



Računovodstvo dugotrajne nematerijalne imovine

mr. sc. Zdravko Baica i Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pišemo o računovodstvenoj primjeni HSFI-a 5 - Dugotrajna nematerijalna imovina, koji je objavljen u Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/2015).

1. Uvod

Računovodstvena pravila o dugotrajnoj nematerijalnoj imovini određena su HSFI-em 5 - *Dugotrajna nematerijalna imovina*. U ovom članku pojašnjavamo računovodstvena evidentiranja povezana s nabavom, vrijednosnim usklađenjem, amortizacijom, revalorizacijom te prodajom dugotrajne imovine. U članku se bavimo i specifičnostima pojedinih oblika dugotrajne nematerijalne imovine.

2. Opće odredbe

Prema točki 1.4. Okvira **imovina je resurs** koji kontrolira poduzetnik kao posljedicu prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi poduzetniku.

Buduća ekonomska korist utjelovljena u imovini potencijal da se doprinese, izravno ili neizravno, priljevu novca i novčanih ekvivalenata kod poduzetnika. Buduće ekonomske koristi, utjelovljene u imovini mogu pritijecati poduzetniku na više načina. Tako imovina može biti:

- upotrijebljena pojedinačno ili u kombinaciji s ostalom imovinom u proizvodnji dobara ili usluga koje će poduzetnik prodati,
- razmijenjena za drugu imovinu,
- upotreblijiva za podmirivanje obveza i
- podijeljena vlasnicima.

Imovina se priznaje u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi teći kod poduzetnika i kada imovina ima trošak ili vrijednost koja se pouzdano može izmjeriti¹.

Prema točki 1.5.1 Okvira HSFI-a proizlazi da se imovina **može mjeriti po:**

- **trošku nabave (povijesnom trošku)** - mjerenje po plaćenom iznosu novca ili novčanih ekvivalenata ili po fer vrijednosti naknade dane za njihovu nabavu u vrijeme stjecanja.
- **tekućem trošku** - mjerenje po iznosu novca ili novčanih ekvivalenata kojeg bi trebalo isplatiti ako bi se ista ili ekvivalentna imovina pribavljala u sadašnjosti.

- **ostvarivoj (utrživoj) vrijednosti** - mjerenje po iznosu novca ili novčanih ekvivalenata koji se sada može dobiti prodajom imovine u toku poslovanja.
- **sadašnjoj vrijednosti** - mjerenje po diskontiranoj sadašnjoj vrijednosti budućih neto novčanih priljeva za koje se očekuje da će se ostvariti u poslovanju.
- **fer vrijednosti** - iznos za koji se neka imovina može razmijeniti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

2.1. Što je nematerijalna imovina?

Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati, a obuhvaća: izdatke za razvoj, patente, licencije, koncesije, zaštitne znake, software, dozvolu za ribarenje, franšize i ostala prava, goodwill, predujmove za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.

Nematerijalna imovina **može se identificirati ako:**

- a) **je odvojiva**, odnosno ako se može odvojiti ili razlučiti od poduzetnika i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, imovinom ili obvezom, ili
- b) **proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava**, bez obzira na to mogu li se ta prava mogu prenijeti ili odvojiti od poduzetnika ili od drugih prava i obveza (HSFI 5.12.).

2.2. Priznavanje i početno mjerenje nematerijalne imovine

Izdatak za nematerijalnu stavku treba se priznati kao rashod kada nastane, osim ako:

- a) predstavlja dio troška nabave (kupovne cijene) nematerijalne imovine koji ispunjavaju mjerila priznavanja, ili
- b) je stavka stečena u okviru poslovnog spajanja i ne može se priznati kao nematerijalna imovina. U tom slučaju taj izdatak (uključen u trošak poslovnog spajanja) se pripisuje goodwillu na datum stjecanja. (HSFI 5.28.).

1 Točka 1.6.2. Okvira HSFI-a

**ističemo...**

Dakle, osnovno pravilo za nematerijalne stavke jest da ih se promatra kao rashod u trenutku nastanka, osim u gore navedenim slučajevima.

Odredbom HSFI-a 5.18.-5.20 propisano je **u kojem slučaju se priznaje nematerijalna imovina**. Tako je navedenom odredbom propisano da se neku nematerijalnu imovinu treba priznati **samo ako i isključivo ako**:

- je vjerojatno da će **očekivane buduće ekonomske koristi** koje se mogu pripisati imovini pritijecati poduzetniku, i
- trošak nabave**² te imovine se može **pouzdanom izmjeriti** (HSFI 5.18.).

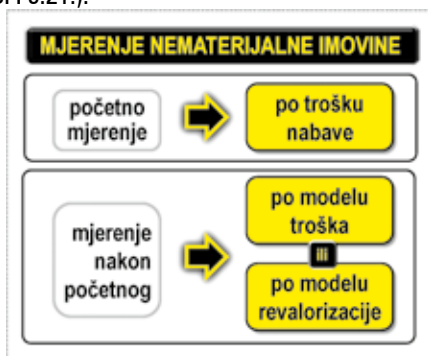
Procjena očekivanih budućih ekonomskih koristi

Odredbama HSFI-a 5.19, 5.20. i 5.22. dani su detalji u svezi **procjene očekivane buduće ekonomske koristi**. Tako prema navedenim odredbama poduzetnik treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i utemeljene pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta o nizu ekonomskih uvjeta koji će postojati tijekom korisnog vijeka upotrebe te imovine. Poduzetnik koristi prosudbu **za procjenu stupnja izvjesnosti priljeva budućih ekonomskih koristi** koji se mogu pripisati upotrebi neke imovine na temelju dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, s tim da se **veće značenje pridaje vanjskim dokazima**. U normalnim okolnostima, cijena koju poduzetnik plaća prilikom zasebnog stjecanja nematerijalne imovine odražava očekivanja o vjerojatnosti da će očekivane ekonomske koristi iz te imovine pritijecati poduzetniku. Prema tome, kriterij vjerojatnosti priznavanja se uvijek smatra zadovoljavajućim za zasebno stečenu nematerijalnu imovinu.

Buduće gospodarske koristi koje nastaju od nematerijalne imovine mogu uključivati prihod od prodaje proizvoda ili pružanja usluga, uštede troškova ili druga primanja koja su posljedica uporabe imovine od strane subjekta. Na primjer, uporaba intelektualnoga vlasništva u okviru proizvodnoga postupka može smanjiti buduće troškove proizvodnje, a ne povećati buduće prihode (točka 17. MRS-a 38).

Mjerenje troška nabave

Poduzetnik će nematerijalnu imovinu početno mjeriti **po trošku nabave** (HSFI 5.21.).



Izdaci za nematerijalnu stavku koji su početno priznati kao rashod ne trebaju se kasnije priznati kao dio troška nabave nematerijalne imovine (HSFI 5.29.).

Nematerijalnu imovinu treba mjeriti i nakon početnog priznavanja pri čemu se može izabrati model troška ili alternativni model mjerenja - model revalorizacije. O postupku naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine, odnosno mjerenju nakon početnog priznavanja pišemo u posebnom poglavlju ovog članka.

3. Stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine

Dugotrajna nematerijalna imovina može se steći na slijedeće načine:

- nabavom od drugih kupnjom (iz RH i inozemstva),
- ulaganjem na tuđoj materijalnoj imovini,
- razvojem ili u fazi razvoja internog projekta,
- pri poslovnom spajanju,
- razmjenom za drugo sredstvo
- donacijom od pravnih i fizičkih osoba
- putem pomoći od države i jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave
- ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava.

Točkom HSFI-a 5.25. propisano je da **trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća**:

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

Točkom 28. MRS-a 38 dani su **primjeri troškova koji se mogu izravno pripisati** dugotrajnoj nematerijalnoj imovini. Prema navedenoj odredbi to su:

- troškovi primanja zaposlenih (kako je utvrđeno u MRS 19) koji proizlaze izravno iz osposobljavanja imovine za predviđenu uporabu;
- honorari koji izravno proizlaze iz osposobljavanja imovine za predviđenu uporabu; i
- troškovi ispitivanja djeluje li imovina pravilno.

Točkom 29. MRS-a 38 dani su primjeri **izdataka koji nisu dio troška nabave nematerijalne imovine**. To su:

- troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivnih aktivnosti);
- troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom skupinom klijenata (uključujući troškove izobrazbe zaposlenih); i
- administrativni troškovi i ostali opći troškovi.

U nastavku dajemo detalje vezane za svaki od navedenih načina stjecanja, te odrednice vezane uz početno mjerenje navedenih načina stjecanja.

3.1. Stjecanje kupnjom (u RH)

U nastavku dajemo detalje vezane za svaki od navedenih načina stjecanja, te odrednice vezane uz početno mjerenje navedenih načina stjecanja.

3.1.1. Kupnja licence

Licenca predstavlja pravo cjelokupnog ili djelomičnog iskorištavanja izuma, znanja i iskustva, žiga, uzorka ili modela, pri čemu stjecatelj licence plaća određenu naknadu.

² Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI. (HSFI 5.1115)



Ovisno o sklopljenom ugovoru trajanje licence može biti ograničeno ili neograničeno. Nakon stavljanja licence u uporabu kao dugotrajnu nematerijalnu imovinu računovodstvo se temelji na njenom korisnom vijeku trajanja. Licenca s ograničenim vijekom trajanja se amortizira, a licenca s neodređenim vijekom uporabe ne.

Primjer 1. - Kupnja licence

Poduzetnik "A" sklopio je ugovor o o kupnji licence s pravom raspolaganja od 10 godina za iznos fiksne naknade od **450.000,00 kn**, te s varijabilnom godišnjom naknadom u iznosu od **50.000,00 kn**.

- 1) Od dobavljača je zaprimljen račun za fiksnu naknadu u iznosu od **450.000,00 kn** (PDV 25% iznosi **90.000,00 kn**);
- 2) Plaćena je administrativna naknada za licencu u iznosu od **25.000,00 kn**;
- 3) Licenca je aktivirana;
- 4) Plaćen račun dobavljaču za licencu u iznosu od **450.000,00 kn**;
- 5) Na kraju godine od dobavljača je zaprimljen račun za varijabilnu naknadu za licencu u iznosu od **50.000,00 kn** (PDV 25% iznosi **10.000,00 kn**).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za licencu	450.000,00	-	2201
	■ PDV	90.000,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV - a	360.000,00	0191	-
2.	Izvod žiro - računa - plaćena administrativna naknada	25.000,00	0191	1000
3.	Licenca je aktivirana	385.000,00	0112	0191
4.	Izvod žiro - računa - plaćen račun dobavljaču	450.000,00	2201	1000
5.	Račun dobavljača nakon aktiviranja licence za varijabilnu godišnju naknadu	50.000,00	-	2202
	■ PDV	10.000,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV - a	40.000,00	4661	-

0191 Izdaci za licencije u pripremi	
(1) 360.000,00	385.000,00 (3)
(2) 25.000,00	

2201 Obveze prema dobavljačima - prav. osobama za dug. imov.	
	450.000,00 (1)

0112 Licencije	
(3) 385.000,00	

2202 Obveze prema dobavljačima - prav. osobama za usluge	
	50.000,00 (4)

16005 Pretporez ... po stopi od 25%	
(1) 90.000,00	
(4) 10.000,00	

1000 Žiro račun	
So 4.444.44,44	25.000,00 (2)

4661 Troškovi licencija	
(4) 40.000,00	

Napomene:

- Uz knjiženje 5: Varijabilna naknada za licencu (50.000,00 kn), plaća se za sve vrijeme trajanja licence, te predstavlja trošak

razdoblja u momentu nastanka (ne ulazi u nabavnu vrijednost licence).

3.1.2. Kupnja koncesije

Prema *Zakonu o koncesijama* (Nar. nov., br. 69/17 i 107/20), ugovor o koncesiji za gospodarsko korištenje općeg ili drugog dobra jest upravni ugovor, u pisanom obliku, čiji je predmet gospodarsko korištenje općeg ili drugog dobra za koje je zakon određeno da je dobro od interesa za Republiku Hrvatsku.

Primjer 2. - Ugovor o koncesiji s fiksnom naknadom

Ugovorena je koncesija s fiksnom naknadom za vrijeme trajanja koncesije od 10 godina u iznosu od **600.000,00 kn**.

- 1) Ugovorena naknada za koncesiju od **600.000,00 kn** uplaćena je na račun Državnog proračuna;
- 2) Plaćena je upravna pristojba za koncesiju u iznosu od **25.000,00 kn**;
- 3) Koncesija je aktivirana;

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Plaćanje ugovorene naknade za koncesiju na račun državnog proračuna	600.000,00	0191	1000
2.	Plaćene upravne pristojbe	25.000,00	0191	1000
3.	Koncesija je aktivirana	625.000,00	0110	0191

0191 Izdaci za koncesije u pripremi		1000 Žiro-račun	
(1) 600.000,00	625.000,00 (3)	So 4.444.44,44	600.000,00 (1)
(2) 25.000,00			25.000,00 (2)

0110 Koncesije	
(3) 625.000,00	

I kod koncesije mogu biti ugovorene varijabilne naknade koji se plaćaju tijekom njezina korištenja (mjesečno, tromjesečno ili godišnje). Takve naknade ne ulaze u nabavnu vrijednost koncesije, već se knjiže kao rashod u momentu nastanka.

Često se naknada za koncesiju ne plaća odjednom na početku koncesije, već u više rata tijekom trajanja koncesije. U tom slučaju potrebno je ukupnu vrijednost koncesije iskazati u izvanbilančnoj evidenciji. Kako teku plaćanja, tako se iskazuje rashod razdoblja u kojem je obavljeno plaćanje, te se za isti iznos umanjuju izvanbilančni zapisi.. Navedeno pojašnjavamo kroz primjer koji slijedi.

Primjer 3. - Ugovor o koncesiji s varijabilnom naknadom

Desetogodišnjim ugovorom o koncesiji precizirano je da se varijabilna naknada plaća mjesečno prema količini izuzete vode.

- 1) Vrijednost koncesije procijenjena je na **6.000.000,00 kn**. Iznos je evidentiran u izvanbilančnoj evidenciji;
- 2) Zaprimljen je račun za siječanj koji prema utvrđenoj izuzetoj količini vode iznosi **50.000,00 kn**;
- 3) Račun je plaćen;
- 4) Umanjena je vrijednost koncesija u izvanbilančnoj evidenciji za iznos mjesečne naknade.

Knjiženje:

9919 Izvanbilančna evidencija - ostala prava		9963 Izvanbilančna evidencija - izvori za ostala prava	
(1) 6.000.000,00	50.000,00 (4)	(4) 50.000,00	6.000.000,00 (1)
4660 Troškovi koncesija		2202 Obveze prema dobavljačima - prav. osobama za usluge	
(2) 50.000,00		(3) 50.000,00	50.000,00 (2)
		1000 Žiro-račun	
		So 4.444.44,44	50.000,00 (3)

3.1.3. Kupnja softwarea

Software se može steći: zasebno kupnjom, zajedno s računalom, izradom u vlastitoj izvedbi, poslovnim najmom i prilagodnom softwarea potrebama samog poduzetnika.

Pri **kupnji softwarea** od dobavljača ispunjeni su svi kriteriji za priznavanje dugotrajne nematerijalne imovine. Često se računalni program (software) dobije zajedno s računalom te je teško 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.

Primjer 4. - Kupnja softwarea

Poduzetnik je za vlastite potrebe odlučio kupiti novi software za računovodstvo, te odlučio obučiti radnike za rad na njemu.

- 1) Na temelju ugovora o kupnji softwarea, dobavljač je ispostavio račun na iznos od **70.000,00** kn (PDV 25% iznosi **14.000,00** kn);
- 2) Primljen je račun dobavljača za instaliranje softwarea u iznosu od **7.000,00** kn (PDV 25% iznosi **1.400,00** kn);
- 3) Računi dobavljača su plaćeni;
- 4) Software je stavljen u uporabu;
- 5) Primljen je račun od dobavljača za obuku radnika na novom softwarea u iznosu od **14.000,00** kn (PDV 25% iznosi **2.800,00** kn);

Knjiženje:

0192 Izdaci za računalne programe u pripremi		2201 Obveze prema dobavljačima - prav. osobama za dug. imov.	
(1) 56.000,00	61.600,00 (4)	(3) 70.000,00	70.000,00 (1)
(2) 5.600,00			
0120 Računalni programi		2202 Obveze prema dobavljačima - prav. osobama za usluge	
(4) 61.600,00		(3) 7.000,00	7.000,00 (2) 14.000,00 (5)

16005 Pretporez ... po stopi od 25%		1000 Žiro-račun	
(1) 14.000,00		So 4.444.44,44	77.000,00 (3)
(2) 1.400,00			
(5) 2.800,00			
		4192 Usluge obrazovanja	
		(5) 11.200,00	

Napomene:

- Troškovi instaliranja softwarea ulaze u nabavnu vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine. Troškovi obuke radnika za rad s kupljenim softwareom knjiže se kao rashod u momentu nastanka (ne ulaze u nabavnu vrijednost).

3.1.4. Kupnja žiga (zaštitnog znaka)

Prema **Zakonu o žigu** (Nar. nov., br. 14/19), kao žig može se zaštititi svaki znak koji se može grafički prikazati, osobito riječi, uključujući osobna imena, crteže, slova, brojke, oblike proizvoda ili njihova pakiranja, trodimenzijske oblike, boje, kao i kombinacije svih naprijed navedenih znakova, pod uvjetom da su prikladni za razlikovanje proizvoda ili usluga jednoga poduzetnika od proizvoda ili usluga drugoga poduzetnika.

Žig se u Republici Hrvatskoj stječe upisom žiga u registar žigova koji vodi Državni zavod za intelektualno vlasništvo Republike Hrvatske. Registrirani žig nositelju daje isključiva prava koja proizlaze iz toga žiga, te nositelj ima pravo spriječiti sve treće strane da bez njegova odobrenja trgovačkom prometu rabe:

- 1) svaki znak koji je istovjetan s njegovim žigom u odnosu na proizvode ili usluge koje su istovjetne s onima za koje je žig registriran,
- 2) svaki znak kad, zbog istovjetnosti s njegovim žigom ili sličnosti njegovu žigu i istovjetnosti ili sličnosti proizvodima ili uslugama obuhvaćenima tim žigom i tim znakom, postoji vjerojatnost dovođenja javnosti u zabludu, što uključuje vjerojatnost dovođenja u svezu toga znaka i žiga,
- 3) svaki znak koji je istovjetan s njegovim žigom ili sličan njegovu žigu u odnosu na proizvode ili usluge koji nisu slični onima za koje je žig registriran, kad taj žig ima ugled u Republici Hrvatskoj i kad uporaba toga znaka bez opravdanoga razloga nepošteno iskorištava razlikovni karakter ili ugled žiga ili im šteti.

Primjer 5. - Kupnja zaštitnog znaka

- 1) Na temelju ugovora o izradi zaštitnog znaka zaprimljen je račun dobavljača u iznosu od **60.000,00** kn (PDV 25% iznosi **12.000,00** kn);
- 2) Plaćene upravne pristojbe i naknade za registraciju zaštitnog znaka u iznosu od **1.800,00** kn;
- 3) Plaćena administrativna naknada za zaštitni znak u iznosu od **4.100,00** kn;
- 4) Zaštitni znak je aktiviran.

Knjiženje:

0193 Izdaci za ostala dugoročna prava u pripremi		2201 Obveze prema dobavljačima - prav. osobama za dug. imov.	
(1) 48.000,00	53.900,00 (4)		60.000,00 (1)
(2) 1.800,00			
(3) 4.100,00			



0137 Ulaganja u ostala dugoročna prava		16005 Pretporez ... po stopi od 25%	
(4) 53.900,00		(1) 12.000,00	
1000 Žiro-račun			
So 4.444.44,44		1.800,00 (2)	4.100,00 (3)

3.2. Stjecanje kupnjom u inozemstvu (EU i treće zemlje)

Posebnosti vezane za nabavljanje nematerijalne imovine izvan teritorija RH, zapravo se odnose prvenstveno na problematiku utvrđivanja mjesta oporezivanja u slučaju kada rezident RH nematerijalnu imovinu stječe od pravne ili fizičke osobe koja nije rezident RH u smislu Općeg poreznog zakona, što je bitno za problematiku utvrđivanja obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost i poreza na dobit po odbitku.

3.2.1. Oporezivanje PDV-om

Iz članka 8. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 - 121/2019; u daljnjem tekstu *Zakon o PDV-u*), proizlazi da se prijenos prava vezanih za nematerijalnu imovine smatra obavljanjem usluga, te se stoga oporezivost takvih transakcija određuje utvrđivanjem mjesta obavljanja usluga koje su dane člancima 16.-26. Zakona o PDV-u. Većina nematerijalne imovine koju stječe porezni obveznik smatra se uslugama čije se mjesto oporezivanja utvrđuje temeljem opće odredbe mjesta oporezivanja usluga - članka 17. stavka 1. Zakona o PDV-u.

Prema navedenoj odredbi mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Ako se te usluge obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta stalne poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja usluge.

Prema odredbi članka 75, stavka 1. PDV mora plaćati svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, kojoj se obavljaju usluge iz članka 17. stavka 1. ovoga Zakona ako te usluge obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu.

Iz navedenih odredbi proizlazi da u slučaju kada porezni obveznik u RH nabavlja nematerijalnu imovinu od poreznog obveznika koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu biti će dužan platiti PDV. Neovisno o tome da li se nematerijalna imovina nabavlja od poreznih obveznika iz EU ili trećih zemalja, porezni obveznik istovremeno s obvezom plaćanja ima pravo iskazati i pravo na pretporez pod propisanim uvjetima³, pa u tim slučajevima neće doći do stvarnog plaćanja PDV-a već će se PDV platiti obračunski.

Porezna pravila koje treba primijeniti pri nabavljanju nematerijalne imovine iz EU i trećih zemalja ukratko prikazujemo u slijedeća dva primjera: .

Stjecanje nematerijalne imovine od poreznih obveznika iz EU

U slučaju kada porezni obveznik kupi nematerijalnu imovinu od **poreznog obveznika iz druge države članice EU** temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o PDV-u porezna obveza prenosi se na tuzemnog poreznog obveznika. To znači da stjecatelj nematerijalne imovine, **porezni obveznik iz RH (koji je u sustavu PDV-a), mora učiniti slijedeće:**

- 1) Obračunati PDV** - Na svotu naknade koja je navedena na računu tuzemni porezni obveznik obračunava PDV koji upisuje u poziciju Obrasca PDV od II.8 do II.10 ovisno o stopi PDV-a koju mora obračunati.
- 2) Obračunati pretporez** - Ako stjecatelj zadovoljava sve propisane uvjete za odbitak pretporeza, u istom obrascu unosi se i pretporez koji se odnosi na tu isporuku i to u pozicije Obrasca PDV od III.8 do III.10 ovisno o poreznoj stopi.
- 3) Predati obrazac PDV-S.**

U slučaju kada je takva nematerijalna imovina prodana **malom poreznom obvezniku (koji nije u sustavu PDV-a)**, takav porezni obveznik dužan je prije te transakcije registrirati se za potrebe PDV-a (dobiti PDV identifikacijski broj) te **obračunati PDV i predati obrazac PDV-S kao i svi ostali porezni obveznici, dok pravo na pretporez nema, pa dolazi i do stvarnog plaćanja PDV-a.**

Primjer 6. - Stjecanje nematerijalne imovine od poreznih obveznika iz EU

Poduzetnik iz RH u sustavu PDV-a kupio je 1. rujna 2020. program za računovodstvo (software) od austrijskog poreznog obveznika.

- 1) Poduzetnik je zaprimio račun u iznosu **36.000 kuna** s prijenosom porezne obveze;
- 2) Licenca je aktivirana;
- 3) Plaćen račun dobavljaču za licencu u iznosu od **36.000,00 kn.**
- 4) Obračunat je PDV za 9 mjesec

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za software	36.000,00	-	2212
	■ PDV	9.000,00	16043	26043
	■ programi u pripremi	36.000,00	0192	-
2.	Software je aktiviran	36.000,00	0120	0192
3.	Izvod žiro - računa - plaćen račun dobavljaču	36.000,00	2212	1000
4.	Obračunat je PDV za 9 mjesec			
	■ obveza za PDV na obračun PDV-a	9.000,00	2608	16043
	■ pretporez na obračun PDV-a	9.000,00	26043	2608

0192 Računalni programi		2212 Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za usluge	
(1) 36.000,00	36.000,00 (2)	(3) 36.000,00	36.000,00 (1)

16043 Pretporez od prim. usluga iz EU po stopi od 25%		26043 Obv. za PDV od prim. usluga iz EU po stopi od 25%	
(1) 9.000,00	9.000,00 (4)	(4) 9.000,00	9.000,00 (1)

³ Ukoliko je stjecatelj u sustavu PDV-a, a stjecanje zadovoljava sve druge uvjete i ograničenja za pravo na odbitak pretporeza sukladno člancima 57.-61. Zakona o PDV-u.

0120 Računalni programi - software		1000 Žiro-račun	
(2) 36.000,00		S ^o 4.444.44,44	36.000,00 (3)
2608 Obveze za PDV po poreznoj prijavi			
(4) 9.000,00			9.000,00 (4)

Napomene:

- Obveza za PDV koju porezni obveznik samo obračunski plaća ne ulazi u nabavnu vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine jer se istovremeno sa obračunom obveze, obavlja i obračun pretporeza, te se tako istim Obrascem PDV-a obavlja obračunsko plaćanje, odnosno prebija se iznos obveze sa iznosom potraživanja u istom iznosu.

Stjecanje nematerijalne imovine od poreznih obveznika iz trećih zemalja

U slučaju kada porezni obveznik kupi nematerijalnu imovinu od poreznog obveznika iz trećih zemalja temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o PDV-u porezna obveza prenosi se na tuzemnog poreznog obveznika. To znači da stjecatelj nematerijalne imovine, **porezni obveznik iz RH (koji je u sustavu PDV-a), mora učiniti slijedeće:**

- Obračunati PDV** - Na svotu naknade koja je navedena na računu tuzemni porezni obveznik obračunava PDV koji upisuje u poziciju Obrasca PDV od II.11 do II.13 ovisno o stopi PDV-a koju mora obračunati.
- Obračunati pretporez** - Ako stjecatelj zadovoljava sve propisane uvjete za odbitak pretporeza, u istom obrascu unosi se i pretporez koji se odnosi na tu isporuku i to u pozicije Obrasca PDV od III.11 do III.13 ovisno o poreznoj stopi.

U slučaju kada je takva nematerijalna imovina prodana malom poreznom obvezniku (koji nije u sustavu PDV-a), takav porezni obveznik dužan je prije te transakcije registrirati se za potrebe PDV-a (dobiti PDV identifikacijski broj) te **obračunati PDV i predati obrazac PDV-S kao i svi ostali porezni obveznici, dok pravo na pretporez nema**, pa dolazi i do stvarnog plaćanja PDV-a.

Primjer 7. - Stjecanje nematerijalne imovine od poreznog obveznika iz trećih zemalja

Poduzetnik iz RH koji je mali porezni obveznik kupio je 1. rujna 2020. program za računovodstvo (software) od poreznog obveznika iz Srbije.

- Poduzetnik je zaprimio račun od u iznosu **36.000 kuna**. Obračunat je PDV;
- Software je aktiviran;
- Plaćen račun poreznom obvezniku iz Srbije u iznosu od **36.000,00 kn**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za software	36.000,00	-	2212
	■ PDV	9.000,00		26043
	■ programi u pripremi	45.000,00	0192	-
2.	Software je aktiviran	45.000,00	0120	0192
3.	Izvod žiro - računa - plaćen račun dobavljaču	36.000,00	2212	1000
4.	Obračunat je PDV za 9. mjesec	9.000,00	26043	2608
5.	Podmirena je obveza za PDV	9.000,00	2608	1000

0192 Računalni programi		2212 Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za usluge	
(1) 45.000,00	45.000,00 (2)	(3) 36.000,00	36.000,00 (1)

0120 Računalni programi - software		26043 Obv. za PDV od prim. usluga iz EU po stopi od 25%	
(2) 45.000,00		(4) 9.000,00	9.000,00 (1)

1000 Žiro-račun			
S ^o 4.444.44,4		36.000,00 (3)	9.000,00 (5)

2608 Obveze za PDV po poreznoj prijavi			
(5) 9.000,00			9.000,00 (4)

Napomena:

- PDV koji je obračunat malom poreznom obvezniku, odnosno, u ovom slučaju PDV koji je mali porezni obveznik sam dužan obračunati, nepovratan je porez, jer mali porezni obveznik nema pravo na pretporez. Stoga tako obračunati PDV ulazi u nabavnu vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine.

3.2.2. Oporezivanje porezom po odbitku

Pravila stjecanja dugotrajne nematerijalne imovine kupnjom od dobavljača sa sjedištem izvan teritorija RH razlikuje se u pogledu poreznog tretmana takve nabavke.

Porez po odbitku imaju obvezu obračunati i platiti svi tuzemni isplataljci koji plaćaju naknadu za određene usluge inozemnim pravnim osobama. Tako je odredbom članka 31. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 – 138/20) propisano da plaćanju poreza na dobit po odbitku **po stopi od 15%**, podliježu i **naknade za autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva (prava na reprodukciju, patente, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava)**.

Oporezivanje navedenih naknada pojašnjeno je člankom 49. *Pravilnika o porezu na dobit* (Nar. nov., br. 95/05 – 1/21). Tako je stavkom 1. navedenog članka propisano slijedeće

“U naknade prema članku 31. Zakona, za autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva, spadaju i naknade za ustupanje prava na uporabu intelektualnog vlasništva koje obuhvaćaju zaštitu prava na reprodukciju književnih, umjetničkih i znanstvenih djela, kinematografskih djela, patenata, zatim prava na uporabu imena proizvoda i zaštitnih znakova, dizajna ili modela, planova, nacrt, tajnih formula ili postupaka, prava na uporabu industrijskog, komercijalnog ili znanstvenog iskustva, prava na patent, licenciju, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodnu formulu, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo, koja su prava zaštićena pravnim propisima i običajima kojima se regulira njihovo stjecanje i uporaba. Ako naknada podliježe obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost, porez po odbitku plaća se na osnovicu bez poreza na dodanu vrijednost.”

Stavkom 9. istog članka propisano je da **u naknade za autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva** spadaju i naknade



za softver, stoga se porez po odbitku plaća ako naknada za softver ima elemente autorskih prava ili drugih prava intelektualnog vlasništva odnosno ako se radi o ustupanju autorskih prava na korištenje softvera radi prodaje ili radi daljnjeg razvitka pri čemu se ustupa na vremenski ograničeno korištenje zaštićeno autorsko pravo. Porez po odbitku ne plaća se na naknade za softver ako se radi o kupnji softvera za korištenje.

3.3. Nematerijalna imovina nastala razvojem

Nematerijalna imovina može biti razvijena unutar poduzetnika. Pri tome je izuzetno bitno razlikovati razvoj od istraživanja, odnosno troškove nastale u fazi razvoja internog projekta, od troškova koji se odnose na istraživanje.

Istraživanje (HSFI 5.9.)	Razvoj (HSFI 5.14.)
Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto radi stjecanja novih znanstvenih ili tehnoloških spoznaja i novih zaključaka (razumijevanja)	Razvoj je primjena rezultata istraživanja ili drugih znanja na plan ili projekt proizvodnje novih ili bitno (značajno) poboljšanih (unaprijeđenih) materijala, uređaja, proizvoda, postupaka (procesa), sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili upotrebe.

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

- tehničku provedivost dovršenja nematerijalne imovine tako da bude raspoloživa za upotrebu ili prodaju,
- vlastitu namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene upotrebu ili prodaje,
- vlastitu mogućnost upotrebe ili prodaje nematerijalne imovine,
- način na koji će nematerijalna imovina stvarati vjerojatne buduće ekonomske koristi. Poduzetnik između ostalog može dokazati i postojanje tržišta za proizvode nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu, ili pak korisnost nematerijalne imovine u slučaju da se ona koristi interno,
- raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih resursa za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine,
- vlastitu mogućnost pouzdanog mjerenja troška koji se može pripisati razvoju nematerijalne imovine (HSFI 5.26.).

Interno razvijena robna imena (brandovi), impresumi, izdavački naslovi, popisi klijenata i stavke sličnoga sadržaja ne priznaju se kao nematerijalna imovina. (HSFI 5.30.).



ističemo...

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

Dotadno pojašnjenje koji troškovi ne ulaze u dugotrajnu materijalnu imovinu dani su točkom 69. MRS-a 38 - *Nematerijalna imovina*. Prema navedenoj točki u nekim slučajevima izdaci nastaju da bi omogućili buduće ekonomske koristi subjektu, ali bez da se stječe ili stvara nematerijalna ili neka druga imovina koja se može priznati. U

slučaju nabave robe, subjekt priznaje izdatak kao rashod kada ima pravo pristupa toj robi. U slučaju nabave usluga, subjekt priznaje izdatak kao rashod kada primi usluge. Primjerice, osim kada tvori dio troškova poslovnog spajanja, **izdaci za istraživanje se priznaju kao rashod u trenutku nastanka** (vidjeti točku 54.). Drugi izdaci koji se priznaju kao rashod u trenutku nastanka jesu sljedeći primjeri: izdatke za aktivnosti na početku poslovanja (npr. troškovi pokretanja poslovanja), osim ako su ti izdaci uključeni u trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme u skladu s MRS 16. Troškovi pokretanja poslovanja mogu se sastojati od osnivačkih troškova, kao što su pravni i tajnički troškovi, troškovi otvaranja novog pogona ili poslovnice (npr. troškovi prije otvaranja) ili troškovi pokretanja novog poslovanja ili uvođenja novih proizvoda ili postupaka (npr. troškovi prije početka poslovanja).

*U točki 66. MRS-a 38 pojašnjeno je da troškovi nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta uključuju sve izravne troškove potrebne za stvaranje, proizvodnju i pripremu imovine kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. **Primjeri troškova koji se mogu izravno pripisati:***

- troškovi materijala i usluga upotrijebljenih ili primljenih prilikom stvaranja nematerijalne imovine;
- troškovi primanja zaposlenih (kako je utvrđeno u MRS 19) koji proizlaze iz stvaranja nematerijalne imovine;
- naknade za registraciju zakonom zaštićenih prava; i
- amortizacija patenata i licenci upotrijebljenih za stvaranje nematerijalne imovine.

U narednoj odredbi navedenog MRS-a nabrojani su troškovi koji nisu sastavni dijelovi troškova nematerijalne imovine stvorene unutar subjekta:

- troškovi prodaje, administrativni i opći troškovi, osim ako je te troškove moguće izravno pripisati pripremi imovine za uporabu;
- utvrđene neučinkovitosti i početni gubici iz poslovanja nastali prije nego što je imovina postigla predviđenu učinkovitost; i
- izdaci za izobrazbu osoblja koje će rukovati imovinom.



ističemo...

Ako subjekt nije u stanju razlikovati fazu istraživanja od faze razvoja unutarnjeg projekta kojime se stvara nematerijalna imovina, subjekt postupa s izdacima nastalima tim projektom kao da su nastali samo u fazi istraživanja (toč. 53. MRS-a 38).

Iz navedenog proizlazi da se interno stvorena dugotrajna nematerijalna imovina mjeri 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**.

Primjer 8. - Razvoj novog pogona

- Račun dobavljača za materijal utrošen na projektu razvoja "Novi pogon" iznosi **45.000,00 kn** (PDV 25% iznosi **9.000,00 kn**);
- Račun dobavljača za usluge na projektu razvoja "Novi pogon" iznosi **15.000,00 kn** (PDV 25% iznosi **3.000,00 kn**);
- Bruto plaće radnika utrošene direktno na projekt razvoja "Novi pogon" iznose **289.567,50 kn**;

- 4) Doprinosi na bruto plaće radnika utrošene direktno na projekt razvoja "Novi pogon" iznose **93.845,90** kn;
- 5) Obračun amortizacije dugotrajne materijalne imovine na projektu razvoja "Novi pogon" iznosi **19.760,00** kn;
- 6) Projekt razvoja "Novi pogon" je aktiviran.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za materijal utrošen na projektu razvoja-novi pogon - ukupan iznos	45.000,00	-	2200
	■ PDV (25%)	9.000,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	36.000,00	0190	-
2.	Račun dobavljača za usluge na projektu razvoja-novi pogon - ukupno	15.000,00	-	2202
	■ PDV (25%)	3.000,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	12.000,00	0190	-
3.	Bruto plaće radnika utrošene direktno na projekt razvoja-novi pogon	289.567,50	0190	2700
4.	Doprinosi na bruto plaće radnika utrošene direktno na projekt razvoja-novi pogon	93.845,90	0190	2650
5.	Obračun amortizacije dugotrajne imovine na projektu razvoja-novi pogon	19.760,00	0190	032
6.	Projekt razvoja-novi pogon je aktiviran	451.173,40	010	0190

0190 Izdaci za razvoj u pripremi		2200 Obveze prema dobavljačima - prav. osobama za kratk. imov.	
(1) 36.000,00	451.173,40 (6)		45.000,00 (1)
(2) 12.000,00			
(3) 289.567,50			
(4) 93.845,90			
(5) 19.760,00			

010 Izdaci za istraživanje i razvoj		2202 Obveze prema dobavljačima - prav. osobama za usluge	
(6) 451.173,40			15.000,00 (2)

16005 Pretporez ... po stopi od 25%		2700 Obveze za bruto plaće na teret poslodavca	
(1) 9.000,00			289.567,50 (3)
(2) 3.000,00			

032 Ispravak vrijednosti (amortizacija)		2650 Dopr. za osn. zdrav. osiguranje na plaće i naknade plaća	
	19.760,00 (5)		93.845,90 (4)

3.4. Stjecanje ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava

Članovi društva nematerijalnu imovinu mogu odlučiti i uložiti u društvo. To mogu obaviti ulaganjem u upisani kapital ili ulaganjem u neupisani kapital. Kod ulaganja u upisani kapital, potrebna je prethodna procjena ovlaštenog revizora.

Smatra se da je **ulaganje steklo status imovine** društva ako na temelju takova ulaganja ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza

društva, te da društvo imovinu posjeduje i s njom neograničeno raspolaže (čl.10. st.2. Pravilnika o porezu na dobit).

Primjer 9. - Dokapitalizacija ulaganjem nekretnine

Poslovni događaji:

- 1) Upisom u sudski registar obavljena je dokapitalizacija društva s ograničenom odgovornošću ulaganjem računovodstvenog programa člana društva čija je vrijednost prema procjeni ovlaštenog revizora **80.000,00** kuna;

Knjiženje:

0120 Računalni programi		9010 Upisani temeljni uložci domaćih osoba	
(1) 80.000,00			80.000,00 (1)

U kojem slučaju ovakvo ulaganje neće biti oporezivano porezom na dobit pisali smo u točki 3.8. članka "Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine - primjena HSFI 6", koji je objavljen u RiPup-u br. 5/16.

3.5. Ostali načini stjecanja i posebni oblici nematerijalne imovine

U prethodnim poglavljima pojasnili smo pravila priznavanja i mjerenja kod najčešćih načina stjecanja dugotrajne nematerijalne imovine. U ovom poglavlju obrađujemo posebnosti stjecanja, bilo da se radi o načinima koji nisu tako česti, ali su pravila propisana HSFI-ima, ili se radi o obrnutom slučaju, stjecanjima koja se javljaju u praksi ali pravila nisu dana HSFI-ima.

3.5.1. Goodwill

Kao poseban oblik dugotrajne nematerijalne imovine u HSFI-u 5 naveden je goodwill koji je proizašao iz poslovnih spajanja. Treba naglasiti da **postoje dvije kategorije goodwilla:**

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

Interno dobiveni goodwill ne priznaje se kao imovina kako to naglašava HSFI 5.24. Naime takav goodwill ne može se identificirati (nije odvojiv niti pristojeće iz ugovornih ili drugih prava) i kojega kontrolira poduzetnik te čiji se trošak nabave može pouzdano utvrditi. Zbog navedenoga izdaci za interno dobiveni goodwill iskazuju se kao rashodi u momentu nastanka a ne kao dugotrajna nematerijalna imovina.

Dakle interni goodwill ne može postati nematerijalnom imovinom, za razliku od goodwilla proizašlog iz poslovnih spajanja društava.



ističemo...

Goodwill proizašao iz poslovnih spajanja društava prema odredbi HSFI-a 5.50. treba mjeriti u skladu s HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji.

Način mjerenja goodwilla proizašlog iz poslovnih spajanja društava dat je točkama HSFI-a 2.63. do 2.67.

Sva poslovna spajanja iz točke HSFI-a 2.35. obračunavaju se primjenom metode kupnje, a goodwill se kao računovodstvena kategorija javlja kod sva tri oblika poslovnih spajanja, a to su:

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



3) **Statutarna konsolidacija** - svako društvo prenosi svoju neto imovinu u novoosnovano društvo.

Stjecatelj⁴, koji se utvrđuje u svim poslovnim spajanjima, dužan je 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 – određivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika, koje zadovoljavaju kriterije za priznavanje po njihovim fer vrijednostima, osim dugotrajne imovine (ili objavljenih grupa) koja je klasificirana kao ona koja je namijenjena za prodaju. Dugotrajna imovina namijenjena za prodaju i prestanak poslovanja će biti priznata kao fer vrijednost umanjena za troškove prodaje. **Bilo koja razlika između troška poslovne kombinacije i stjecateljevog interesa u neto fer vrijednosti prepoznatljive – određive imovine i obveza i nepredviđenih obveza bit će priznata kao goodwill.**

**ističemo...**

Goodwill uključuje buduće ekonomske koristi nastale od imovine koju nije moguće pojedinačno identificirati i zasebno priznati (HSFI 2.8.).

Detaljno o goodwillu pisali smo u točki 5.2. članka **“Godišnji konsolidirani financijski izvještaji matice za 2015”**, objavljenog u RiPup-u br. 5/2016.

3.5.2. Ulaganja na tuđoj dugotrajnoj materijalnoj imovini

Posebni oblik nematerijalne imovine nastaje u slučaju kada zakupnik ulaže u imovinu koju je zakupio od druge fizičke ili pravne osobe. Naime, ugovorom o zakupu može se predvidjeti da zakupnik redovito podmiruje zakupninu, a da se sva sredstva uložena u zakupljenu imovinu smatraju investicijom zakupnika. U tom slučaju radi se o ulaganjima na tuđoj imovini.

Obzirom da zakupnik takvo ulaganje može koristiti samo dok traje zakup, takvo ulaganje smatra se pravom, te se kod zakupnika evidentira kao nematerijalna imovina.

Detaljnije o poreznom aspektu ulaganja na tuđoj dugotrajnoj materijalnoj imovini, te različitim ugovornim varijantama pisali smo u članku **“Zakup poslovnog prostora (knjiženje, PDV, depozit, ulaganje u tuđu nekretninu)”** objavljenog u RiPup-u br. 10/ 2011.

Primjer 10. - Ulaganja na tuđoj dugotrajnoj materijalnoj imovini

Poduzetnik je sklopio ugovor s fizičkom osobom o najmu poslovnog prostora na vrijeme od 10 godina. U ugovoru je određena mjesečna najamnina od **3.000,00** kn i obaveza najmpromca da izvrši dodatno ulaganje u nekretninu na svoj teret. S pravnim osobama koje zaračunavaju troškove struje, vode i telefona za unajmljeni poslovni prostor dogovoreno je da se računi za navedene troškove koji se odnose na unajmljeni poslovni prostor dostavljaju na ime poduzetnika-najmpromca.

- Poduzetnik je obračunao najminu sukladno ugovoru o najmu sa fizičkom osobom (koja ne mora ispostavljati račun) u iznosu od **3.000,00** kn za prvi mjesec najma;
- Plaćena je najamnina za prvi mjesec najma poslovnog prostora u iznosu od **3.000,00** kn;
- Primljen je račun za struju za unajmljeni poslovni prostor u iznosu od **900,00** kn (PDV 25% iznosi **180,00** kn);
- Primljen je račun za vodu za unajmljeni poslovni prostor u iznosu od **850,00** kn (PDV 25% iznosi **170,00** kn);
- Primljen je račun za telefon za unajmljeni poslovni prostor u iznosu od **1.600,00** kn (PDV 25% iznosi **320,00** kn);
- Primljen je račun za čišćenje unajmljenog poslovnog prostora u iznosu od **5.500,00** kn (PDV 25% iznosi **1.100,00** kn);
- Primljen je račun izvođača radova za dodatna ulaganja u unajmljeni poslovni prostor u iznosu od **150.000,00** kn s tuzemnim prijenosom porezne obveze ;
- Aktivirana dodatna ulaganja u unajmljeni poslovni prostor kao dugotrajna nematerijalna imovina;

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun prema ugovoru o najmu za prvi mjesec.	3.000,00	4140	2226
2.	Izvod žiro - računa - plaćena mjesečna najamnina	3.000,00	2226	1000
3.	Račun za struju za unajmljeni poslovni prostor	900,00	-	2200
	■ PDV 25%	180,00	16005	-
	■ iznos računa za struju bez PDV - a	720,00	4010	-
4.	Račun za vodu za unajmljeni poslovni prostor	850,00	-	2202
	■ PDV 25%	170,00	16005	-
	■ iznos računa za vodu bez PDV - a	680,00	4187	-
5.	Račun za telefon za unajmljeni poslovni prostor	1.600,00	-	2202
	■ PDV 25%	320,00	16005	-
	■ iznos računa za telefon bez PDV - a	1.280,00	4107	-
6.	Račun za čišćenje za unajmljeni poslovni prostor	5.500,00	-	2202
	■ PDV 25%	1.100,00	16005	-
	■ iznos računa za čišćenje bez PDV - a	4.400,00	4191	-
7.	Račun izvođača radova za dodatna ulaganja na unajmljeni poslovni prostor	150.000,00	0193	2201
	■ PDV 25%	37.500,00	1602	2602
8.	Aktivirana dodatna ulaganja	150.000,00	0130	0193

3.5.3. Stjecanje razmjenom

Zadnjim izmjenama HSFI 5 dopunjen je odredbama vezanim uz nabavu jedne ili više nematerijalnih imovina postupkom zamjene.

Tako je točkom HSFI-a 5.53 propisano da se jedna ili više nematerijalnih imovina može se **nabaviti u zamjenu** za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. **Trošak nabave** u transakciji zamjene jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu **mjeri se po fer vrijednosti**, osim:

- ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili

⁴ Stjecatelj je poduzetnik spajanja koji stječe kontrolu nad drugim spajajućim poduzetnikom

b) ako se fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine ne mogu pouzdano izmjeriti.

Nabavljena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako poduzetnik ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

Poduzetnik odlučuje **ima li zamjena komercijalni sadržaj** na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj ako:

- se struktura (tj. rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu, ili
- se vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, promijeni kao posljedica zamjene, i
- je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjene imovine.

Kako bi se utvrdilo ima li zamjena komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez da poduzetnik vrši detaljne izračune.

Fer vrijednost nematerijalne imovine za koju ne postoje usporedne tržišne transakcije može se pouzdano izmjeriti ako (a) promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili (b) se vjerojatnosti različitih procjena u tom rasponu mogu razumno ocijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti. Ako poduzetnik može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljene imovine ili dane imovine, fer se vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška nabave, osim ako je fer vrijednost primljene imovine jasnija.

3.5.4. Stjecanje bez naknade ili s minimalnom naknadom

Nematerijalna imovina može se steći i bez naknade. Tako primjerice društvo može bez naknade steći neku nematerijalnu imovinu kroz državnu potporu, potporu jedinica lokalne i područne samouprave ili donacijom od drugih pravnih ili fizičkih osoba. U takvom slučaju troška nabave nema ili je minimalan (kroz zavisne troškove) pa se postavlja pitanje vrijednosti po kojoj poduzetnik takvu imovinu treba priznati.

Točkom HSFI-a 5.23 propisano je da u slučaju stjecanja nematerijalne imovine pomoću državne potpore kada nema naknade ili je ona minimalna, poduzetnik u početku **može odlučiti priznati** nematerijalnu imovinu i potporu po fer vrijednosti. Ako se na to poduzetnik ne može odlučiti tada se nematerijalna imovina treba priznati po trošku nabave.

HSFI niti MSFI ne navode postupanje kod doniranja od drugih pravnih ili fizičkih osoba. Smatramo stoga da u tom slučaju stjecatelj nema mogućnost izbora već nematerijalnu imovinu kojoj nije poznat trošak nabave mora procijeniti i priznati po njezinoj fer vrijednosti, te isti iznos evidentirati kao prihod razdoblja.

Primjer 11. Donirana licenca za software

- Poduzetnik je od drugog poduzetnika dobio licencu softwera u obliku donacije. Fer vrijednost licence softwera je **25.000,00 kn**;
- Licenca softwera je aktivirana.

Knjiženje:

0192		7663	
Izdaci za računalne programe u pripremi		Prihodi od donacija	
(1) 25.000,00	25.000,00 (2)		25.000,00 (1)
0120			
Računalni programi			
(2) 25.000,00			

4. Mjerenje nakon početnog priznavanja

Odredbe o metodama mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine nakon početnog priznavanja dane su točkama HSFI-a 5.31 do 5.33. Tako prema navedenim odredbama poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne nematerijalne imovine, osim u slučaju ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.

METODA TROŠKA

Nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja mjeri po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. (HSFI 5.32).

METODA REVALORIZACIJE

Alternativno, nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja može mjeriti u revaloriziranom iznosu iskazuje po njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, odnosno njezinoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjenom za naknadno akumuliranu amortizaciju i za naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Za potrebe revalorizacije prema ovome Standardu, fer vrijednost se treba odrediti prema aktivnom tržištu. Revalorizacija se treba obavljati redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od iznosa koji bi se odredio primjenom fer vrijednosti na datum bilance (HSFI 5.33).

Dakle, poduzetnik za svaku skupinu dugotrajne nematerijalne imovine treba donijeti odluku da li će mjerenje obavljati primjenom metode troška ili metode revalorizacije, s time da treba voditi računa o ograničenjima primjene metode revalorizacije (postojanje aktivnog tržišta).

Kod oba modela amortizacija se obračunava (ako nematerijalna imovina ima ograničeni vijek trajanja), no **kod metode revalorizacije** poduzetnik na kraju razdoblja može donijeti odluku ili o umanjenju ili o povećanju vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, **dok se kod metode troška može donijeti samo odluka o umanjenju vrijednosti.**

Kada poduzetnik mijenja način mjerenja određene skupine dugotrajne nematerijalne imovine (s metode troška na metodu revalorizacije ili s metode revalorizacije na metodu troška) tada se radi o promjeni računovodstvene politike i u tom slučaju mora se postupiti po odredbama HSFI 3 - **Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.**

Nematerijalna imovine s ograničenim vijekom upotrebe se amortizira u korisnom vijeku upotrebe. Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe se ne amortizira već se testira na umanjenje. U nastavku obrađujemo pravila amortiziranja imovine s ograničenim vijekom upotrebe, dok u posebnom poglavlju dajemo odredbe vezane uz umanjenje vrijednosti nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe.



4.1. Amortizacija

Amortizacija je sustavni raspored **amortizacijskog iznosa** nematerijalne imovine tijekom njezina vijeka upotrebe (HSFI 5.4). Odredbe o amortizaciji dugotrajne nematerijalne imovine nalaze se u točkama HSFI-a 5.41. do 5.49.

Poduzetnik treba **procijeniti da li nematerijalna imovina ima ograničeni ili neodređeni vijek upotrebe**. Poduzetnik će smatrati da neka nematerijalna imovina **ima neodređeni korisni vijek upotrebe** kada se, temeljem analize svih relevantnih čimbenika, ne može predvidjeti ograničenje razdoblja tijekom kojeg će imovina moći stvarati neto priljeve novca za poduzetnika.



ističemo...

Nematerijalna imovina s ograničenim vijekom upotrebe se amortizira u korisnom vijeku upotrebe⁵. Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe se ne amortizira već se testira na umanjnje (HSFI 5.42).

Ako je vijek upotrebe ograničen, poduzetnik treba odrediti dužinu vijeka trajanja ili broj proizvodnih ili drugih sličnih jedinica koje čine taj vijek upotrebe imovine.

No i u slučaju kada je vijek upotrebe ograničen moguće je da se neće moći obavljati u svim slučajevima na ukupnu vrijednost nematerijalne imovine. Naime i nematerijalna imovina može imati ostatak vrijednosti⁶, pa se amortizacija neće obračunati na taj dio vrijednosti imovine.

Trošak amortizacije za svako razdoblje će biti priznat u računu dobiti i gubitka osim ako ovaj ili drugi Standard to dopušta ili zahtijeva da bude uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.

4.1.1. Izračun godišnje amortizacijske stope i ostatka vrijednosti

Nematerijalna imovina s ograničenim korisnim vijekom trajanja se amortizira, a amortizacijski iznos te imovine treba se sustavno rasporediti tijekom procijenjenog vijeka upotrebe.

Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koji proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne može biti duži od razdoblja važnja ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći ovisno o razdoblju tijekom kojeg poduzetnik očekuje da će koristiti imovinu. Ako su ugovorna ili druga zakonska prava prenijeta na ograničeni rok koji se može produžiti, korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine mora uključiti produženi rok jedino ako postoji dokaz da poduzetnik može produljiti taj rok bez značajnijih troškova.

Pretpostavlja se da je ostatak vrijednosti nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe jednak nuli, osim ako:

- a) postoji obveza treće strane da će tu imovinu kupiti na kraju njezinog korisnog vijeka upotrebe, ili
- b) postoji aktivno tržište za tu imovinu, i:
 - i) ostatak vrijednosti se može odrediti na temelju tog tržišta,
 - ii) vjerojatno je da će takvo tržište postojati do kraja korisnog vijeka upotrebe te imovine.

⁵ Korisni vijek upotrebe je: a) razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, tj. da će mu ista biti dostupna za upotrebu ili b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od te imovine.

⁶ Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik u ovome trenutku dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da je imovina već sada one starosti i u onom stanju kakvo se očekuje na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe.

Procjena ostatka vrijednosti imovine se temelji na iznosu koji se može ostvariti otuđenjem, koristeći cijene koje vrijede na datum procjene za prodaju slične imovine na kraju procijenjenog korisnog vijeka upotrebe imovine i koja je djelovala u uvjetima sličnim uvjetima u kojima će se imovina koristiti. Ostatak vrijednosti se provjerava najmanje na kraju svakog izvještajnog razdoblja. Promjene u ostatku vrijednosti imovine se obračunavaju kao promjena računovodstvene procjene.

4.1.2. Amortizacijsko razdoblje i metoda amortizacije

Amortizacijsko razdoblje i metoda amortizacije nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe trebaju se **provjeravati najmanje na kraju svakog izvještajnog razdoblja**. Ako se očekivani vijek upotrebe imovine razlikuje od prijašnjih procjena, razdoblje amortizacije će se u skladu s tim promijeniti.

Primijenjena metoda amortizacije treba odražavati model u kojem će poduzetnik koristiti očekivane buduće ekonomske koristi imovine. Ako se taj model ne može pouzdano odrediti, koristit će se proporcionalna (linearna) metoda amortizacije.

Ako je došlo do promjena očekivanog modela potrošnje budućih ekonomskih koristi imovine, **metoda amortizacije se mora promijeniti** u skladu s promjenom modela. Ovakve promjene će biti prikazane kao promjene računovodstvene procjene u skladu s HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

O metodama obračuna amortizacije detaljno smo pisali u točki 4.1. članka **“Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine - primjena HSFI 6”**, koji je objavljen u RiPup-u br. 5/2016..

Trošak nabave ili revalorizirani iznos nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe, umanjuje se za gubitke od umanjenja vrijednosti kako bi se vrijednost takve imovine sustavno otpisivala tijekom njezinog korisnoga vijeka upotrebe. (HSFI 5.52.)

4.1.3. Početak i prestanak obračuna amortizacije

Amortizacija treba započeti kada je imovina raspoloživa za upotrebu, tj. kada se nalazi na lokaciji i u stanju potrebnom za funkcioniranje te imovine u skladu s namjerama menadžmenta.

Amortizacija prestaje kada je imovina klasificirana u imovinu namijenjenu prodaji (ili je uvrštena u skupinu imovine za otuđenje namijenjenu prodaji) u skladu s HSFI 8 ili na dan prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je od tih dvaju datuma raniji.

4.2. Revalorizacija

Prema točki HSFI-a 5.19, alternativno, nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja može mjeriti u revaloriziranom iznosu, odnosno njenoj fer vrijednosti⁷ na datum revalorizacije troška nabave umanjnom za naknadni ispravak vrijednosti i za naknadne akumulirane gubitke od umanjenja.

Revalorizacija se treba obavljati redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od iznosa koji bi se odredio primjenom fer vrijednosti na datum bilance.

Kada se dugotrajna nematerijalna imovina, nakon početnog mjerenja, mjeri po metodi revalorizacije **na više**, tada se to **povećanje dugotrajne imovine treba izravno priznati u kapital pod nazivom revalorizacijske rezerve** (HSFI 5.23., HSFI 12.26. i HSFI 12.28.), .

⁷ Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.

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

Prema točki HSFI-a 5.22, ako se fer vrijednost neke revalorizirane nematerijalne imovine više ne može odrediti na aktivnom tržištu⁸, knjigovodstvena vrijednost te imovine treba biti njezin revalorizirani iznos na datum posljednje revalorizacije s aktivnog tržišta umanjen za kasniji ispravak vrijednosti i svaki kasniji akumulirani gubitak od umanjnja (HSFI 5.22.).

To znači, da se revalorizacija može provoditi samo kada se za tu nematerijalnu imovinu može odrediti aktivno tržište prema definiciji koja je dana točkom HSFI-a 5.3.. Dok aktivno tržište nije moguće odrediti moguća su samo umanjnja vrijednosti kao i kod primjene mjerenja po metodi troška.

4.2.1. Bruto i neto model revalorizacije

Prema točki HSFI-a 5.34., ako se nematerijalna imovina revalorizira, **akumulirana amortizacija** na datum revalorizacije:

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



ističemo...

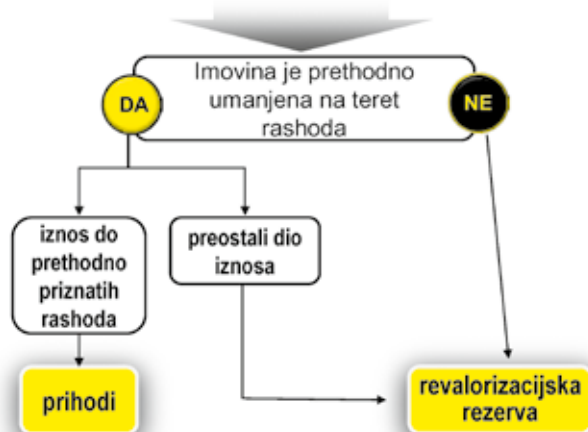
U praksi metodu revalorizacije pod točkom a) nazivamo bruto metodom revalorizacije, a metodu revalorizacije pod točkom b) nazivamo neto metodom revalorizacije,

4.2.2. Primjena pravila kod revalorizacije na više

Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine povećava kao rezultat revalorizacije, povećanje se treba izravno pripisati kapitalu u skupinu – revalorizacijske rezerve. Međutim, povećanje knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine zbog revalorizacije se treba priznati kao prihod u računu dobiti i gubitka do visine prethodno priznatih rashoda u računu dobiti i gubitku tj. u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitka (HSFI 5.37.).

Evidentiranje iznosa povećanja vrijednosti nematerijalne imovine

po metodi revalorizacije



U primjeru koji slijedi pojašnjavamo primjenu navedenih pravila kada se obavlja revalorizacija dugotrajne nematerijalne imovine na više.

Primjer 12. - Revalorizacija dugotrajne nematerijalne imovine na više

Knjigovodstveno stanje softwera na dan 31. 12. 2019. prije revalorizacije sljedeće: nabavna vrijednost 400.000,00 kn, ispravak vrijednosti 160.000,00 kn,

- Obavljena je revalorizacija navedene imovine na niže na dan 31. 12. 2009. po stopi od 20% i efekt revalorizacije je: na nabavnu vrijednost 80.000,00 kn; na ispravak vrijednosti 32.000,00 kn; na knjigovodstvenu vrijednost 48.000,00 kn,
- Obavljena je revalorizacija navedene imovine na dan 31. 12. 2020. po stopi od 30% i efekt revalorizacije je: na nabavnu vrijednost 120.000,00 kn; na ispravak vrijednosti 48.000,00 kn; na knjigovodstvenu vrijednost 72.000,00 kn,
- Knjiženje odgođene porezne obveze na iznos revalorizacijske rezerve 4.800,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2019.:				
So	Stanje softwera prije revalorizacije:			
	■ nabavna vrijednost	400.000,00	0120	-
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	160.000,00	-	0129
1.	Revalorizacija softwera na niže:			
	■ revalorizacija (smanjenje) nabavne vrijednosti	80.000,00	-	0128
	■ revalorizacije (smanjenje) ispravka vrijednosti	32.000,00	0129	-
	■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret rashoda	48.000,00	7102	-

⁸ Aktivno tržište je tržište na kojem su ispunjeni svi sljedeći uvjeti: a) predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni, b) u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i c) cijene su dostupne javnosti.



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2020.:				
2.	Revalorizacija softwarea:			
	■ revalorizacija nabavne vrijednosti (do prethodnog smanjenja)	80.000,00	0128	-
	■ revalorizacija nabavne vrijednosti (iznad prethodnog smanjenja)	40.000,00	0120	
	■ revalorizacije ispravka vrijednosti	48.000,00	-	0129
	■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist prihoda (do visine prethodnih rashoda)	48.000,00	-	7671
	■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist revalorizacijske rezerve	24.000,00	-	9301
3.	Odgođena porezna obveza (12% od 24.000,00 kn)	2.400,00	9390	9890

4.2.3. Primjena pravila kod revalorizacije na niže

Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji kao rezultat revalorizacije, ovo smanjenje se treba priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka. Međutim, smanjenje knjigovodstvene vrijednosti zbog revalorizacije treba izravno teretiti revalorizacijske rezerve u iznosu u kojem ne prelazi iznos revalorizacijske rezerve te imovine (HSFI 5.38.).



To znači da prije nego se krene na umanjenje dugotrajne nematerijalne imovine, potrebno je provjeriti da li je za tu imovinu iskazana revalorizacijska rezerva. To znači da se revalorizacijska rezerva treba pratiti analitički po imovini, jer, u slučaju kada je bilo revalorizirano više imovinskih stavki, potrebno je znati koji iznos revalorizacijske rezerve se odnosi na koju imovinsku stavku. U primjeru koji slijedi prikazujemo revalorizaciju dugotrajne nematerijalne imovine na niže.

Primjer 13. - Revalorizacija na niže

U primjeru je knjigovodstveno stanje softwarea na dan 31.12. 2019. prije revalorizacije sljedeće: nabavna vrijednost 400.000,00 kn ispravak vrijednosti 160.000,00 kn

- 1) Obavljena je revalorizacija navedene imovine na dan 31.12. 2019. po stopi od 20% i efekt revalorizacije je: na nabavnu vrijednost 80.000,00 kn; na ispravak vrijednosti 32.000,00 kn; na knjigovodstvenu vrijednost 48.000,00 kn.
- 2) Knjiženje odgođene porezne obveze na iznos revalorizacijske rezerve **9.600,00 kn**
- 3) Obavljena je revalorizacija navedene imovine na niže na dan 31.12. 2020. po stopi od 22% i efekt revalorizacije je: na nabavnu vrijednost 88.000,00 kn; na ispravak vrijednosti 35.200,00 kn; na knjigovodstvenu vrijednost 52.800,00 kn.
- 4) Ukidanje odgođene porezne obveze **9.600,00 kn**

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2019.:				
So	Stanje softwarea prije revalorizacije:			
	■ nabavna vrijednost	400.000,00	0120	-
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	160.000,00	-	0129
1.	Revalorizacija softwarea:			
	■ revalorizacija nabavne vrijednosti	80.000,00	0120	-
	■ revalorizacije ispravka vrijednosti	32.000,00	-	0129
	■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist revalorizacijske rezerve	48.000,00	-	9301
2.	Odgođena porezna obveza (12% od 48.000,00 kn)	5.760,00	9390	9890
Knjiženja u 2020.:				
3.	Revalorizacija softwarea na niže:			
	■ revalorizacija (smanjenje) nabavne vrijednosti (do prethodnog povećanja)	80.000,00	-	0120
	■ revalorizacija (smanjenje) nabavne vrijednosti (iznad prethodnog povećanja)	8.000,00	-	0128
	■ revalorizacije (smanjenje) ispravka vrijednosti	35.200,00	0129	-
	■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret revalorizacijske rezerve	48.000,00	9301	-
	■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret rashoda	4.800,00	7102	-
4.	Ukidanje odgođene porezne obveze	5.760,00	9890	9390

Revalorizacijska rezerva ne smije se smanjivati, osim kako je navedeno u ovom standardu (HSFI 5.40).

Kumulativna revalorizacijska rezerva koja je uključena u kapital može se izravno prenijeti u zadržanu dobit kada se revalorizacijska rezerva realizira. Cjelokupne revalorizacijske rezerve mogu se realizirati kod rashodovanja ili otuđenja imovine. Međutim, dio revalorizacijske rezerve se može realizirati ako imovinu koristi poduzetnik, te je u tom slučaju, iznos realizirane revalorizacijske rezerve razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije koja bi bila priznata prema povijesnom trošku nabave imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se kroz račun dobiti i gubitka (HSFI 5.39.).

4.3. Umanjenje vrijednosti

Nematerijalna imovina s neodređenim vijekom uporabe neodređenim vijekom upotrebe se ne amortizira. U tom slučaju **poduzetnik testira nematerijalnu imovinu** s neodređenim vijekom uporabe za umanjeno uspoređujući iznos imovine koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenom vrijednošću nematerijalne imovine i to

- godišnje i
- kad god postoji naznaka da se nematerijalna imovina može umanjiti (HSFI 5.48).

Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koja nije amortizirana treba se provjeravati u svakom razdoblju da bi se odredilo da li događaji i okolnosti i dalje podupiru procijenjeni neodređeni vijek upotrebe imovine. Ako ne podupiru, promjena procijenjenog **korisnog vijeka upotrebe iz neodređenog u određeni se iskazuje kao promjena računovodstvene procjene** u skladu s HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (HSFI 5.49).

Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine. Ovdje se na odgovarajući način primjenjuju odredbe HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina. (HSFI 5.51).

5. Prestanak priznavanja

Točkama HSFI-a 5.54 - 5.57. propisana su pravila u svezi prestanka priznavanja nematerijalne imovine. Tako se prema navedenim odredbama **nematerijalna imovina prestaje priznavati** kada nisu ispunjeni uvjeti iz točki HSFI-a 5.18.⁹, a osobito:

- prilikom otuđenja, ili
- kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja te imovine. Otuđenje nematerijalne imovine može nastati na različite načine (npr. prodajom, financijskim najmom, ili donacijom, otpisom i dr.).

Amortizacija nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe ne prestaje u trenutku kada se imovina povuče iz upotrebe, osim ako imovina nije do kraja amortizirana ili klasificirana u imovinu **namijenjenu prodaji**.

Dobici ili gubici koji proizlaze iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine priznaju se u skladu s HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina, HSFI 15 – Prihodi i HSFI 16 – Rashodi.

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** (HSFI 15.43.).

Dugotrajnu nematerijalnu imovinu **treba prestati priznavati** u slučaju kada poduzetnik ne očekuje buduće ekonomske koristi od njezine upotrebe. U tom slučaju poduzetnik će donijeti odluku o raschodovanju dugotrajne nematerijalne imovine. Ukoliko nematerijalna imovina u trenutku kada je postala neupotrebljiva za poduzetnika ima knjigovodstvenu vrijednost, a procijeni se da može biti upotrebljiva nekom drugom, može se donijeti odluka o otuđenju. Pri tome se postupno sukladno odredbama HSFI 8 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, odnosno dugotrajna nematerijalna imovina klasificira se u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

Primjer 14. - Prodan software koji više nije upotrebljiv za poduzetnika

Prodan je software koji više nije upotrebljiv za poduzetnika. Nabavna vrijednost softwera je **100.000,00** kn, a ispravak vrijednosti **90.000,00** kn. Software je prodan kupcu za **17.000,00** kn (PDV 25% iznosi **3.400,00** kn).

Knjiženje:

0120 Računalni programi		0129 Računalni programi - ispr. vr.	
S ⁹ 100.000,00	100.000,00 (1)	(1) 90.000,00	90.000,00 S ⁹
1201 Potraživanja od kupaca u zemlji za dug. imov.		260030 Obveze za PDV ... 25%	
(1) 17.000,00			3.400,00 (1)
		7615 Prihodi od prodaje dugotrajne nematerijalne imovine	
		3.600,00 (1)	

6. Objavljivanje

Odredba u svezi objavljivanja podataka o dugotrajnoj nematerijalnoj imovini u financijskim izvještajima dana je u točki HSFI-a 5.58. Navedenom odredbom propisano je da za svaku skupinu nematerijalne imovine, pri čemu mora napraviti razliku između interno dobivene imovine i druge nematerijalne imovine poduzetnik treba objaviti sljedeće:

- a) je li korisni vijek upotrebe ograničen ili neodređen i, ako je ograničen, trajanje korisnog vijeka upotrebe ili korištene stope amortizacije,
- b) korištene metode amortizacije za nematerijalnu imovinu s ograničenim korisnim vijekom upotrebe,
- c) bruto knjigovodstvenu vrijednost, kumulativne iznose ispravka vrijednosti, kumulativne iznose gubitaka od umanjena imovine na početku i na kraju izvještajnog razdoblja,
- d) stavke računa dobiti i gubitka i kapitala u kojima je uključena amortizacija nematerijalne imovine,
- e) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja, kojim se prikazuje:
 - i) povećanja, s tim da se odvojeno prikažu povećanja iz unutarnjeg razvijanja, zasebno nabavljena povećanja i povećanja stečena u okviru poslovnoga spajanja,
 - ii) smanjenja i prijenosi tijekom izvještajnog razdoblja,
 - iii) u slučaju kada se nematerijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije u izvještajnom razdoblju uz objašnjenje po-reznog tretmana sadržanih stavki, uključujući povećanja, smanjenja i prijenose koji proizlaze iz revalorizacije, gubitke od umanjena revalorizirane imovine koji su priznati ili ukinuti izravno u kapitalu,
 - iv) gubitke od umanjena imovine koji su priznati, odnosno ukinuti u računu dobiti i gubitka, odnosno izravno u kapitalu, te koji su naplaćeni tijekom izvještajnog razdoblja,
 - v) amortizaciju, otpise i prijenose tijekom izvještajnog razdoblja,
 - vi) neto tečajne razlike koje su posljedica prevođenja financijskih izvještaja iz funkcionalne valute u drugu valutu pre-

⁹ U originalnom tekstu učinjena je pogreška prepisivanjem točke sada nevažećeg HSFI-a (umjesto točke 5.18, pogreškom je ostavljena točka 5.5.)

