana dobit	073	940
A.V.2.	2. Preneseni gubitak	074	945
A.VI.	VI. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE	075	
A.VI.1.	1. Dobit poslovne godine	076	950
A.VI.2.	2. Gubitak poslovne godine	077	955
A.VII.	VII. MANJINSKI INTERES	078	96
B.	B) REZERVIRANJA (080 do 082)	079	
B.1.	1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	080	970
B.2.	2. Rezerviranja za porezne obveze	081	971
B.3.	3. Druga rezerviranja	082	972
C.	C) DUGOROČNE OBVEZE (084 do 092)	083	
C.1.	1. Obveze prema povezanim poduzetnicima	084	980
C.2.	2. Obveze za zajmove, depozite i slično	085	983
C.3.	3. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	086	982
C.4.	4. Obveze za predujmove	087	984
C.5.	5. Obveze prema dobavljačima	088	985
C.6.	6. Obveze po vrijednosnim papirima	089	986
C.7.	7. Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	090	981
C.8.	8. Ostale dugoročne obveze	091	988
C.9.	9. Odgođena porezna obveza	092	989
D.	D) KRATKOROČNE OBVEZE (094 do 105)	093	
D.1.	1. Obveze prema povezanim poduzetnicima	094	240; 241; 242; 243; 244; 245
D.2.	2. Obveze za zajmove, depozite i slično	095	250; 251; 252; 253; 254; 255
D.3.	3. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	096	20
D.4.	4. Obveze za predujmove	097	259
D.5.	5. Obveze prema dobavljačima	098	22
D.6.	6. Obveze po vrijednosnim papirima	099	21
D.7.	7. Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	100	247
D.8.	8. Obveze prema zaposlenicima	101	230; 271; 272; 276
D.9.	9. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	102	26; 273; 274; 277; 278; 279
D.10.	10. Obveze s osnove udjela u rezultatu	103	246
D.11.	11. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	104	28
D.12.	12. Ostale kratkoročne obveze	105	231; 232; 233; 234; 235; 236; 237; 238; 239
E.	E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	106	29
F.	F) UKUPNO – PASIVA (062+079+083+093+106)	107	
G.	G) IZVANBILANČNI ZAPISI	108	99

Oznaka (d) = "djelomično" a odnosi se na konta koja se raspoređuju na više pozicija bilance.