



Dugotrajna imovina namijenjena prodaji

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji odnosi se na dugotrajnu imovinu čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi putem prodaje, a ne putem korištenja. Prodaja te imovine mora biti vrlo vjerojatna (provest će se unutar jedne godine od datuma klasifikacije) i imovina mora biti raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju. Takva dugotrajna imovina, koja je namijenjena prodaji, klasificira se na zasebnu stavku unutar kratkotrajne imovine, a mjeri se po knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome što je niže, uz prestanak obračuna amortizacije. Računovodstveni tretman dugotrajne imovine namijenjene prodaji, prezentacija i objavljivanje prestanka poslovanja definirani su MSFI-om 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, odnosno istoimenim HSFI-om 8. Autorica u članku pojašnjava zahtjeve standarda te prikazuje računovodstvene postupke vezane uz tretman dugotrajne imovine namijenjene prodaji.

1. Uvod

MSFI 5 (HSFI 8) primijenjuje se na dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) koja zadovoljava kriterije da bude klasificirana kao namijenjena za prodaju, kao i na prezentaciju i objavljivanje rezultata prestanka poslovanja.

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji odnosi se na imovinu čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi prodajom, a ne putem korištenja. Dugotrajna imovina mora biti raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju, prodaja mora biti vjerojatna te se mora ostvariti unutar godine dana od datuma klasifikacije, a takvu imovinu je potrebno klasificirati na kratkotrajnu imovinu. Međutim, u skladu s MRS-om 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja, odnosno HSFI-om 1 – Financijski izvještaji dugotrajna imovina se ne smije klasificirati kao kratkotrajna sve dok ne udovolji kriterijima klasifikacije kao namijenjena prodaji u skladu s MSFI-om 5 (HSFI-om 8). Također, dugotrajna imovina, koja je kupljena isključivo s namjerom preprodaje, ne smije se klasificirati kao kratkotrajna sve do ispunjenja kriterija koji je određuju za prodaju u skladu s MSFI-om 5 (HSFI-om 8). Imovina koja udovoljava kriterijima klasifikacije kao namijenjena za prodaju mjeri se po nižoj vrijednosti između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, te se nakon klasifikacije prestaje obračunavati amortizacija na tu imovinu.

Osim klasificiranja pojedinačne dugotrajne imovine u imovinu namijenjenu prodaji, društvo može klasificirati i grupu za otuđenje (primjerice, proizvodna jedinica). **Grupa za otuđenje** je grupa imovine koja će se u cjelini otuđiti, bilo prodajom ili na drugi način, putem jedne transakcije (zajedno kao grupa), s time da se tom transakcijom prenose i obveze izravno povezane s tom imovinom. Takva

grupa za otuđenje može biti grupa jedinica koje stvaraju novac, jedna jedinica koja stvara novac ili dio jedinice koja stvara novac. Grupa uključuje i goodwill stečen poslovnim spajanjem, ako grupa obuhvaća jedinicu koja stvara novac na koju je goodwill raspoređen u skladu sa MRS-om 36 – Umanjenje imovine, odnosno HSFI-om 6 – Dugotrajna materijalna imovina ili ako se radi o aktivnosti unutar takve jedinice koja stvara novac, tj. ako je ona dio poslovanja takve jedinice stvaranja novca.

Klasifikacijski i prezentacijski zahtjevi oba standarda primjenjuju se na svu priznatu dugotrajnu imovinu društva i na sve skupine imovine koje je poduzetnik namijenio za otuđenje. Međutim, zahtjevi za **mjerjenje** primjenjuju se na svu priznatu dugotrajnu imovinu i grupe za otuđenje, **osim** na sljedeću imovinu (grupu za otuđenje) koja će se i dalje mjeriti sljedećim propisanim standardima kako je navedeno u nastavku (to. 5. MSFI-a 5):

- odgođenu poreznu imovinu (MRS 12 – *Porez na dobit*; HSFI 14 – *Vremenska razgraničenja*);
- imovinu koja nastaje u okviru primanja zaposlenih (MRS 19 – *Primanja zaposlenih*);
- financijsku imovinu u okviru MSFI-a 9 – *Financijski instrumenti*; HSFI-a 9 – *Financijska imovina*;
- dugotrajnu imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti u skladu sa MRS-om 40 – *Ulaganja u nekretnine*, HSFI-om 7 – *Ulaganja u nekretnine*;
- dugotrajnu imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu sa MRS-om 41 – *Poljoprivreda*, HSFI-om 17 – *Poljoprivreda*;
- ugovorna prava u ugovoru o osiguranju kao što je definirano u MSFI-u 4 – *Ugovori o osiguranju*.

Na dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) **namijenjenu raspodjeli vlasnicima** u njihovom svojstvu vlasnika (koja se drži radi raspodjele vlasnicima), primijeniti će se isti zahtjevi MSFI-a 5 vezani uz klasifikaciju, prezentiranje i mjerenje dugotrajne imovine (ili skupine za otuđenje) razvrstane u kategoriju namijenjenu prodaji. S obzirom da HSFI 8 posebno ne obrađuje tematiku imovine namijenjene raspodjeli vlasnicima, sukladno toč. 3.18 HSFI-a 3 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, obveznici primjene HSFI-a mogu primijeniti sve zahtjeve MSFI-a 5 koji nisu suprotni odredbama HSFI-a 8.

MSFI 5 (HSFI 8) se bavi i **obustavljenim poslovanjem**, odnosno organizacijskom komponentom (predstavlja aktivnosti i novčane tokove koje je moguće jasno operativno i za potrebe financijskog izvještavanja odijeliti od ostalih dijelova društva) koja je otuđena ili je namijenjena prodaji i:

- predstavlja zasebnu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja;
- dio je jedinstvenog koordiniranog plana prodaje zasebne značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog područja poslovanja; ili
- je ovisni subjekt stečen isključivo s namjerom preprodaje.

2. Kriteriji za klasifikaciju dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) kao namijenjene prodaji

Dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) treba klasificirati kao namijenjenu za prodaju, ako će se knjigovodstvena vrijednost te imovine uglavnom nadoknaditi putem prodaje, a ne njenim stalnim korištenjem (toč. 8.17. HSFI-a 8; toč. 6. MSFI-a 5). Takvu imovinu potrebno je klasificirati sa dugotrajne na kratkotrajnu imovinu, ali tek po ispunjenju uvjeta klasifikacije kao namijenjene za prodaju.



ističemo...

U skladu sa toč. 8.18. HSFI-a 8, odnosno toč. 7. MSFI-a 5, **osnovni uvjeti** koji moraju biti ispunjeni kako bi se dugotrajna imovina za otuđenje klasificirala kao imovina namijenjena prodaji su:

- raspoloživost za trenutnu prodaju u postojećem stanju, po uvjetima koji su česti i uobičajeni za prodaju takve imovine (tj. društvo ima namjeru i mogućnost prenijeti imovinu (ili grupu za otuđenje) kupcu u njenom sadašnjem stanju) te
- prodaja mora biti vrlo vjerojatna.

Dakle, prije nego što će provesti klasifikaciju imovine kao namijenjene prodaji, društvo mora razmotriti da li su prethodno navedeni uvjeti ispunjeni. Primjerice:

- Društvo ima poslovnu zgradu koju je odlučilo prodati te poduzima aktivnosti da pronađe kupca. Zgrada će se predati kupcu u postojećem stanju tek nakon što ju društvo prodavatelj napusti, u vremenu koje je uobičajeno potrebno kod prodaje takve imovine. U ovom slučaju, kriterij raspoloživosti za trenutnu prodaju u postojećem stanju je ispunjen na planirani datum izvršenja prodaje. Međutim, ako će prodavatelj predati zgradu kupcu tek nakon što se završi izgradnja nove zgrade u koju će preseliti svoje poslovanje ili tek nakon što se adaptira postojeća zgrada, ova činjenica ukazuje da postoji odgoda prijenosa, tj. da zgrada nije raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem

stanju pa se imovina ne može klasificirati kao namijenjena za prodaju.

- Društvo namjerava prodati proizvodnu jedinicu sa svojim poslovima te traži kupca, a bilo koje nedovršene narudžbe klijenata na datum prodaje će se prebaciti na kupca, što neće utjecati na vrijeme prijenosa imovine. Kriterij raspoloživosti za prodaju je ispunjen na planirani datum izvršenja prodaje. Međutim, ako će društvo predati kupcu proizvodnu jedinicu bez njezinih poslova, najprije mora dovršiti narudžbe klijenata te stoga odgoda prijenosa imovine ukazuje da proizvodna jedinica nije raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju te se imovina ne može klasificirati kao namijenjena za prodaju.

Osim raspoloživosti za trenutnu prodaju u postojećem stanju, društvo mora razmotriti i ostale uvjete temeljem kojih će procijeniti da li je prodaja vrlo vjerojatna. **Smatra se da je prodaja vrlo vjerojatna ako su zadovoljeni sljedeći uvjeti** (toč. 8.19. HSFI-a 8; toč. 8. MSFI-a 5):

- postoji plan prodaje imovine i sve aktivnosti moraju se provoditi u skladu s tim planom prodaje;
- pokrenut je aktivni program za pronalaženje kupca i ispunjenje plana prodaje;
- imovina (ili skupina za otuđenje) mora biti aktivno nuđena za prodaju po cijeni koja je u skladu sa njezinom fer vrijednosti;
- očekuje se da će se prodaja dovršiti u roku od godine dana od dana klasifikacije; iznimno i u dužem razdoblju, uz uvjete iz toč. 9. MSFI-a 5 i toč. 8.20 HSFI-a 8;
- aktivnosti potrebne za ispunjenje plana prodaje ne ukazuju da će doći do značajnih promjena plana ili odustanka od plana;
- ako prodaja mora biti odobrena od strane skupštine vlasnika, društvo mora razmotriti vjerojatnost da će skupština tu prodaju i odobriti.

Također, ako postoji *čvrsta obveza za kupnju*, odnosno sporazum s nepovezanim stranom koji je obvezujući za obje strane te pravno izvršan, a koji definira sve značajne uvjete, uključujući cijenu i vrijeme obavljanja transakcije, ispunjenje prodaje se čini vrlo vjerojatnom baš zbog toga što sporazum uključuje dovoljno visoku kaznu za njegovo neispunjenje.

Kao što je ranije spomenuto, imovina (ili grupa za otuđenje) mogu se **iznimno klasificirati** kao namijenjeni prodaji čak i **ako će se prodaja realizirati u razdoblju koje je duže od godine dana** (toč. 8.20. HSFI 8; toč. 9. MSFI 5), a to će biti kada su zadovoljeni sljedeći uvjeti:

- nastali su određeni događaji ili okolnosti koji su **izvan kontrole društva**, a koji utječu na odgodu realizacije plana prodaje te dovršenje prodaje u razdoblju koje je preko godine dana; te
- postoji dovoljno dokaza da je društvo ostalo dosljedno planu prodaje te će ga realizirati.

Produljene razdoblja prodaje može biti uzrokovano sljedećim događajima ili okolnostima:

- na dan kad se društvo obveže na plan prodaje dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) razumno je očekivati da će ostali (ne kupac) nametnuti određene uvjete prilikom prijenosa imovine (ili grupe za otuđenje) pa:
 - radnje koje su potrebne da se odgovori na te uvjete ne mogu biti pokrenute dok se ne dobije čvrsta obveza na kupnju, i
 - čvrsta obveza na kupnju je vrlo vjerojatna unutar jedne godine;

- b) postoji čvrsta obveza na kupnju, ali kupac ili ostali neočekivano nameću uvjete prijenosa dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) klasificirane kao namijenjene prodaji pa:
- se poduzimaju pravovremene radnje neophodne da se odgovori na te uvjete, i
 - očekuje se povoljno razrješenje čimbenika koji utječu na kašnjenje;
- c) tijekom prvog jednogodišnjeg razdoblja nastaju okolnosti koje su se ranije činile malo vjerojatnima i, kao rezultat toga, dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) klasificirana kao namijenjena za prodaju, nije prodana na kraju tog razdoblja pa:
- društvo poduzima radnje koje su neophodne da se odgovori na promjenu okolnosti;
 - aktivno se trguje dugotrajnom imovinom (ili grupom za otuđenje) po cijeni koja je u danim okolnostima razumna; i
 - dolazi do zadovoljavanja glavnih uvjeta za priznavanje imovine namijenjene prodaji (toč. 7. i 8. MSFI-a 5).

Nadalje, potrebno je voditi računa da uvjeti klasifikacije na imovinu namijenjenu prodaji **moraju biti ispunjeni na datum bilance**. Prema tome, u skladu sa toč. 8.23. HSFI-a 8 i toč. 12. MSFI-a 5, ako su uvjeti zadovoljeni nakon datuma bilance (tj. nakon 31.12.), a prije nego što su financijski izvještaji odobreni za izdavanje, društvo u tim financijskim izvještajima ne smije klasificirati dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) kao namijenjenu za prodaju, već ima obvezu objaviti određene informacije u bilješkama uz financijske izvještaje, kao što su: opis dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje); opis činjenica i okolnosti u kojima se odvija prodaja, ili koje vode prema očekivanom otuđenju; očekivani način i vrijeme nastanka otuđenja te, ako je moguće, izvještajni segment u kojem je dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) prikazana u skladu s MSFI-om 8 – Poslovni segmenti. Stoga, ako je datum bilance 31.12.2019. godine te su financijski izvještaji odobreni za izdavanje 15.04.2020. godine, a uvjeti za klasificiranje imovine su ispunjeni 15.03.2020. godine, društvo ne smije iskazati imovinu namijenjenu prodaji u financijskim izvještajima za godinu koja je završila 2019. godine, već ima obvezu objaviti informacije o tome u bilješkama uz financijske izvještaje.

Nadalje, ako se društvo obvezalo na plan prodaje koji će rezultirati **gubitkom kontrole nad ovisnim društvom**, svu imovinu i obveze tog ovisnog društva, uz uvjet da su zadovoljeni prethodno navedeni uvjeti klasifikacije, potrebno je klasificirati kao namijenjenu prodaji bez obzira da li će se nakon prodaje zadržati manjinski interes u tom društvu (toč. 8.A MSFI-a 5).

Dugotrajna imovina stečena za naknadnu prodaju

Ako je dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) stečena isključivo s ciljem **naknadne prodaje** (toč. 8.22. HSFI-a 8; toč. 11. MSFI-a 5), imovina se na datum stjecanja može klasificirati kao namijenjena prodaji samo ako će se prodaja dovršiti u roku od godine dana (osim ako produljenje razdoblja nije nastalo zbog okolnosti koje su izvan kontrole društva), te je vrlo vjerojatno da će svi ostali kriteriji klasifikacije (koji nisu ispunjeni na datum stjecanja), biti ispunjeni u kratkom periodu nakon nabave (najčešće unutar tri mjeseca).

Dugotrajna imovina za raspodjelu vlasnicima

Uvjeti klasifikacije imovine za raspodjelu vlasnicima vrlo su slični onima za klasifikaciju dugotrajne imovine namijenjene prodaji. Dakle, dugotrajna imovina (ili skupina za otuđenje) se razvrstava za **raspodjelu vlasnicima** ako se društvo prema vlasnicima obvezalo na raspodjelu imovine (ili skupine za otuđenje). To znači da imovina mora biti trenutačno raspoloživa za raspodjelu u svom postojećem

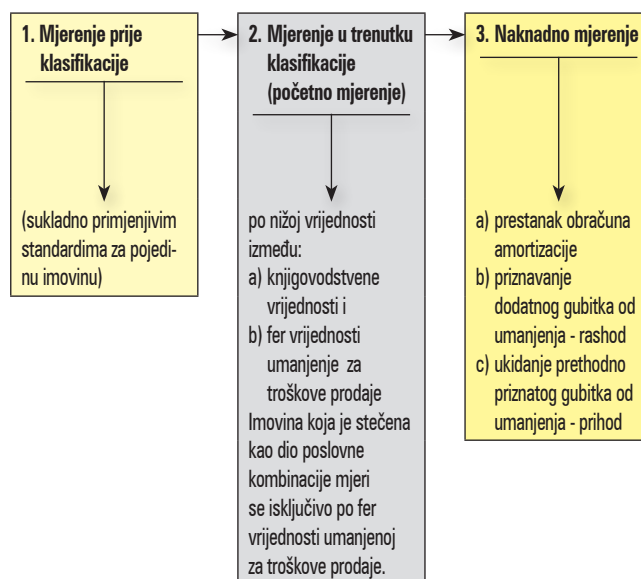
stanju i raspodjela mora biti visoko vjerojatna, odnosno moraju biti pokrenute radnje za raspodjelom imovine i treba postojati očekivanje da će raspodjela biti izvršena u roku od godinu dana od datuma klasifikacije. Radnje potrebne za okončanje raspodjele će ukazivati na to da nema izgleda da će doći do značajnih promjena u raspodjeli ili odustanka od raspodjele. U sklopu procjene da li je raspodjela visoko vjerojatna, potrebno je razmotriti i vjerojatnost da li će ju skupština vlasnika odobriti ili odbiti.

Dugotrajna imovina namijenjena otpisu

Dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) **namijenjena otpisu ne smije** se klasificirati kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji (toč. 8.24. HSFI-a 8; toč. 13. MSFI-a 5) budući da se njena knjigovodstvena vrijednost neće nadoknaditi prodajom, već će se imovina koristiti do kraja njenog ekonomskog vijeka trajanja. Nadalje, **imovina izvan upotrebe** (imovina koja je privremeno izvan upotrebe (npr. zbog pada potražnje za proizvodima koje proizvodi), ali ostaje u funkcije za rad i nakon nekog vremena će se ponovno koristiti za obavljanje djelatnosti) **ne smije se iskazati kao otpisana** (toč. 14. MSFI-a 5), te se ne može klasificirati kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji.

3. Mjerenje dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) klasificirane kao namijenjene prodaji

Dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji potrebno je mjeriti na drugačiji način te u financijskim izvještajima prezentirati odvojeno od ostale dugotrajne imovine. Stoga, kada su zadovoljeni uvjeti za klasifikaciju dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji, imovina se mjeri u skladu sa sljedećim pravilima:



3.1 Mjerenje prije klasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji

Odmah prije početne klasifikacije imovine (ili grupe za otuđenje) na imovinu namijenjenu prodaji, knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine (ili sve imovine i obveze u grupi) utvrđuju se i **mjere u skladu sa standardom koji se primjenjuje na tu imovinu prije reklasifikacije** (toč. 8.29. HSFI-a 8; toč. 18. MSFI-a 5). Primjerice, društvo će primijeniti MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema, odnosno HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina. Dodatno, računovodstvo

vodstvenom politikom potrebno je propisati da li će se imovina mjeriti metodom troška ili metodom revalorizacije. Stoga, ako društvo prema MRS-u 16 (HSFI-u 6) koristi:

- a) *model troška* – imovina se iskazuje po njezinu trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja (efekti mjerenja priznaju se u račun dobiti i gubitka);
- b) *model revalorizacije* – imovina čija se fer vrijednost može pozdano utvrditi iskazuje se po revaloriziranom iznosu, odnosno po fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja (efekti mjerenja priznaju se u okviru ostale sveobuhvatne dobiti i kroz račun dobiti i gubitka).

Nakon reklasifikacije dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) na imovinu namijenjenu prodaji, društvo će za daljnje vrednovanje primjenjivati odredbe MSFI-a 5, odnosno HSFI-a 8.

3.2 Početno mjerenje imovine u trenutku klasifikacije kao namijenjene prodaji



ističemo...

U skladu sa toč. 8.26. HSFI-a 8 i toč. 15. i 15.A MSFI-a 5, prilikom klasifikacije dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) namijenjena za prodaju (ili klasificirana za raspodjelu vlasnicima) mjeri se **po nižoj vrijednosti od:**

- 1) **knjigovodstvene vrijednosti ili**
- 2) **fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (odnosno troškove raspodjele).**

Knjigovodstvena vrijednost utvrđuje se u postupku mjerenja prije klasifikacije, kao što je prethodno navedeno. Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je iznos koji se može dobiti od prodaje imovine ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti, umanjena za troškove prodaje. Za potrebe utvrđivanja fer vrijednosti potrebno je procijeniti troškove prodaje, odnosno raspodjele, a koji predstavljaju zavisne (inkrementalne) troškove izravno povezane s prodajom/raspodjelom, ali ne uključuju financijske troškove i troškove poreza na dobit. Dakle, ovi se troškovi ne knjiže jer nisu stvarno nastali, već se samo procjenjuju kako bi se odredila fer vrijednost imovine.

Nadalje, ako se očekuje da će se prodaja izvršiti nakon godine dana, troškovi prodaje moraju se mjeriti po sadašnjoj vrijednosti (toč. 8.28. HSFI-a 8; toč. 17. MSFI-a 5). U tom slučaju, svako povećanje sadašnje vrijednosti troškova prodaje, a koje proizlazi iz proteka vremena, treba priznati u računu dobiti ili gubitku kao financijski trošak.

U skladu sa toč. 8.27. HSFI-a 8; toč. 16. MSFI-a 5, ako se radi o **novonabavljenoj imovini** (ili grupi za otuđenje) koje zadovoljavaju kriterijima za klasifikaciju kao namijenjene za prodaju, imovina (ili grupa za otuđenje) će se odmah pri početnom priznavanju klasificirati kao namijenjena prodaji te će se mjeriti po nižoj od knjigovodstvene vrijednosti po kojoj nije bila klasificirana (npr. trošak nabave) i fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako je imovina (ili grupa za otuđenje) stečena kao dio poslovne kombinacije, treba se mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

Grupa za otuđenje može uključivati bilo koju imovinu ili obvezu subjekta, uključujući kratkotrajnu imovinu, kratkoročne obveze i imovinu isključenu iz zahtjeva mjerenja prema toč. 5. MSFI-a 5 (HSFI-a 8). Međutim, ako je dugotrajna imovina, koja se mora mjeriti sukladno

zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8), dio grupe za otuđenje, tada cijelu grupu treba mjeriti po nižoj vrijednosti između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje (toč. 8.16. HSFI-a 8; toč. 4. MSFI-a 5).

Stoga, u trenutku klasifikacije vrijedi sljedeće:

- 1) ako je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje manja od knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine (grupe za otuđenje) namijenjene prodaji, društvo će **priznati rashod, tj. gubitak od umanjenja** u potpunosti u računu dobiti i gubitka (i za onu imovinu koja je prije klasifikacije mjerena po revaloriziranoj vrijednosti), a dugotrajna imovina namijenjena prodaji će se klasificirati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Naime, u skladu sa toč. 8.31. HSFI-a 8 i toč. 20. MSFI-a 5, subjekt treba priznati rashod od umanjenja za bilo koji početni djelomični otpis imovine ili skupine za otuđenje do visine fer vrijednosti, umanjene za troškove prodaje. Međutim, potrebno je obratiti pozornost na sljedeće:

- ako se radi o klasifikaciji **pojedinačne** dugotrajne imovine namijenjene prodaji (primjerice, stroj), ukupni gubitak od umanjenja se priznaje za tu imovinu;
- ako se radi o klasifikaciji **grupe za otuđenje**, potrebno je identificirati imovinu koja se može mjeriti po MSFI-u 5 (HSFI-u 8) i onu koja se ne može mjeriti po tom standardu, već po primjenjivom standardu za tu imovinu. Gubitak od umanjenja grupe za otuđenje mora se alocirati na imovinu grupe za otuđenje sukladno MRS-u 36, kao što slijedi:
 - a) gubitak od umanjenja najprije se alocira na goodwill (ukoliko postoji);
 - b) preostali iznos gubitka (ukoliko postoji) se alocira razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti na preostalu imovinu grupe za otuđenje koja se mjeri u skladu sa MSFI-om 5 (HSFI-om 8).

- 2) ako je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje **veća** od knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine (grupe za otuđenje) namijenjene prodaji, društvo **ne može** priznati dobitak, već je imovinu potrebno klasificirati na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po knjigovodstvenoj vrijednosti.

Skrećemo pozornost da, kada se radi o imovini koja se prije klasifikacije na imovinu namijenjenu prodaji vrednuje po revaloriziranoj vrijednosti, MSFI 5 niti HSFI 8 ne navode kako se u trenutku klasifikacije dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji postupa s revalorizacijskom rezervom i pripadajućim iznosom odgođene porezne obveze. Naime, dvojba oko tretmana revalorizacijske rezerve može proizaći uslijed odredbi MRS-a 16 (HSFI-a 6) koje navode sljedeće: *Revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na dugotrajnu materijalnu imovinu može se prenijeti u zadržanu dobit. Revalorizacijska rezerva može se prenijeti u zadržanu dobit kada je imovina rashodovana ili je otuđena. Međutim, neke se revalorizacijske rezerve mogu realizirati ako poduzetnik koristi imovinu.. U tom slučaju iznos realizirane revalorizacijske rezerve je razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti ili gubitka.*

Također, i odredbe poreznih propisa navode da se revalorizacijska rezerva uključuje u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojemu je realizirana, a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije. Ostatak revalorizacijske pričuve uključuje se u



poreznu osnovicu nakon uništenja, prodaje ili otuđenja na drugi način imovine od koje je revalorizacijska pričuva oblikovana¹.

Uzimajući u obzir da se klasifikacijom dugotrajne imovine na onu namijenjenu prodaji, dugotrajna imovina ne povlači iz upotrebe niti se ne prestaje priznavati, a također u MSFI-u 5 niti u HSFI-u 8 ne postoji odredba koja nalaže da se prethodno formirana revalorizacijska rezerva ukida u trenutku reklasifikacije dugotrajne imovine na onu namijenjenu prodaji, niti se isto navodi u Osnovi za zaključke za MSFI 5 (toč. BC47 i toč. BC48), zaključujemo da prethodno formiranu revalorizacijsku rezervu dugotrajne imovine nije potrebno ukinuti i prenijeti na zadržanu dobiti u trenutku reklasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, već će se revalorizacijska rezerva ukinuti u trenutku realizacije prodaje imovine, tj. u trenutku otuđenja imovine.

Nadalje, kao što je navedeno u toč. BC48 u Osnovi za zaključke za MSFI 5, efekte naknadne promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje za dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, koja je prije klasifikacije iskazana po revaloriziranoj vrijednosti, potrebno je iskazati kroz račun dobiti i gubitka, a ne kroz promjenu revalorizacijske rezerve (kao što je to u slučaju kada se imovina mjeri u skladu sa MRS-om 16 (HSFI-om 6)). Navedeni tretman proizlazi iz potrebe da se ujednači računovodstveni tretman pri naknadnom mjerenju dugotrajne imovine namijenjene prodaji za imovinu koja je prije klasifikacije revalorizirana, kao i za onu koja se prije klasifikacije vodi po trošku.

3.2.1. Klasifikacija u financijskim izvještajima

U trenutku klasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, **imovina se prestaje priznavati kao dugotrajna te se prenosi na kratkotrajnu imovinu**, i kao takva se u bilanci iskazuje u okviru konta skupine 68 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji. Također, obveze povezane sa imovinom/grupom za otuđenje prenose se na zasebnu poziciju kratkoročnih obveza u okviru konta skupine 28 - Obveze s osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji.

3.3 Naknadno mjerenje nakon klasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji

I kod naknadnog mjerenja dugotrajne imovine namijenjene prodaji, potrebno je zadovoljiti osnovno pravilo, a to je da se imovina mora mjeriti po nižoj od knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje. Stoga, nakon klasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji vrijedi sljedeće:

- 1) društvo će **prestati** obračunavati amortizaciju od trenutka klasifikacije i za pojedinačnu dugotrajnu imovinu i za imovinu koja je dio grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju (toč. 25. MSFI-a 5);
- 2) **gubitak od umanjenja** potrebno je priznati kao rashod za bilo koji naknadni djelomični otpis imovine (ili grupe za otuđenje) do visine njezine fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (toč. 20. MSFI-a 5; toč. 8.31. HSFI-a 8);
- 3) društvo će priznati **dobitak** u računu dobiti i gubitka za naknadno povećanje fer vrijednosti umanjeno za troškove prodaje imovine, ali samo do visine prethodno priznatog gubitka (toč. 21.-22. MSFI-a 5; toč. 8.32. HSFI-a 8).

Iako društvo prestaje obračunavati amortizaciju, kamate i drugi troškovi svojstveni obvezama grupe za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena za prodaju će se i dalje priznavati.

Dobici ili gubici, nastali prilikom ponovnog vrednovanja dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) klasificirane kao namijenjene prodaji, koji ne udovoljava definiciji obustave poslovanja uključuju se u dobit ili gubitak od neprekinutog poslovanja.

Za pojedinačnu imovinu ili grupu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji potrebno je naknadno provjeriti da li je došlo do promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje imovine. Međutim, kod naknadnog mjerenja grupe za otuđenje, imovinu ili obveze koje nisu u djelokrugu mjernih zahtjeva MSFI-a 5 (HSFI-a 8), ali su uključene u grupu za otuđenje namijenjenu za prodaju, treba ponovno mjeriti u skladu sa standardom primjenjivim na njihovo mjerenje i to prije nego se provede ponovno mjerenje fer vrijednosti grupe za otuđenje umanjene za troškove prodaje (toč. 30. HSFI-a 8; toč. 19. MSFI-a 5).

Nakon ponovnog mjerenja, naknadne promjene u fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, bilo da se radi o pojedinačnoj imovini ili grupi za otuđenje, potrebno je obračunati kako slijedi (toč. 8.34. HSFI-a 8; toč. 21.-23. MSFI-a 5) :

- 1) ako je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje imovine **smanjenja**, društvo će priznati *gubitak od umanjenja*. Ako se radi o grupi za otuđenje, knjigovodstvena vrijednost imovine u grupi smanjiti će se na način da se najprije gubitak od umanjenja alocira na goodwill, a zatim na drugu imovinu grupe koja se mjeri u skladu sa zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8) razmjerno njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti.
- 2) ako je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje imovine (grupe za otuđenje) **povećana**, društvo će priznati *dobitak*, ali samo do visine prethodno priznatog kumulativnog gubitka. Knjigovodstvena vrijednost imovine u grupi za otuđenje povećati će se na način da se imovina koja se mjeri u skladu sa zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8) poveća razmjerno njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti. Dobitak se ne smije alocirati na goodwill.

Međutim, vezano za priznavanje dobitka od ukidanja gubitka od umanjenja, **u primjeni MSFI-a 5 i HSFI-8 postoje određene razlike, koje su kako slijedi:**

- a) *za obveznike primjene MSFI-a*, sukladno toč. 21. i 22. MSFI-a 5, iznos priznatog dobitka ne može biti veći od kumulativnog gubitka od umanjenja koji je bio prethodno priznat **u skladu sa MSFI-om 5 ili MRS-om 36**. Dakle, odnosi se i na gubitak koji je priznat za dugotrajnu imovinu (grupu za otuđenje) namijenjenu prodaji prije klasifikacije.
- b) *za obveznike primjene HSFI-a*, sukladno točki 8.32. HSFI-a 8 iznos priznatog dobitka se priznaje do visine prije priznatog rashoda **u skladu s ovim standardom HSFI-om 8**. Prema tome se može zaključiti da se dobitak može priznati samo do visine gubitka od umanjenja priznatog nakon klasifikacije imovine, ali ne i za iznos priznat za dugotrajnu imovinu (grupu za otuđenje) namijenjenu prodaji prije klasifikacije.

3.4 Prodaja imovine

Prihod ili rashod s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji ili skupine za otuđenje, priznaje se u trenutku otuđenja i klasificira se kao ostali prihodi ili ostali rashodi na neto osnovi u skladu s HSFI 15 – Prihodi i HSFI 16 – Rashodi, odnosno u skladu sa MRS-om 16 (MRS-om 38). (toč. 8.33. HSFI-a 8; toč. 25. MSFI-a 5). Nadalje, dobitak ili gubitak koji nije prethodno priznat do datuma prodaje dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) treba se priznati na datum prestanka priznavanja, tj. u trenutku otuđenja (toč. 8.35. HSFI-a 8, toč. 24. MSFI-a 5).

¹ Čl.39. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/5 -1/20)

3.5 Primjeri računovodstvenog praćenja dugotrajne imovine (grupe za otuđenje) namijenjene prodaji

Primjer 1. - Klasifikacija poslovne zgrade u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (vrši se po knjigovodstvenoj vrijednosti)

Društvo X d.o.o. ima u vlasništvu zgradu i pripadajuće zemljište. Društvo donosi odluku o prodaji nekretnine jer više nema namjeru koristiti je u obavljanju djelatnosti s obzirom da se preselilo u novu zgradu. Društvo je u skladu sa planom prodaje poduzelo sve potrebne aktivnosti pronalaska kupca te se smatra da je prodaja vrlo vjerojatna u roku od godine dana, a imovina je raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju. Uvjeti za klasifikaciju su zadovoljeni te društvo 31.03.2020. godine nekretninu klasificira kao dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

Nekretnina se naknadno mjeri po modelu troška. Korisni vijek trajanja zgrade je 20 godina (stopa amortizacije 5%). Na dan 01.01.2020. godine nabavna vrijednost zgrade je 1.400.000 kn, a ispravak vrijednosti 245.000 kn. Vrijednost zemljišta je 350.000 kn. Ukupna knjigovodstvena vrijednost nekretnine na 01.01.2020. godine iznosi 1.505.000 kn. Nekretnina je djelomično financirana kreditom banke, stoga postoji neotplaćeni dugoročni kredit banke u iznosu od 400.000 kn (otplata kredita je polugodišnja, u 2020. godini otplaćene su dvije rate u ukupnom iznosu od 100.000 kn + kamate u iznosu 15.000 kn).

Prije klasifikacije na imovinu namijenjenu prodaji, društvo nije uočilo indikatore umanjenja imovine te nije bilo potrebno priznati gubitak od umanjenja. Na datum klasifikacije nekretnine na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji fer vrijednost nekretnine iznosi 1.550.000 kn, a troškovi prodaje 20.000 kn.

Naknadno, društvo na dan 31.12.2020. godine donosi odluku o smanjenju vrijednosti nekretnine s obzirom na pad tržišta nekretnina te je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje utvrđena u ukupnom iznosu od 1.400.000 kn (1.080.000 kn za zgradu, 320.000 kn za zemljište)

U siječnju 2021. godine nekretnina je prodana društvu A d.o.o. za iznos od 1.500.000 kn. Isporuka nekretnine koju društvo X d.o.o. prodaje oslobođena je PDV-a (u upotrebi je više od 2 godine).²

Potrebno je provesti odgovarajuća knjiženja, koja su ista i za obveznike primjene MSFI-a i HSF1-a.

- Knjiženje početnog stanja nekretnine.
- S obzirom da je datum klasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji 31.03.2020. godine, nekretninu je do toga datuma potrebno vrednovati po modelu troška sukladno MRS-u 16 (HSFI-u 6). Obračunati trošak amortizacije za period 01.01.-31.03.2020. godine iznosi 17.500 kn (1.400.000 kn * 5% / 12 * 3) te je knjigovodstvena vrijednost nekretnine na datum klasifikacije utvrđena u ukupnom iznosu od 1.487.500 kn (1.505.000 kn – 17.500 kn).
- Knjigovodstvena vrijednost je manja od fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (1.487.500 kn < 1.530.000 kn) na datum klasifikacije, te će se nekretnina klasificirati na imovinu namijenjenu prodaji po knjigovodstvenoj vrijednosti. Prestaje daljnji obračun amortizacije.

- Dugoročni kredit banke potrebno je reklasificirati na kratkoročnu obvezu. Tijekom 2020. godine vrši se otplata prema otplatnom planu.
- Naknadnim vrednovanjem na 31.12.2020. godine utvrđeno je da je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje manja od knjigovodstvene vrijednosti te društvo priznaje gubitak od umanjenja u iznosu od 87.500 kn (1.400.000 kn < 1.487.500 kn).
- Prihod od prodaje priznaje se u neto iznosu od 100.000 kn (razlika između prihoda od prodaje i vrijednosti nekretnine; 1.500.000 kn – 1.400.000 kn).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Početno stanje			
	Poslovna zgrada	1.400.000,00	024	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskog objekta	245.000,00		026
	Zemljište	350.000,00	020	
	Obveze po dugoročnom kreditu	400.000,00		982
2.	Troškovi amortizacije 1-3/2020			
	Trošak amortizacije	17.500,00	430	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskog objekta	17.500,00		026
3.	Klasifikacije nekretnine na imovinu namijenjenu prodaji			
	Poslovna zgrada	1.400.000,00		024
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskog objekta	262.500,00	026	
	Zemljište	350.000,00		020
	Građevinski objekti namijenjeni prodaji	1.137.500,00	682	
	Zemljišta namijenjena prodaji	350.000,00	681	
4.	Prijenos obveze po kreditu			
	Obveze po dugoročnom kreditu	400.000,00	982	
	Obveze s osnove dugorajne imovine namijenjene prodaji	400.000,00		280
4a.	Otplata kredita i kamata			
	Žiro račun	115.000,00		100
	Obveze s osnove dugorajne imovine namijenjene prodaji	100.000,00	280	
	Troškovi kamata	15.000,00	723	
5.	Naknadno mjerenje na 31.12.2020. (smanjenje vrijednosti)			
	Vrijednosno usklađenje građevinskih objekata namijenjenih prodaji	57.500,00		6892
	Vrijednosno usklađenje zemljišta namijenjenih prodaji	30.000,00		6891
	Gubitak od umanjenja (vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji)	87.500,00	718	
6.	Prodaja nekretnine 2021.godina			
	Potraživanje od kupaca	1.500.000,00	120	
	Građevinski objekti namijenjeni prodaji	1.137.500,00		682
	Zemljišta namijenjena prodaji	350.000,00		681
	Vrijednosno usklađenje građevinskih objekata namijenjenih prodaji	57.500,00	6892	
	Vrijednosno usklađenje zemljišta namijenjenih prodaji	30.000,00	6891	
	Dobitak od prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji	100.000,00		7618

² Čl. 40. st. 1. toč. j) Zakona o porezu na dodanu vrijednost; Nar. nov., br. 73/13-121/19; nadalje Zakon o PDV



Primjer 2. - Klasifikacija stroja u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (vrši se po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje)

Društvo X d.o.o. ima u vlasništvu stroj za koji donosi odluku o njegovoj prodaji jer ga više neće koristiti u procesu proizvodnje zbog pada potražnje za proizvodom. Društvo je u skladu sa planom prodaje poduzelo sve potrebne aktivnosti pronalaska kupca te se smatra da je prodaja vrlo vjerojatna u roku od godine dana, a imovina je raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju. Uvjeti za klasifikaciju su zadovoljeni te društvo 31.03.2020. godine stroj klasificira kao dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

Stroj se naknadno mjeri po modelu troška. Na dan 01.01.2020. godine podaci su sljedeći: nabavna vrijednost stroja 600.000 kn, ispravak vrijednosti 150.000 kn. Vijek trajanja 10 godina (stopa amortizacije 10%). Knjigovodstvena vrijednost na 01.01.2020. iznosi 450.000 kn. Društvo je uočilo indikatore umanjenja imovine te je priznalo gubitak od umanjenja stroja u siječnju 2020. godini u iznosu od 20.000 kn. Stroj je djelomično financiran kreditom banke te preostala obveza iznosi 300.000 kn (otplata kredita je polugodišnja, u 2020. godini otplaćene su dvije rate u ukupnom iznosu od 80.000 kn + kamate u iznosu 15.000 kn).

Utvrđena fer vrijednost na datum klasifikacije imovine iznosi 420.000 kn, a troškovi prodaje 15.000 kn.

Na dan 31.12.2020. godine društvo naknadno mjeri imovinu te utvrđuje da fer vrijednost umanjena za troškove prodaje iznosi 412.500 kn.

U ožujku 2021. godine društvo je prodalo stroj u iznosu od 410.000 kn + PDV 102.500 kn.

Potrebno je provesti odgovarajuća knjiženja, koja će biti ista za obveznike primjene MSFI-a i HSF-a.

- Knjiženje početnog stanja.
- S obzirom da je datum klasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji 31.03.2020. godine, stroj je do toga datuma potrebno vrednovati po modelu troška sukladno MRS-u 16 (HSFI-u 6), tj. priznati trošak amortizacije za tekuću godinu te priznati gubitke od umanjenja. Obračunata amortizacija za period 01.01.-31.03.2020. iznosi 14.550 kn (pri izračunu amortizacije uzeto je u obzir umanjenje imovine). Prije klasifikacije na imovinu namijenjenu prodaji, knjigovodstvena vrijednost stroja je 415.450 kn.
- Knjigovodstvena vrijednost je veća od fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (415.450 kn > 405.000 kn) na datum klasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, te će se stroj klasificirati na imovinu namijenjenu prodaji po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Društvo priznaje gubitak od umanjenja u iznosu od 10.450 kn prilikom klasifikacije. Prestaje daljnji obračun amortizacije.
- Dugoročni kredit banke potrebno je reklasificirati na kratkoročnu obvezu. Tijekom 2020. godine vrši se otplata prema otplatnom planu.
- Naknadnim vrednovanjem na 31.12.2020. godine utvrđeno je da je fer vrijednost stroja umanjena za troškove prodaje povećana za 7.500 kn u odnosu na ranije priznati iznos (412.500 kn > 405.000 kn) te je priznat dobitak u iznosu od 7.500 kn. Međutim, društvo mora voditi računa o tome da maksimalni iznos prihoda od ukidanja gubitka od umanjenja koji se može priznati ne može biti veći od prethodno priznatog gubitka od umanjenja. Taj iznos se utvrđuje različito kod obveznika primjene MSFI-a i obveznika primjene HSF-a.

- izračun po MSFI-u 5 (toč. 21. i 22. MSFI-a 5) - ukupni kumulativni gubitak od umanjenja obuhvaća gubitak od umanjenja priznat prije i nakon klasifikacije te iznosi 30.450 kn (20.000 kn + 10.450 kn) stoga maksimalni iznos prihoda od ukidanja gubitka može iznositi 30.450 kn.
- izračun po HSF-u 8 (toč. 8.32. HSF-a 8) - ukupni kumulativni gubitak od umanjenja obuhvaća gubitak od umanjenja priznat samo nakon klasifikacije te iznosi 10.450 kn. Društvo može priznati prihod od ukidanja gubitka u maksimalnom iznosu od 10.450 kn.

S obzirom da je u primjeru ukupni dobitak od ukidanja umanjenja manji od prethodno priznatog gubitka, obveznik HSF-a i obveznik MSFI-a priznati će dobitak u iznosu od 7.500 kn.

- Rashod od prodaje priznaje se u neto iznosu, kao razlika između prihoda od prodaje i knjigovodstvene vrijednosti stroja te je priznat u iznosu od 2.500 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Početno stanje			
	Stroj	600.000,00	030	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) stroja	150.000,00		032
	Obveze po dugoročnom kreditu	300.000,00		982
2.	Gubitak od umanjenja			
	Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme	20.000,00	7114	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) stroja	20.000,00		032
2a.	Troškovi amortizacije 1-3/2020			
	Trošak amortizacije	14.550,00	430	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) stroja	14.550,00		032
3.	Klasifikacije stroja na imovinu namijenjenu prodaji uz priznavanje umanjenja			
	Stroj	600.000,00		030
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) stroja	184.550,00	032	
	Postrojenja i oprema namijenjena prodaji	405.000,00	683	
	Gubitak od umanjenja (vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji)	10.450,00	718	
4.	Prijenos obveze po kreditu			
	Obveze po dugoročnom kreditu	300.000,00	982	
	Obveze s osnove dugorajne imovine namijenjene prodaji	300.000,00		280
4a.	Otplata kredita i kamata			
	Žiro račun	95.000,00		100
	Obveze s osnove dugorajne imovine namijenjene prodaji	80.000,00	280	
	Troškovi kamata	15.000,00	723	
5.	Naknadno mjerenje na 31.12.2020. (povećanje vrijednosti)			
	Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme namijenjenih prodaji	7.500,00	6893	
	Dobitak od ukidanja umanjenja (prihodi od povećanja fer vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji)	7.500,00		7672
6.	Prodaja stroja 2021.godina			
	Potraživanje od kupaca	512.500,00	120	
	Obveze za PDV	102.500,00		260
	Postrojenja i oprema namijenjena prodaji	405.000,00		683
	Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme namijenjenih prodaji	7.500,00		6893
	Gubitak od prodaje imovine namijenjene za prodaju	2.500,00	7308	

Primjer 3. - Klasifikacija imovine koja je iskazana u revaloriziranim iznosima na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (vrši se po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje)

Društvo X d.o.o. ima građevinsko zemljište koje je kupilo sredinom 2019. godine za izgradnju poslovnih prostora. Kupnja zemljišta financirana je vlastitim sredstvima. Zemljište se naknadno vrednuje metodom revalorizacije. Trošak nabave iznosi 1.000.000 kn, a na 31.12.2019. godine izvršena je revalorizacija te ukupna vrijednost zemljišta iznosi 1.200.000 kn. Povećanje vrijednosti evidentirano je u iznosu od 200.000 kn, priznata je revalorizacijska rezerva u iznosu od 164.000 kn i odgođena porezna obveza u iznosu od 36.000 kn (društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%).

U ožujku 2020. godine zbog nepovoljne financijske situacije društvo donosi odluku o prodaji građevinskog zemljišta. Društvo je u skladu sa planom prodaje poduzelo sve potrebne aktivnosti pronalaska kupca te se smatra da je prodaja vrlo vjerojatna u roku od godine dana, a imovina je raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju. Uvjeti za klasifikaciju su zadovoljeni te društvo 31.03.2020. godine zemljište klasificira kao dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

Prije same reklasifikacije, neovisni procjenitelj procijenio je fer vrijednost zemljišta u iznosu od 1.190.000 kn te društvo prije reklasifikacije evidentira umanjenoj vrijednosti. Troškovi prodaje u trenutku klasifikacije iznose 20.000 kn. Do 31.12.2020. godine zemljište nije prodano (još uvijek su zadovoljeni uvjeti za klasifikaciju) te je naknadnim mjerenjem utvrđena fer vrijednost umanjena za troškove prodaje u iznosu od 1.210.000 kn.

Zemljište je prodano u veljači 2021. godine za iznos od 1.250.000 kn + PDV 312.500 kn. Isporuka građevinskog zemljišta oporeziva je PDV-om³.

Potrebno je provesti odgovarajuća knjiženja, koja su ista i za obveznike primjene MSFI-a i HFSI-a.

- Knjiženje početnog stanja.
- Evidentiranje umanjenoj vrijednosti zemljišta sukladno novoj procjeni fer vrijednosti u iznosu od 10.000 kn. S obzirom da je umanjenoj vrijednosti manje od prethodno priznate revalorizacijske rezerve, evidentira se odgovarajuće smanjenje revalorizacijske rezerve i odgođene porezne obveze, bez učinka na račun dobiti i gubitka.
- Zemljište će se klasificirati na imovinu namijenjenu prodaji po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje jer je ona niža od knjigovodstvene vrijednosti zemljišta (1.170.000 kn < 1.190.000 kn). Razlika od 20.000 kn priznaje se u trenutku klasifikacije kao rashod od umanjenoj, a ne kao smanjenje prethodno priznate revalorizacijske rezerve.
- Naknadnim vrednovanjem utvrđeno je povećanje fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje za iznos od 40.000 kn (1.210.000 kn - 1.170.000 kn). Društvo ukida prethodno priznati gubitak od umanjenoj i priznaje prihod u maksimalnom iznosu od 20.000 kn jer je toliko iznosio prethodno priznati gubitak od umanjenoj.
- Neto prihod od prodaje ostvaren je u iznosu od 60.000 kn (prihod od prodaje umanjenoj za knjigovodstvenu vrijednost prodane imovine; 1.250.000 kn > 1.190.000 kn).
- U trenutku prodaje društvo revalorizacijsku rezervu prenosi u korist zadržane dobiti (ili prenesenog gubitka ukoliko zadržana dobit ne postoji) te ukida odgođenu poreznu obvezu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Početno stanje			
	Građevinsko zemljište	1.000.000,00	0201	
	Ispravak vrijednosti građevinskog zemljišta	200.000,00	0211	
	Revalorizacijske rezerve materijalne imovine	164.000,00		9301
	Odgođena porezna obveza	36.000,00		989
2.	Svođenje imovine na fer vrijednost prije reklasifikacije			
	Ispravak vrijednosti građevinskog zemljišta	10.000,00		0211
	Revalorizacijske rezerve materijalne imovine	8.200,00	9301	
	Odgođena porezna obveza	1.800,00	989	
3.	Klasifikacije zemljišta na imovinu namijenjenu prodaji uz priznavanje umanjenoj			
	Zemljišta namijenjena prodaji	1.170.000,00	681	
	Građevinsko zemljište	1.000.000,00		0201
	Ispravak vrijednosti građevinskog zemljišta	190.000,00		0211
	Gubitak od umanjenoj (vrijednosno usklađenoj dugotrajne imovine namijenjene prodaji)	20.000,00	718	
4.	Naknadno mjerenje na 31.12.2020. (povećanje vrijednosti)			
	Zemljišta namijenjena prodaji	20.000,00	681	
	Dobitak od ukidanja umanjenoj (prihodi od povećanja fer vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji)	20.000,00		7672
5.	Prodaja zemljišta 2021. godina			
	Potraživanje od kupaca	1.562.500,00	120	
	Obveze za PDV	312.500,00		260
	Zemljišta namijenjena prodaji	1.190.000,00		681
	Dobitak od prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji	60.000,00		7618
6.	Ukidanje revalorizacijske rezerve i odgođene porezne obveze u trenutku otuđenja imovine			
	Revalorizacijske rezerve materijalne imovine	155.800,00	9301	
	Zadržana dobit	155.800,00		940
	Odgođena porezna obveza	34.200,00	989	
	Porez na dobit – odgođeni porez	34.200,00		811

Primjer 4. - Grupa za otuđenje klasificirana kao dugotrajna imovina namijenjena za prodaju

Društvo X d.o.o. odlučilo je prodati grupu imovine, koja zajedno čini grupu za otuđenje. Kriteriji za klasifikaciju su zadovoljeni na dan 28.02.2020. godine te fer vrijednost umanjenoj za troškove prodaje iznosi 4.600.000 kn, a knjigovodstvena vrijednost 7.800.000 kn. Nakon klasifikacije prestaje obračun amortizacije imovine. Naknadnim mjerenjem na 31.12.2020. godine utvrđena je fer vrijednost umanjenoj za trošak prodaje u iznosu od 6.000.000 kn.

Potrebno je utvrditi knjigovodstvenu vrijednost grupe za otuđenje, utvrditi vrijednost po kojoj će se imovina klasificirati na grupu za otuđenje namijenjenu prodaji te izvršiti naknadno vrednovanje imovine.



Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)

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



Grupa za otuđenje se sastoji od sljedeće imovine:

Grupa za otuđenje	Knjigovodstvena vrijednost prije odluke o prodaji (31.12.2019.)	Mjerenje prije klasifikacije (promjena vrijednosti)	Knjig. vrijed. prije klasifikacije	Alokacija gubitka nastalog kod klasifikacije	Nova knjig. vrijednost	Alokacija dobitka	Knjig. vrijednost na datum izvještavanja
1.	2.	3.	4. (2-3)	5.	6.	7.	8. (6+7)
Goodwill	2.000.000	-	2.000.000	(2.000.000)	-	-	-
Ostala nematerijalna imovina	1.200.000	(200.000)	1.000.000	(336.000)	664.000	336.000	1.000.000
Nekretnine, postrojenja i oprema	2.000.000	(600.000)	1.400.000	(468.000)	932.000	468.000	1.400.000
Ulaganja u nekretnine (po fer vrijednosti)*	1.000.000	(200.000)	800.000	-	700.000	-	700.000
Ulaganja u nekretnine (po trošku)	1.400.000	(200.000)	1.200.000	(396.000)	804.000	396.000	1.200.000
Potraživanja od kupaca*	800.000	-	800.000	-	400.000	-	400.000
Financijska imovina *	600.000	-	600.000	-	800.000	-	800.000
Ukupno	9.000.000	(1.200.000)	7.800.000	(3.200.000)	4.300.000	1.200.000	5.500.000

*imovina koja se ne mjeri sukladno zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8) već po standardima primjenjivim za tu imovinu

- Početna vrijednost imovine prije odluke o prodaji je 9.000.000 kn (kolona 2). Prije klasifikacije na imovinu namijenjenu prodaji potrebno je svaku imovinu mjeriti po primjenjivim standardima za tu imovinu (kolona 3). Za niti jednu imovinu unutar grupe nije priznat gubitak od umanjenja. Nakon toga je utvrđena knjigovodstvena vrijednost grupe za otuđenje prije klasifikacije (kolona 4).
- S obzirom da je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje manja od knjigovodstvene vrijednosti, grupa za otuđenje se prilikom klasifikacije kao namijenjene prodaji mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje te je stoga priznat gubitak od umanjenja 3.200.000 kn (7.800.000 – 4.600.000) koji je potrebno alocirati na imovinu unutar grupe koja se mjeri prema zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8). Gubitak od umanjenja se najprije raspoređuje na goodwill, a zatim se preostali iznos raspoređuje na ostalu imovinu unutar grupe koja se mjeri sukladno zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8), razmjerno njihovim knjigovodstvenim vrijednostima (kolona 5). Udio se utvrđuje na sljedeći način: ukupni gubitak od umanjenja minus gubitak raspoređen na goodwill = 3.200.000 - 2.000.000 = 1.200.000 kn. Alokacija gubitka je kako slijedi:

Imovina na koju se gubitak raspoređuje	Knjig.vrijed. prije klasifikacije imovine	Udio u knjig. vrijednosti	Gubitak za alokaciju
1.	2.	3.	4. (2*3)
Ostala nematerijalna imovina	1.000.000	28%*	336.000**
Nekretnine, postrojenja i oprema	1.400.000	39%	468.000
Ulaganja u nekretnine (po trošku)	1.200.000	33%	396.000
Ukupno	3.600.000	100%	1.200.000

* Udio ostale nematerijalne imovine u ukupnoj vrijednosti imovine na koju se gubitak raspoređuje = $1.000.000/3.600.000 = 27,77\%$ (zaokruženo 28%)

**Udio u gubitka za ostalu nematerijalnu imovinu = $28\% * 1.200.000 = 336.000$ kn

- Na datum naknadnog mjerenja potrebno je ponovno vrednovati imovinu iz grupe za otuđenje koja se ne mjeri po zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8). Mjerenje se vrši sukladno na njih primjenjivim standardima te su utvrđene njihove nove vrijednosti koje su u odnosu na prethodno mjerenje (kolona 4) smanjene za ukupno 300.000 kn, a za imovinu koja se mjeri u skladu sa zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8) u ovom koraku nije potrebno utvrditi novu vrijednost. Nova utvrđena knjigovodstvena vrijednost grupe za otuđenje iznosi 4.300.000 kn (kolona 6).
- Na dan 31.12.2020. godine fer vrijednost umanjena za troškove prodaje iznosi 6.000.000 kn te je veća od priznate knjigovodstvene vrijednosti iz kolone 6 za 1.700.000 kn, te predstavlja dobitak. Međutim, prihod ne smije biti priznat u iznosu koji je veći od prethodno priznatog kumulativnog gubitka. Također, ukidanje gubitka od umanjenja goodwilla se ne smije priznati, stoga se dobitak od 1.700.000 kn mora rasporediti na ostalu imovinu grupe koja se mjeri po zahtjevima MSFI-a 5 (HSFI-a 8) razmjerno njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti. Izračun dobitka je kako slijedi:

Grupa za otuđenje	Nova knjig. vrijednost	Udio u knjig. vrijednosti	Prihod za raspored	Prethodno priznati gubitak	Maksimalno mogući iznos alokacije prihoda
1.	2.	3.	4. (2*3)	5.	6.
Ostala nematerijalna imovina	664.000	28%	476.000	(336.000)	336.000
Nekretnine, postrojenja i oprema	932.000	39%	663.000	(468.000)	468.000
Ulaganja u nekretnine (po trošku)	804.000	33%	561.000	(396.000)	396.000
Ukupno	2.400.000	100%	1.700.000	(1.200.000)	1.200.000

Iako je prema raspoređenom prihodu iznos prihoda za ostalu nematerijalnu imovinu 476.000 kn (kolona 4), maksimalni dobitak jednak je prethodno priznatom gubitku u iznosu od 336.000 kn. Preostali iznos za alokaciju je $1.700.000 - 336.000 = 1.364.000$ kn koji se mora rasporediti na nekretnine, postrojenja i opremu i ulaganja u nekretnine (po trošku). Dakle, potrebno ga je ravnomjerno rasporediti; $1.364.000/2 = 682.000$ kn. Međutim, maksimalni iznos dobitka koji se može priznati za nekretnine, postrojenja i opremu je 468.000 kn. Ostaje za raspodjelu iznos od $1.364.000 - 468.000 = 896.000$ kn. Na ulaganje u nekretnine (po trošku), moguće je samo priznati do-

bitak od 396.000 kn. Maksimalno mogući iznos prihoda koji se može alocirati je 1.200.000 kn (nakon izračuna iskazano u prvoj tablici u koloni 7).

- 5) lako je naknadnim vrednovanjem utvrđena fer vrijednost umanjenja za troškove prodaje u iznosu od 6.000.000 kn, knjigovodstvena vrijednost grupe za otuđenje je manja od fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje za iznos od 500.000 kn (kolona 8) jer se ukupni prihod od ukidanja gubitka ne može priznati u iznosu koji je veći od ukupnog kumulativnog iznosa prethodno priznatog gubitka od umanjenja (kolona 7).

4. Mjerenje imovine u trenutku prestanka klasifikacije kao dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Kada kriteriji za priznavanje imovine (ili grupe za otuđenje) klasificirane kao namijenjene prodaji nisu više udovoljeni, društvo **mora prestat** sa takvom klasifikacijom (toč. 8.37. HSFI-a 8; toč. 26. MSFI-a 5). To će najčešće biti ako društvo mijenja plan prodaje. U tom slučaju, dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju ili za distribuciju vlasnicima (ili prestaje biti uključena u grupu za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena za prodaju/distribuciju vlasnicima) **mjeri se na sljedeći način:**

- a) za obveznike primjene MSFI-a 5, sukladno toč. 27. MSFI-a 5, imovina (grupa za otuđenje) se mjeri **po nižoj od:** njene **knjigovodstvene vrijednosti** prije nego je imovina (ili grupa za otuđenje) bila klasificirana kao namijenjena za prodaju, **usklađenu** za amortizaciju ili ponovnu procjenu koja bi bila priznata da imovina (ili grupa za otuđenje) nije bila klasificirana kao namijenjena za prodaju, i njene **nadoknadive vrijednosti** u trenutku naknadne odluke da se ne prodaje.
- b) za obveznike primjene HSFI-a 8, sukladno toč. 8.38. HSFI-a 8, imovina (grupa za otuđenje) se mjeri **po nižoj od:** njene **knjigovodstvene vrijednosti** prije nego je imovina (ili grupa za otuđenje) bila klasificirana kao namijenjena za prodaju, i njene **nadoknadive vrijednosti** u trenutku naknadne odluke da se ne prodaje.

Skrećemo pozornost na neusklađenost odredbi HSFI-a 8 i MSFI-a 5. Naime, za razliku od obveznika primjene MSFI-a, za obveznike primjene HSFI-a knjigovodstvena vrijednost imovine ne usklađuje se za amortizaciju ili ponovnu procjenu.

Nadoknadiva vrijednost je viši iznos između fer vrijednosti neke imovine umanjene za troškove prodaje i njene vrijednosti u uporabi. Vrijednost u upotrebi je sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova za koje se očekuje da će subjektu pritićati od upotrebe sredstva i njegovog otuđenja na kraju korisnog vijeka upotrebe. Ako je dugotrajna imovina dio jedinice koja stvara novac, njena nadoknadiva vrijednost je knjigovodstvena vrijednost koja bi bila priznata nakon alokacije gubitka od umanjenja imovine na tu jedinicu koja stvara novac sukladno MRS-u 36.

Bilo koje potrebno usklađenje u knjigovodstvenoj vrijednosti dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju uključuje se u dobit/gubitak od neprekinutog poslovanja u razdoblju u kojem ne udovoljava kriterijima priznavanja dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) kao imovine namijenjene prodaji (toč. 28. MSFI-a 5; toč. 8.39. HSFI-a 8).

Ukoliko se pojedina imovina ili obveze grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene prodaji uklone iz grupe, preostala dugotrajna imovina i obveza iz grupe za otuđenje i dalje će se vrednovati kao grupa, ali samo ako grupa udovoljava kriterijima priznavanja kao na-

mijenjena prodaji. U protivnom, ako preostala dugotrajna imovina iz grupe pojedinačno udovoljava kriteriju priznavanja kao namijenjena prodaji, imovina će se vrednovati svaka za sebe po nižoj između knjigovodstvene vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove na taj dan. Bilo koja druga dugotrajna imovina koja ne udovoljava kriterijima priznavanja prestaje se klasificirati kao namijenjena prodaji (toč. 8.40. HSFI-a 8; toč. 29. MSFI-a 5).

Primjer 5. - Prestanak priznavanja dugotrajne imovine namijenjene prodaji – promjena plana prodaje

Društvo X d.o.o. je 31.10.2019. godine klasificiralo opremu kao dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji. Radi se o opremi koja je nabavljena 31.01.2019. godine, a podaci prije reklasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji su kako slijedi: trošak nabave opreme je 400.000 kn, ispravak vrijednosti na datum klasifikacije na imovinu namijenjenu prodaji je 30.000 kn, tj. neto knjigovodstvena vrijednost iznosi 370.000 kn. Oprema se naknadno mjeri po trošku te je stopa amortizacije 10%.

Imovina je klasificirana na imovinu namijenjenu prodaji po knjigovodstvenoj vrijednosti od 370.000 kn jer je fer vrijednost umanjena za trošak prodaje u tom trenutku iznosila 390.000 kn.

Društvo je u svibnju 2020. godine odustalo od plana prodaje, te će opremu i dalje koristiti u proizvodnji te ju vraća u upotrebu. Imovina se prestaje klasificirati kao namijenjena prodaji 31.05.2020. godine. U periodu kada je imovina bila klasificirana kao namijenjena za prodaju nisu uočene okolnosti uslijed kojih bi bilo potrebno evidentirati umanjenje imovine. U trenutku odluke o prestanku prodaje nadoknadivi iznos opreme je 360.000 kn.

Potrebno je provesti odgovarajuća knjiženja, koja će biti različita za obveznike primjene MSFI-a i obveznike HSFI-a, iz razloga što obveznici primjene MSFI-a knjigovodstvenu vrijednost moraju uskladiti za smanjenje vrijednosti, amortizaciju ili revalorizaciju koja bi bila priznata da imovina (ili grupa za otuđenje) nije bila klasificirana kao namijenjena za prodaju (toč. 27. MSFI-a 5), dok obveznici primjene HSFI-a (toč. 38. HSFI-a 8) ne moraju napraviti takvu uskladu.

Međutim, u oba slučaju reklasifikacija se vrši po nižoj vrijednosti između utvrđene knjigovodstvene vrijednosti i nadoknadivog iznosa.

Utvrđivanje vrijednosti po kojoj se vrši prijenos sa imovine namijenjene prodaji na opremu koju će koristiti društvo je na sljedeći način:

R. br.	Opis	Obveznici primjene MSFI-a	Obveznici primjene HSFI-a
1.	Knjigovodstvena vrijednost (neto) prije klasifikacije na imovinu namijenjenu prodaji	370.000	370.000
2.	Obračunata amortizacija koja bi bila priznata u periodu prije reklasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji	23.333*	-
2a.)	Usklađeni akumulirani ispravak vrijednosti u trenutku prijenosa (toč. 27.MSFI-a 5; toč. 38. HSFI-a 8)	53.333	30.000
3.	Prilagođena knjigovodstvena vrijednost opreme (1-2)	346.667	370.000
4.	Nadoknadiva vrijednost	360.000	360.000
5.	Prijenos sa dugotrajne imovine namijenjene prodaji na imovinu u upotrebi vrši se po nižoj između knjigovodstvene i nadoknadive vrijednosti	Prijenos po knjigovodstvenoj vrijednosti (23.333) (red.br.3-1)	Prijenos po nadoknadivoj vrijednosti (10.000) (r.br. 4-3)
6.	Rashod od umanjenja kod prijenosa		

*400.000*10%/12*7= 23.333 kn (obračunata amortizacija za period 1.11.2019.-31.05.2020.)

**Knjiženje: obveznici primjene MSFI-a**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Početno stanje			
	Postrojenja i oprema namijenjena prodaji	370.000,00	683	
2.	Reklasifikacije opreme sa imovine namijenjene prodaji na imovinu u upotrebi			
	Oprema	346.667,00	030	
	Postrojenja i oprema namijenjena prodaji	370.000,00		683
	Gubitak od umanjenja (vrijednosno uskladenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji)	23.333,00	718	

Knjiženje: obveznici primjene HSFI-a

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Početno stanje			
	Postrojenja i oprema namijenjena prodaji	370.000,00	683	
2.	Reklasifikacije opreme sa imovine namijenjene prodaji na imovinu u upotrebi			
	Oprema	360.000,00	030	
	Postrojenja i oprema namijenjena prodaji	370.000,00		683
	Gubitak od umanjenja (vrijednosno uskladenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji)	10.000,00	718	

5. Prezentiranje i objavljivanje dugotrajne imovine (grupe za otuđenje) namijenjene prodaji

Društvo mora objaviti one informacije koje pomažu korisnicima financijskih izvještaja prilikom procjenjivanja financijskih učinaka prestanka poslovanja i otuđenja dugotrajne imovine ili skupine.

5.1. Prezentiranje u financijskim izvještajima

Prezentiranje dugotrajne imovine namijenjene prodaji u bilanci je na sljedeći način:

- dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i imovinu grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju potrebno je iskazati odvojeno od ostale imovine - imovina se prestaje priznavati kao dugotrajna te se prenosi na kratkotrajnu imovinu, i kao takva se u bilanci iskazuje u okviru zaliha; skupina konta 68, a u GFI na poziciji AOP 044 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji;
- obveze grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju potrebno je iskazati odvojeno od ostalih obveza - obveze povezane sa imovinom/grupom za otuđenje prenose se na zasebnu poziciju kratkoročnih obveza u okviru konta skupine 28, a u GFI na poziciji AOP 120 - Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji.

Imovina i obveze koje su klasificirane kao namijenjene prodaji ne smiju se prebijati i prikazivati kao jedan iznos. Glavne vrste imovine i obveza klasificirane kao namijenjene za prodaju trebaju biti odvojeno objavljene, ili na prednjoj strani bilance ili u bilješkama. Međutim, ako je grupa za otuđenje novostečena podružnica koja udovoljava uvjetima da se klasificira kao namijenjena prodaji odmah pri stjecanju, nije potrebno objavljivati glavne vrste imovine i obveza. Također, društvo mora odvojeno prikazati bilo kakve kumulativne prihode ili rashode direktno priznate u kapitalu (odnosno u okviru ostale sveo-

buhvatne dobiti) koji se odnose na dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) namijenjenu prodaji.

Nadalje, nije potrebno reklasificirati niti ponovno prikazati iznose koji su prikazani za dugotrajnu imovinu ili imovinu i obveze grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju u bilanci za prethodna razdoblja s namjerom da se prikaže klasifikacija u bilanci za zadnje prikazano razdoblje.

Svaki dobitak ili gubitak pri ponovnom mjerenju dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) klasificirane kao namijenjene prodaji koja ne zadovoljava definiciju prekinutog poslovanja treba se uključiti u dobit ili gubitak od neprekinutih poslovanja.

5.2. Objavljivanje u financijskim izvještajima

Potrebno je objaviti sljedeće podatke u bilješkama za razdoblje u kojem je dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) bila klasificirana kao namijenjena prodaji ili je prodana:

- opis dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje);
- opis činjenica i okolnosti u kojima se odvija prodaja, ili koje vode prema očekivanom otuđenju, i očekivano odvijanje i vrijeme nastanka takvog otuđenja;
- dobit ili gubitak priznat od promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji, ako već nije prikazano na prednjoj strani računa dobiti i gubitka;
- ako se može primijeniti, dio subjekta u kojem je dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) prikazana u skladu s MSFI-om 8.

Također, u razdoblju u kojem je odlučeno promijeniti plan prodaje dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje), potrebno je objaviti opis činjenica i okolnosti koje su dovele do takve odluke i učinke takve odluke na rezultate poslovanja za prikazano razdoblje i sva prethodna prikazana razdoblja.

6. Zaključak

Dugotrajna imovina (grupa za otuđenje) će se klasificirati kao dugotrajna imovina namijenjena za prodaju ako će se njena vrijednost nadoknaditi putem prodaje, a ne stalnim korištenjem. Ovu imovinu potrebno je klasificirati kao kratkorajnu imovinu te ju zasebno prezentirati u bilanci. Međutim, imovina prvotno klasificirana kao dugotrajna imovina ne smije se reklasificirati kao kratkotrajna imovina, dok ne budu zadovoljeni uvjeti za njeno priznavanje, a to su raspoloživost za trenutnu prodaju u postojećem stanju i velika vjerojatnost prodaje (unutar jedne godine od datuma klasifikacije). U trenutku klasifikacije imovinu je potrebno mjeriti po knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome što je niže, uz prestanak obračuna amortizacije. Ako je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje niža od knjigovodstvene vrijednosti priznati će se rashod od umanjenja u računu dobiti i gubitka, a naknadno povećanje fer vrijednosti priznaje se kao prihod samo do visine prethodno priznatih gubitaka od umanjenja. Prihodi ili rashodi od prodaje imovine (grupe za otuđenje) priznaju se na neto osnovi. Postoje određene razlike u zahtjevima MSFI-a 5 i HSFI-8, stoga će i za obveznike primjene pojedinih standarda računovodstveni tretman dugotrajne imovine namijenjene prodaji biti različit.