



Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjene prodaji i prestanak priznavanja

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

U ovom članku pišemo o računovodstvenoj primjeni HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja (u daljnjem tekstu: HSFI 8), koji je objavljen u Odluci o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/15, 105/20, 9/21 – ispravak i 150/22).

1. Uvod

U ovom članku pišemo o računovodstvenoj primjeni **HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja** (u daljnjem tekstu HSFI 8). Odredbe HSFI 8 u skladu su s **Direktivom 2013/34/EU**.

Ovaj članak **namijenjen je obveznicima primjene HSFI-a**. Odredbe MSFI-a u ovom članku koristimo samo kao dodatna pojašnjenja odredbi HSFI-a, ili za slučajeve kada se radi o događajima za koje ne postoji primjenjiv HSFI. Naime u takvom slučaju, obveznicima primjene HSFI-a propisano je da trebaju razmotriti primjenjivost zahtjeva i uputa sadržanih u MSFI-ima (HSFI 3.17. i 3.18.)

Tko su obveznici primjene HSFI-a ovisi o klasifikaciji poduzetnika prema odredbama Zakona o računovodstvu (Nar. nov. br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20 – ispravak, 114/22 i 82/23), a o čemu smo detaljnije pisali u članku **“Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6”**, objavljenog u časopisu RiPup broj 5/2016., dok smo klasifikaciju poduzetnika za potrebe sastavljanja financijskih izvještaja za 2016. prenijeli u članku **“Novi Zakon o računovodstvu”** koji smo objavili u časopisu RiPup 9/2015.

2. Opće odredbe

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji definirana je točkom 8.4. HSFI-a.



ističemo...

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

Točkom HSFI-a 8.14. definiran je sadržaj ovog standarda:

“Klasifikacijski i prezentacijski zahtjevi ovog standarda primjenjuju se na svu priznatu dugotrajnu imovinu i na sve skupine imovine koje je poduzetnik namijenio otuđenju.”

Prema točki HSFI-a 8.15, **imovina klasificirana kao dugotrajna prema HSFI 1 – Financijski izvještaji ne smije se reklasificirati kao kratkotrajna imovina, dok ne bude**, u skladu s kriterijem, **klasificirana kao namijenjena prodaji sukladno s ovim standardom**. Imovina koju bi poduzetnik inače smatrao dugotrajnom, a koja je kupljena isključivo s namjerom preprodaje, ne smije se klasificirati kao kratkotrajna dok nije u skladu s kriterijima ovog standarda po kojima se određuje za prodaju.

Da podsjetimo, točkama a 8.7. i 1.12 i 1.13 HSFI-a **kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava slijedeće uvjete:**

- očekuje se da će se realizirati ili se drže za prodaju ili potrošnju u redovnom tijeku poslovanja,
- primarno se drži za trgovanje,

- c) očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance,
- d) novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili upotrebe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Sva druga imovina je dugotrajna.

Da u otuđenje skupine imovine mogu biti uključene i obveze i kratkotrajna imovina, potvrđuje točka HSFI-a 8.16 koju citiramo:

“Otudenje skupine imovine s izravno povezanim obvezama u jednoj transakciji ponekad se događa kod poduzetnika kod kojeg skupine jedinica stvaraju novac ili jedna jedinica koja stvara novac ili dio jedinice koja stvara novac. Ovakva skupina može uključivati bilo koju imovinu ili obvezu od poduzetnika, uključujući i kratkotrajnu imovinu, kratkoročne obveze i imovinu isključenu točkom 8.16. ovog standarda.

Ako je dugotrajna imovina u okviru zahtjeva za mjerenje prema ovom standardu dio skupine za otuđenje, zahtjevi za mjerenje ovog standarda se odnose na cijelu skupinu, tako da se skupina vrednuje po nižoj knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Zahtjevi za mjerenje pojedinačne imovine i obveza unutar skupine su doneseni u sljedećim točkama ovog standarda.”

3. Priznavanje

Odredbe o kriterijima za priznavanje dugotrajne imovine u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji dane su u točkama HSFI-a 8.17 do 8.25. U dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji **ne priznaje se samo pojedinačna dugotrajna imovina**, već se u istu jedinicu dugotrajne imovine namijenjene prodaji **može uključiti skupina namijenjena prodaji** (primjerice proizvodna jedinica, podružnica). Takva skupina može uključivati bilo koju imovinu i bilo koje obveze subjekta, uključujući kratkotrajnu imovinu i kratkoročne obveze.

3.1. Osnovni uvjeti za priznavanje

Iz točaka HSFI-a 8.17 i 8.18. odredbi proizlaze slijedeći uvjeti **kada poduzetnik treba priznati dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) namijenjenu za prodaju:**

- ako će njena knjigovodstvena vrijednost biti uglavnom nadoknađena putem prodaje radije nego stalnim korištenjem,
- ako je raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju, podložna samo uvjetima koji su česti i uobičajeni za prodaju takve imovine i
- ako je njena prodaja vrlo vjerojatna.

Točkom 8.19. HSFI pojašnjava na koji način treba pripremiti prodaju da bi se smatrala vrlo vjerojatna. Tako **za prodaju koja je vrlo vjerojatna**, prikladna razina upravljanja procesom mora biti obavljena sukladno s planom prodaje dugotrajne imovine za otuđenje i **treba biti iniciran aktivni program za pronalaženje kupca i ispunjenje plana**. Imovina ili skupina za otuđenje mora biti aktivno označena za prodaju **po cijeni koja je prihvatljiva** u odnosu s njenom sadašnjom fer vrijednošću.

“Čvrsta obveza za kupnju” je dogovor s nepovezanim stranom, koji je obvezujući za obje strane i uglavnom sa zakonski prinudnim izvršenjem. Dogovor definira sljedeće:

- a) sve značajne stavke, uključujući cijenu i vrijeme nastanka transakcije,

- b) kaznu za neaktivnost koja je dovoljno velika da učini provodnje vrlo vjerojatnim.” (HSFI 8.3).

Točkom HSFI-a 8.19. propisan je i rok u kojem bi se prodaja trebala obaviti, a točkom koja slijedi propisano je kada iznimno rok može biti i duži. Tako bi se prodaja trebala odrediti za priznavanje kao **kompletna prodaja unutar jedne godine od datuma klasifikacije**. Međutim, HSFI dozvoljava da određeni događaji ili okolnosti produže razdoblje za dovršenje prodaje. Tako se **i nakon isteka roka od godine neka imovina** (ili skupina imovine) **ne mora isključiti iz klasifikiranja** kao one koja je namijenjena prodaji, **ako:**

- je odgoda uzrokovana događajima ili okolnostima **izvan kontrole poduzetnika** i
- postoji **dovoljno dokaza** da će poduzetnik **realizirati plan prodaje** imovine ili skupine.

Primjer slučaja gdje HSFI dozvoljava produljenje roka od godine dana je slučaj gdje kupac ili treća strana nameću uvjete prodaje dugotrajne imovine zbog kojih poduzetnik nije mogao prodaju obaviti unutar jedne godine ali istovremeno ima dovoljno čvrste dokaze da će uspjeti zadovoljiti zadane uvjete i obaviti konačnu prodaju dugotrajne imovine.

Temeljem svega navedenog u nastavku dajemo nekoliko općih primjera priznavanja dugotrajne imovine u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

Tako primjerice kada poduzetnika nabavlja zgradu radi prodaje no prije toga ju namjerava obnoviti nije udovoljeno zahtjevu da imovina mora biti raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju pa se ne može klasificirati u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

Priznavanje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji poduzetnik ne smije obaviti niti u slučaju kada, primjerice, namjerava prodati proizvodnu jedinicu, ali **još postoje obveze (naručeni poslovi) koje mora odraditi korištenjem te proizvodne jedinice**. Tek po dovršenju svih naručenih poslova takva proizvodna jedinica može se priznati u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, jasno, pod uvjetom da su zadovoljeni i svi ostali uvjeti za priznavanje.

Druge primjere kada se neka imovina treba priznati u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji sukladno ovom standardu, ili kada se to ne smije dati smo u poglavljima koje slijede, a kojima su dana pravila za neke specifične poslovne događaje.

3.2. Priznavanje u posebnim slučajevima

Odredbama HSFI-a propisana su i pravila priznavanja za neke specifične slučajeve kao što su: zamjena, priznavanje tek nabavljene imovine i postupanje s imovinom koja je uvjete stekla nakon datuma bilance. U odredbe HSFI-a 8 nisu prenesene odredbe o postupanju u slučaju namjere raspodjele dugotrajne imovine vlasnicima, pa ih sukladno točkama HSFI-a 3.17. i 3.18 prenosimo iz odgovarajućih odredbi MSFI-a.

3.2.1. Priznavanje u slučaju zamjene

Prema točki 8.21. HSFI-a, **zamjena za drugu dugotrajnu imovinu** obuhvaćena je također s pojmom transakcije prodaje, kada ima komercijalni sadržaj sukladno HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina.

Dakle i u slučaju otuđenja dugotrajne imovine putem zamjene za drugu dugotrajnu imovinu, poduzetnik prodanu dugotrajnu imovinu mora klasificirati kao dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (kao kratkotrajnu imovinu) ako su ispunjeni uvjeti HSFI-a 8, ali i uvjeti komercijalnog sadržaja sukladno HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina.

1 Smatramo da se definicija pojma “čvrsta obveza za kupnju” koji ne koristi niti jedna odredba HSFI-a 8 odnosi na pojam “prodaje koja je vrlo vjerojatna”.



3.2.2. Priznavanje novonabavljene imovine

Prema točki 8.22. HSFI-a **stjecanje dugotrajne imovine ili skupine sa svrhom naknadne prodaje** zahtijeva klasificiranje dugotrajne imovine ili skupine kao namijenjene prodaji po datumu nabave. Iz navedene odredbe proizlazi da se u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji osim imovine koju poduzetnik upotrebljava za obavljanje djelatnosti **može priznati i nova imovina, odnosno imovina koju poduzetnik tek nabavlja**. Navedeno je moguće ako su zadovoljena dva uvjeta:

- ako dugotrajna imovina u trenutku nabave zadovoljava jednogodišnjem zahtjevu iz točke 8.19. (prodaja unutar godine dana) ili je produženje tog razdoblja dozvoljeno sukladno točki 8.20. te
- ako su u tom trenutku zadovoljeni svi drugi uvjeti iz točaka 8.18 i 8.19 HSFI-a ili se to očekuje unutar kratkog razdoblja nakon nabave (najčešće unutar tri mjeseca).

To znači da se HSFI **ne primjenjuje** na imovinu koja je **nabavljena s ciljem prodaje nakon porasta njezine tržišne vrijednosti**, obzirom da se takva imovina obično drži kroz dulje vremensko razdoblje, te nije sigurna prodaja u roku od godine dana. Takva imovina priznaje se prema odredbama **HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine**.

3.2.3. Priznavanje u slučaju namjere raspodjele vlasnicima

Odredbama HSFI-a nisu prenesene odredbe o postupanju kada je imovina namijenjena raspodjeli vlasnicima. Obzirom da i u tom slučaju treba obaviti klasifikaciju u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji prenosimo odredbe točke 12A. MSFI-a 5. Navedenom odredbom propisano je da se dugotrajna imovina (ili skupina za otuđenje) **razvrstava za raspodjelu vlasnicima** ako se subjekt obvezao na raspodjelu imovine (ili skupine za otuđenje) vlasnicima. Da bi to bio slučaj, imovina:

- mora biti raspoloživa za trenutnu raspodjelu u svom postojećem stanju i
- vjerojatnost raspodjele mora biti velika.

Da bi vjerojatnost raspodjele bila velika, moraju biti pokrenute mjere za raspodjelu imovine i treba postojati očekivanje da će raspodjela biti dovršena u roku od jedne godine od datuma razvrstavanja. Mjere potrebne za okončanje raspodjele trebaju ukazivati na to da nije vjerojatno da će doći do značajnih promjena u raspodjeli ili do odustajanja od raspodjele. U okviru procjene vjerojatnosti raspodjele treba razmotriti i vjerojatnost njezina odobrenja od strane imatelja udjela (ako to propisuje mjerodavno pravo).

Dakle, uvjeti koji se zahtijevaju za raspodjelu, odgovaraju uvjetima koji se zahtijevaju i za prodaju, osim naravno cijene prodaje koja u ovom slučaju nije relevantna. No, kao dodatan kriterij MSFI navodi razmatranje vjerojatnosti odobrenja. Tako, primjerice za klasifikaciju imovine koja se namjerava raspodijeliti vlasnicima u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji mora postojati odluka skupštine trgovačkog društva.

3.2.4. Priznavanje nakon datuma bilance

Točkom 8.23 HSFI-a propisano je postupanje u slučaju kada su kriteriji za priznavanje iz točaka 8.18. i 8.19. HSFI-a zadovoljeni poslije datuma bilance. Naime, uvjeti iz navedenih točaka ne dozvoljavaju priznavanje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji **ukoliko su uvjeti zadovoljeni nakon datuma bilance**. Imovina se dakle, priznaje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji isključivo u poslovnoj godini u kojoj su zadovoljeni uvjeti za priznanjem. No, u slučaju ako su **kriteriji zadovoljeni** nakon datuma bilance, ali **prije**

odobrenja za izdavanje financijskih izvještaja, poduzetnik ovu informaciju mora objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.

To znači da imovina za koju nisu zadovoljeni gore spomenuti uvjeti do 31. prosinca 2024. ne može biti klasificirana kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji u bilanci za 2024. godinu. No, ukoliko su uvjeti zadovoljeni do datuma odobrenja za izdavanje financijskih izvještaja tada se u bilješke za financijske izvještaje za 2024. godinu treba navesti da će ta imovina biti priznata u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji u 2025. godini.

Treba naglasiti da se za odluku o priznavanju financijskih izvještaja ne mora čekati krajnji rok za predaju izvještaja (31.3.) već to može biti bilo koji datum nakon kraja poslovne godine, a najkasnije do 31.3. iduće godine.

3.2.5. Što kada je imovina prodana u istom razdoblju kada su stečeni uvjeti za priznavanje?

U određenim slučajevima dugotrajnu imovinu nećemo priznati kao dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji premda su za to stečeni svi uvjeti. Naime, osnovna namjena ove klasifikacije jest prikazivanje dugotrajne imovine koju namjeravamo prodati unutar godine dana u financijskim izvještajima. Imovina za koju su stečeni uvjeti priznavanja, a koja je prodana prije sastavljanja financijskih izvještaja ne moramo radi potrebe izvještavanja klasificirati na navedeni način jer ona u trenutku izvještavanja više niti neće biti iskazana u poslovnim knjigama.

Tako primjerice ako su uvjeti za priznavanje stečeni 1. rujna 2024. godine, a imovina je primjerice već idući mjesec prodana kupcu, takva imovina ukoliko već nije priznata kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji može se rashodovati, odnosno isknižiti izravno sa konta na kojem je bila iskazana za vrijeme upotrebe.

3.2.6. Postupanje s dugotrajnom imovinom namijenjenom otpisu

Postupanje s dugotrajnom imovinom koja je namijenjena otpisu propisano je točkama 8.24. i 8.25 HSFI-a. Tako prema točki 8.24. HSFI-a dugotrajnu imovinu ili skupinu **namijenjenu otpisu** poduzetnik **ne će klasificirati kao namijenjenu prodaji**. Razlog tomu je što će se njezina knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi uglavnom daljnjom uporabom (točka 13. MSFI-a 5).

To se odnosi i na onu dugotrajnu imovinu koja ima određenu knjigovodstvenu vrijednost, ali nema upotrebnu za poduzetnika, niti za tržište, pa je poduzetnik jedino može uništiti ili prodati društvima koje zbrinjavaju otpad. Takva imovina se odlukom o rashodovanju stavlja izvan upotrebe, a knjigovodstvena vrijednost svodi se na nulu, ali se takva imovina ne klasificira kao namijenjena prodaji čak niti kada se prodaje na otpad jer to nije tržišno orijentirana prodaja. Svođenjem vrijednosti na nulu gubi se kriterij iz točke 8.24. HSFI-a koji omogućuje priznavanje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

No i ovakva imovina može biti klasificirana sukladno HSFI-u 8 u slučaju kada je dio skupine za otuđenje.

Smatramo da točku 8.25. HSFI-a po kojoj dugotrajnu imovinu ili skupinu namijenjenu otpisu poduzetnik ne će obračunavati, ako je izvan upotrebe, jer je bila otpisana treba pojasniti adekvatnom odredbom MSFI-a koja je kvalitetnije formulirana.

**ističemo...**

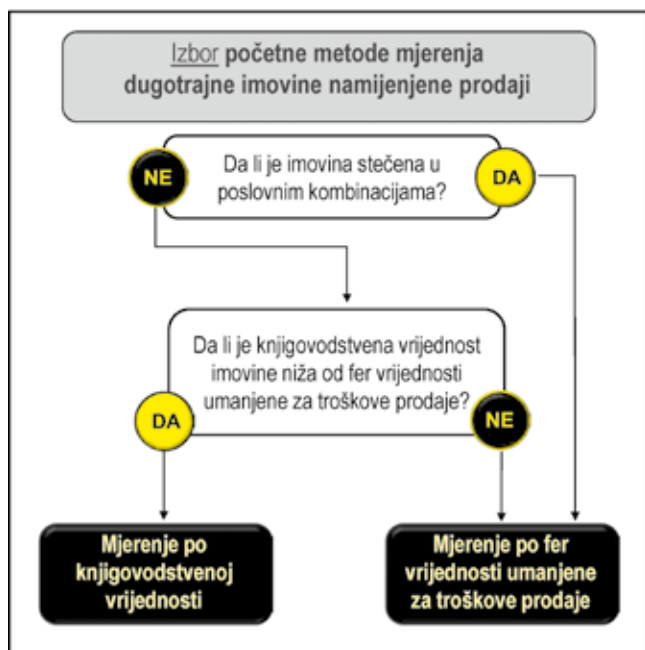
“Subjekt ne obračunava dugotrajnu imovinu koja je privremeno povučena iz uporabe kao da je otpisana.” (točka 14. MSFI-a 5).

Dakle, smatramo da se ovdje misli na privremeno stavljanje van uporabe, a ne stalno što je odredba HSFI-a propustila istaći, čime je odredba izgubila smisao. Naime, u slučaju privremenog stavljanja van upotrebe, dugotrajna imovina ne zadovoljava osnovni uvjet za otpisom, niti za klasificiranjem u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji jer još postoji namjera korištenja.

4. Početno mjerenje

Prema točki 8.26. HSFI-a **dugotrajna imovina ili skupina klasificirana kao namijenjena prodaji mjeri se po:**

- knjigovodstvenoj vrijednosti ili
- fer vrijednosti² umanjenoj za troškove prodaje³, ovisno o tome što je niže.



Točkom 8.27. dano je pojašnjenje da ako **novonabavljena dugotrajna imovina** ili skupina za otuđenje zadovoljava kriterije za klasificiranje kao namijenjena prodaji, primjenjivanje točke 8.26. će rezultirati u tome, da će se ova imovina mjeriti po početnom priznavanju po vrijednosti koja je niža:

- **po knjigovodstvenoj** vrijednosti po kojoj prije nije bila klasificirana ili
- **po fer vrijednosti** umanjenoj za troškove prodaje.

Izbor se ne odnosi na imovinu **stečenu kao dio poslovne kombinacije**, jer je istom točkom HSFI-a naglašeno da se takva imovina treba **mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje**.

Točkom 8.29. HSFI-a naglašeno je da se prije početne klasifikacije ove imovine namijenjene za trgovanje, knjigovodstvena vrijednost ove imovine (ili sve imovine i obveze u skupini) treba mjeriti sukladno standardu koji se primjenjuje. Drugim riječima ako se radi o dugotrajnoj materijalnoj imovini, prije klasifikacije u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji početno i naknadno mjerenje obavljano je sukladno HSFI 6, kod nematerijalne dugotrajne imovine sukladno HSFI 5 itd.

“Ako se prodaja očekuje nakon jedne godine, poduzetnik treba mjeriti troškove prodaje po sadašnjoj vrijednosti. Svako povećanje sadašnje vrijednosti troškova prodaje, koje proizlazi iz proteka vremena, treba biti prikazano u računu dobiti i gubitku kao financijski trošak.” (HSFI 8.28.)

Da se odredbe HSFI-a 8 odnose i na **skupinu za otuđenje** predviđeno je točkom 8.16. HSFI-a. Prema navedenoj odredbi otuđenje skupine imovine s izravno povezanim obvezama u jednoj transakciji ponekad se događa kod poduzetnika kod kojeg skupine jedinica stvaraju novac ili jedna jedinica koja stvara novac ili dio jedinice koja stvara novac. Ovakva skupina može uključivati bilo koju imovinu ili obvezu od poduzetnika, uključujući i kratkotrajnu imovinu, kratkoročne obveze i imovinu isključenu točkom 8.16. HSFI-a.

Ako je dugotrajna imovina u okviru zahtjeva za mjerenje prema ovom standardu dio skupine za otuđenje, zahtjevi za mjerenje ovog standarda se odnose na cijelu skupinu, tako da se skupina vrednuje po nižoj knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Zahtjevi za mjerenje pojedinačne imovine i obveze unutar skupine doneseni su točkama HSFI-a 8.

Prema točki 8.31. HSFI-a, poduzetnik treba **priznati rashod od umanjenja** za bilo koji početni ili naknadni djelomični otpis imovine ili skupine za otuđenje do visine fer vrijednosti, umanjene za troškove prodaje.

U nastavku dajemo primjere priznavanja dugotrajne imovine sukladno HSFI-u 8.

Primjer 1. – Priznavanje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po knjigovodstvenoj vrijednosti

Poduzetnik u vlasništvu ima poslovnu zgradu koju je odlučio prodati, a čija je nabavna vrijednost **6.000.000,00** eura, ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) **2.500.000,00** eura (knjigovodstvena vrijednost iznosi **3.500.000,00** eura).

- 1) Utvrđena fer vrijednost poslovne zgrade koja je namijenjena prodaji umanjena za troškove prodaje iznosi **4.400.000,00** eura i veća je od knjigovodstvene vrijednosti **3.500.000,00** eura. Poslovna zgrada klasificira se kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji po knjigovodstvenoj vrijednosti.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje poslovne zgrade namijenjena prodaji u knjigovodstvu prije klasifikacije:			
	▪ nabavna vrijednost	6.000.000,00	0240	–
	▪ ispravak vrijednosti	2.500.000,00	–	0260
1.	Klasifikacija poslovne zgrade namijenjena prodaji:			
	▪ nabavna vrijednost	6.000.000,00	–	0240
	▪ ispravak vrijednosti	2.500.000,00	0260	–
	▪ vrijednost poslovne zgrade namijenjena prodaji	3.500.000,00	682	–

0240 Upravne zgrade		0260 Ispravak vrijednosti (amortizacija) upravnih zgrada	
S° 6.000.000,00	6.000.000,00 (1)	(1) 2.500.000,00	2.500.000,00 S°
682 Građevinski objekti namijenjeni prodaji			
(1) 3.500.000,00			

2 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.” (HSFI 8.5.).

3 Troškovi prodaje su zavisni troškovi koji su izravno povezani na otuđenju imovine ili skupine za otuđenje isključujući financijske troškove i rashod poreza na dobit.” (HSFI 8.12.)



Primjer 2. – Priznavanje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje

Poduzetnik u vlasništvu ima stroj za proizvodnju koji je tehnološki zastario pa ga želi prodati i nabaviti novi stroj.

Nabavna vrijednost starog stroja za proizvodnju iznosi **1.000.000,00** eura, dok je Ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) **400.000,00** eura; Utvrđena fer vrijednost starog stroja koji je namijenjen prodaji iznosi **490.000,00** eura Procijenjeni troškovi prodaje iznose **68.000,00** eura.

Utvrđivanje niže vrijednosti

Nabavna vrijednost	1.000.000,00	490.000,00	Fer vrijednost (Fv)
Ispravak vrijednosti	400.000,00	68.000,00	Troškovi prodaje (Tp)
Knjigovod. vrijednost	600.000,00	422.000,00	Fv. umanjena za Tp

Obzirom da je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje manja od knjigovodstvene vrijednosti, stari stroj biti će klasificiran u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

- 1) Stari stroj klasificiran je u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po vrijednosti od **422.000,00 eura**.
- 2) Za stari stroj za proizvodnju još postoji neotplaćeni kredit od banke koji se prenosi na konto 280 – Obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji u iznosu od **150.000,00 eura**

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So.	Stanje stroja za proizvodnju koji je namijenjen prodaji u knjigovodstvu prije klasifikacije:			
	■ nabavna vrijednost	1.000.000,00	0301	–
	■ ispravak vrijednosti	400.000,00	–	0321
1.	Klasifikacija stroja za proizvodnju koji je namijenjen prodaji:			
	■ nabavna vrijednost	1.000.000,00	–	0301
	■ ispravak vrijednosti	400.000,00	0321	–
	■ vrijednost stroja za proizvodnju namijenjen prodaji prema fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje	422.000,00	683	–
	■ rashod od umanjenja	178.000,00	7117	–
2.	Prijenos obveze po kreditu	150.000,00	9820	280

0301 Strojevi za proizvodnju	0321 Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju
S° 1.000.000,00 1.000.000,00 (1)	(1) 400.000,00 400.000,00 S°

683 Postrojenja i oprema namijenjena prodaji	7117 Vrijednosno usklađenje ostale dugotrajne materijalne imovine
(1) 422.000,00	(1) 178.000,00

9820 Dugoročni krediti od banaka u zemlji	280 Obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji
(2) 150.000,00 150.000,00 S°	150.000,00 (2)

Napomene:

- 1) Iskazivanje rashoda od umanjenja izravno propisuje odredba 8.31. HSFI-a
- 2) Obveze po kreditu koji je u svezi dugotrajne imovine klasificirane u DINP prenesene su na posebnu skupinu kratkoročnih obveza sukladno točki 8.11. HSFI-a, na konto 280 – Obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Kako se postupa s revalorizacijskom rezervom kod klasificiranja dugotrajne imovine koja se vodi po metodi revalorizacije u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji nema odredbi ni u HSFI 8 ni u MSFI 5.

Revalorizacija dugotrajne imovine obavlja se sukladno HSFI 6. Pri tome nastaje revalorizacijska rezerva koja se prema odredbi članka 39. stavka 2. Pravilnika o porezu na dobit, 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 nekog drugog načina otuđenja revalorizirane imovine.

Neovisno o tome što se priznavanje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji ne može smatrati oblikom otuđenja, smatramo da se u ovom slučaju treba postupati na isti način kao da je došlo do otuđenja, obzirom da dugotrajna imovina gubi svojstva imovine koja se smije mjeriti po metodi revalorizacije. Stoga se u trenutku priznavanja dugotrajne imovine namijenjene prodaji obavlja i prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit odnosno dobit tekuće godine. Navedeno pojašnjavamo kroz primjer koji slijedi.

Primjer 3. – Priznavanje revalorizirane dugotrajne imovine u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji

Poduzetnik u vlasništvu ima stroj za proizvodnju koji je tehnološki zastario pa ga želi prodati i nabaviti novi stroj.

Nabavna vrijednost starog stroja za proizvodnju iznosi **1.000.000,00** eura, dok je Ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) **400.000,00** eura; Utvrđena fer vrijednost starog stroja koji je namijenjen prodaji iznosi **490.000,00** eura Procijenjeni troškovi prodaje iznose **68.000,00** eura.

Utvrđivanje niže vrijednosti

Nabavna vrijednost	1.000.000,00	490.000,00	Fer vrijednost (Fv)
Ispravak vrijednosti	400.000,00	68.000,00	Troškovi prodaje (Tp)
Knjigovod. vrijednost	600.000,00	422.000,00	Fv. umanjena za Tp

Obzirom da je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje manja od knjigovodstvene vrijednosti, stari stroj biti će klasificiran u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

- 1) Stari stroj klasificiran je u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po vrijednosti od **422.000,00 eura**.
- 2) Za stari stroj za proizvodnju još postoji neotplaćeni kredit od banke koji se prenosi na konto 280 – Obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji u iznosu od **150.000,00 eura**



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

01/48 36 046 i 01/49 21 739

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So.	Stanje stroja za proizvodnju koji je namijenjen prodaji u knjigovodstvu prije klasifikacije:			
	■ nabavna vrijednost	1.000.000,00	0301	–
	■ ispravak vrijednosti	400.000,00	–	0321
1.	Klasifikacija stroja za proizvodnju koji je namijenjen prodaji:			
	■ nabavna vrijednost	1.000.000,00	–	0301
	■ ispravak vrijednosti	400.000,00	0321	–
	■ vrijednost stroja za proizvodnju namijenjen prodaji prema fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje	422.000,00	683	–
	■ rashod od umanjenja	178.000,00	7117	–
2.	Prijenos obveze po kreditu	150.000,00	9820	280

Napomene:

- 1) Iskazivanje rashoda od umanjenja izravno propisuje odredba 8.31. HSFI-a
- 2) Obveze po kreditu koji je u svezi dugotrajne imovine klasificirane u DINP prenesene su na posebnu skupinu kratkoročnih obveza sukladno točki 8.11. HSFI-a, na konto 280 – *Obveze u osnovne dugotrajne imovine namijenjene prodaji*

Primjer 4. – Priznavanje revalorizirane dugotrajne imovine u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji

Poduzetnik u vlasništvu ima poslovnu zgradu za koju je izabrao metodu revalorizacije kao metodu mjerenja nakon početnog. Poduzetnik više nema namjeru zgradu upotrebljavati za obavljanje djelatnosti pa je donio odluku da će je prodati. Na dan 1. siječnja 2024. knjigovodstveni podaci o poslovnoj zgradi pokazuju slijedeće vrijednosti:

- nabavna vrijednost **2.000.000,00** eura,
 - revalorizirana nabavna vrijednost **600.000,00** eura,
 - ispravak vrijednosti nabavne vrijednosti **800.000,00** eura,
 - ispravak vrijednosti revalorizirane nabavne vrijednosti **240.000,00** eura,
 - revalorizacijska rezerva **360.000,00** eura,
 - odgođena porezna obveza **72.000,00** eura;
- 1) Na dan 10.2.2024. porasla je tržišna vrijednost poslovne zgrade te je sukladno HSFI-u 6 izvršena revalorizacija na više za 10% što iznosi:
 - na nabavnu vrijednost **260.000,00** eura,
 - na ispravak vrijednosti **104.000,00** eura,
 - na knjigovodstvenu vrijednost **156.000,00** eura;
 - 2) Knjiženje odgođene porezne obveze na iznos revalorizacijske rezerve (20% na **156.000,00** eura) **31.200,00** eura;
 - 3) Odluka o prodaji poslovne zgrade odnosno klasifikacije poslovne zgrade kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji donesena je na dan 1. 4. 2024., pa je obračunana amortizacija poslovne zgrade za razdoblje od 1.1.2024. do 31.3.2024., ukupno **35.750,00** eura i to:
 - amortizacija nerevaloriziranog dijela **25.000,00** eura,
 - amortizacija revaloriziranog dijela **10.750,00** eura;
 - 4) Za iznos amortizacije revaloriziranog dijela:
 - prijenos u zadržanu dobit **8.600,00** eura,
 - u korist tekućeg dobitka **2.150,00** eura;
 - 5) Smanjenje odgođene porezne obveze **2.150,00** eura;

- 6) Kod donošenja odluke o klasifikaciji poslovne zgrade kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji utvrđena je fer vrijednost poslovne zgrade u svoti od **1.500.000,00** eura i predviđeni su troškovi prodaje u svoti od **60.000,00** eura,

Utvrđivanje niže vrijednosti

Nabavna vrijednost + rev	2.600.000,00		
Ispravak vrijednosti	-1.040.000,00		
Revalorizac. nabav.	260.000,00		
Revalorizac. ispravka	-104.000,00	1.500.000,00	Fer vrijednost (Fv)
Amortizacija (rev+nerev)	-35.750,00	-60.000,00	Troškovi prodaje (Tp)
Knjigovod. vrijednost	1.680.250,00	1.440.000,00	Fv. umanjena za Tp

Knjigovodstvena vrijednost veća je od fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje pa se zgrada priznaje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji u iznosu od **1.440.000,00** eura.

- 7) Ukidanje revalorizacijske rezerve i odgođene porezne obveze od prodane poslovne zgrade prijenosom:
 - u zadržanu dobit **404.200,00** eura,
 - u korist tekućeg dobitka **101.050,00** eura,
 - ukupno **505.250,00** eura;
- 8) Ukida se preostala odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi u iznosu od **101.050,00** eura;
- 9) Na poslovnu zgradu priznatu u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji odnosi se i obveza za primljen kredit od banke koji u trenutku priznavanja iznosi **300.000,00** eura. Obveza za kredit prebacuje se na konto obveza vezanih uz dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje poslovne zgrade na dan 1.1.2024. prije klasifikacije poslovne zgrade kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji:			
	■ nabavna vrijednost	2.000.000,00	02400	–
	■ revalorizirana nabavna vrijednost	600.000,00	02401	
	■ ispravak nabavne vrijednosti (akumulirana amortizacija)	800.000,00	–	02600
	■ ispravak revalorizirane nabavne vrijednosti (akumulirana amortizacija)	240.000,00	–	02601
	■ revalorizacijska rezerva	360.000,00	–	9311
	■ odgođena porezna obveza	72.000,00	9341	9891
1.	Revalorizacija poslovne zgrade na dan 10.2.2024..			
	■ revalorizacija nabavne vrijednosti	260.000,00	02401	–
	■ revalorizacija ispravka vrijednosti	104.000,00	–	02601
	■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist revalorizacijske rezerve	156.000,00	–	9311
2.	Odgođena porezna obveza (20% na 156.000,00 eura)	31.200,00	9341	9891



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Obračun amortizacije poslovne zgrade od 1.1.2024. do 31.3.2024. odnosno do datuma odluke o prodaji poslovne zgrade i klasifikacije poslovne zgrade kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji:			
	■ za revalorizirani dio	25.000,00	4301	02600
	■ za revalorizirani dio	10.750,00	4331	02601
4.	Prijenos revalorizacijske rezerve za svotu amortizacije revaloriziranog dijela stroja	10.750,00	9311	-
	■ u korist zadržane dobiti	8.600,00	-	9403
	■ u korist tekuće dobiti	2.150,00	-	811
5.	Smanjenje odgođene porezne obveze (20% od 10.750,00)	2.150,00	9891	9341
6.	Klasifikacija poslovne zgrade koja je namijenjena prodaji na dan 1.4.2024.:			
	■ nabavna vrijednost	2.000.000,00	-	02400
	■ revalorizirana nabavna vrijednost	860.000,00	-	02401
	■ ispravak nabavne vrijednosti	825.000,00	02600	-
	■ ispravak revalorizirane nabavne vrijednosti	354.750,00	02601	-
	■ vrijednost poslovne zgrade namijenjene prodaji po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje	1.440.000,00	682	-
	■ rashod od umanjenja	240.250,00	7117	-
7.	Prijenos revalorizacijske rezerve s prijenosom u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji	505.250,00	9311	-
	■ u korist zadržane dobiti	404.200,00	-	9403
	■ u korist tekuće dobiti	101.050,00	-	811
8.	Ukidanje odgođene porezne obveze (20% od 505.250,00)	101.050,00	9891	9341
9.	Prijenos obveze po kreditu	300.000,00	9820	280

Napomene:

- 1) **Knjiženja br. 1** odnose se na primjenu mjerenja nakon početnog po metodi revalorizacije sukladno HSFI-u 6 po kojem se poslovna zgrada mjeri prije priznavanja u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji. Da je na taj datum već bila donesena odluka o priznavanju u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji ovo knjiženje ne bi se provodilo, već bi se mjerenje obavljalo prema odredbama HSFI-a 8. sa trenutno zatečenim knjigovodstvenim stanjem (nakon obračunate amortizacije do dana koji prethodi danu priznavanja).
- 2) Kod knjiženja revalorizacijske rezerve treba obračunati odgođenu poreznu obvezu po postojećoj stopi poreza na dobit i to knjižiti kao umanjenje revalorizacijske rezerve, što je i napravljeno u **knjiženju br.2;**
- 3) Poduzetnik nakon donošenja odluke o klasificiranju dugotrajne imovine u dugotrajnu imovinu namijenjenoj prodaji treba amortizirati dotičnu dugotrajnu imovinu koju vodi po metodi revalorizacije za razdoblje od 1. siječnja do zadnjega dana mjeseca u kojem se imovina klasificira u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, što je i napravljeno u **knjiženju br.3;**
- 4) Revalorizacijska rezerva prije klasifikacije umanjena je zbog obračuna amortizacije na revalorizirani dio nabavne vrijednosti

(knjiženja br. 4. i 5.) U trenutku priznavanja u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (knjiženje 6.) sva preostala revalorizacijska rezerva se ukida, odnosno prenosi u zadržanu dobit, a 20% vrijednosti prenosi se preko konta 811 u dobitak tekuće godine. Kako se preko konta **811** korigira porez na dobit odnosno dobitak tekuće godine pisali smo u članku **“Revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza”**, koji je objavljen u našem časopisu **RIPUP** br.12/20 na str. 15.

- 5) Kod **knjiženja br. 4** i **br. 7** pretpostavili smo da poduzetnik ima zadržanu dobit, pa smo svotu revalorizacijske rezerve umanjenu za odgođenu poreznu obvezu knjižili u korist konta 9403 – *Zadržana dobit* prenesena iz revalorizacijske pričuve. U slučaju kada poduzetnik ima preneseni gubitak tada se navedeni iznos knjiži u korist konta 945 – *Preneseni gubitak*;

5. Mjerenje nakon početnog

Dugotrajna imovinu klasificiranu kao dugotrajnu imovinu namijenjena prodaji evidentira se na poziciji kratkotrajne imovine, pa se iz tog razloga od trenutka klasificiranja takve imovine na nju ne primjenjuje obračun amortizacije. Navedeno se podrazumijeva, obzirom da se takva imovina više ne koristi, te se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti, odnosno fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje ovisno koja je niža.

Prema točki 8.31. HSFI-a, poduzetnik treba priznati **rashod od umanjenja za bilo koji naknadni djelomični otpis imovine** ili skupine za otuđenje do visine fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje.

Dakle i u slučaju kada je početno dugotrajna imovina namijenjena prodaji evidentirana po knjigovodstvenoj vrijednosti, čim se utvrdi da je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje pala ispod knjigovodstvene vrijednosti, evidentirat će se umanjenje takve imovine, te će se za iznos tog umanjenja priznati rashod.

“Naknadno povećanje fer vrijednosti umanjeno za troškove prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji priznaje se u računu dobiti i gubitka, ali do visine prije priznatog rashoda u skladu s ovim standardom.” (HSFI 8.32.).



“Kod naknadnog mjerenja skupine za otuđenje, knjigovodstvena vrijednost bilo koje imovine ili obveze, ovisno o tome koji Standard je primjenjiv, ali su uključene u skupinu za otuđenje namijenjene za prodaju, treba ponovo mjeriti u skladu sa standardom koji se koristi prije nego se ponovo mjeri fer vrijednost skupine za otuđenje umanjena za troškove prodaje.” (HSFI 8.30).

To znači da **vrijednost kratkotrajne imovine i obveze koje su uključene u skupinu za otuđenje** prije novog mjerenja čitave grupe trebaju ponovo biti mjerene prema pravilima standarda koji se odnosi na taj oblik imovine. Tek po evidentiranju umanjenja, odnosno uvećanja vrijednosti imovine koja nije dugotrajna na odgovarajuća konta prihoda, rashoda ili revalorizacijske rezerve vezane za tu imovinu, ponovo se mjeri ukupna vrijednost čitave skupine, te umanjenja ili povećanja iskazuju na kontima rashoda ili prihoda skupine za otuđenje.

“Poduzetnik će smanjiti vrijednost dugotrajne imovine koja je klasificirana za prodaju dok je dio skupine za otuđenje namijenjene za prodaju. Kamate i drugi troškovi svojstveni obvezama skupine za otuđenje namijenjene prodaji bit će i dalje priznavani.” (HSFI 8.36).



ističemo...

“Rashodi od umanjenja ili naknadni prihodi priznati u skupini za otuđenje, će smanjiti ili povećati knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne imovine namijenjene prodaji.” (HSFI 8.34.)

Točkom 8.34. HSFI-a propisano je i posebno postupanje sa **skupinom za otuđenje stečenoj u poslovnoj kombinaciji**. Prema navedenoj odredbi ako skupina za otuđenje sadrži goodwill, rashodi od umanjenja alociraju se na goodwill, a ukoliko vrijednost goodwilla nije dovoljna, smanjuje se vrijednost druge imovine razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti pojedine imovine. U slučaju prihoda, ne povećava se vrijednost goodwilla nego se povećanje raspoređuje na ostalu imovinu razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti pojedine imovine.

Točkom 8.48. HSFI-a propisano je i **pravilo ponovne procjene u vezi obustave poslovanja**:

“Bilo kakva pozitivna ili negativna razlika nastala prilikom ponovne procjene dugotrajne imovine ili skupine za otuđenje klasificirane kao namijenjene prodaji, koji ne zadovoljava definiciju obustave poslovanja bit će uključena u račun dobiti ili gubitka.”

Navedenu odredbu sukladno točki 8.53.a HSFI-a ne primjenjuju mikro i mali poduzetnici.

Primjer 5. – Naknadno povećanje vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Poduzetnik u vlasništvu ima stroj za proizvodnju koji je tehnološki zastario pa ga želi prodati i nabaviti novi stroj. Stroj je na dan 1.1.2024. evidentiran na kontima dugotrajne imovine – strojevi sa slijedećim početnim stanjima:

- nabavna vrijednost stroja za proizvodnju iznosi **2.000.000,00** eura
 - ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) **800.000,00** eura;
- 1) Za naknadno mjerenje izabrana je metoda troška, te je stroj na dan 1.2.2024. vrijednosno usklađen na niže za **150.000,00** eura;
 - 2) Odluka o prodaji stroja i priznavanje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (DINP) donesena je na dan 1. 4. 2024. Obra-

čunata je amortizacija tog stroja za razdoblje od 1. 1. 2024. do 31. 3. 2024. u svoti od **50.000,00** eura;

- 3) Kod donošenja odluke o priznavanju stroja u DINP utvrđena je fer vrijednost stroja u svoti od **930.000,00** eura, te su predviđeni troškovi prodaje u svoti od **60.000,00** eura.

Utvrđivanje niže vrijednosti

Nabavna vrijednost	2.000.000,00		
Ispravak vrijednosti	- 800.000,00		
Usklađenje na niže	- 150.000,00	930.000,00	Fer vrijednost (Fv)
Amort. 1.1.-31.3.	- 50.000,00	- 60.000,00	Troškovi prodaje (Tp)
Knjigovod. vrijednost	1.000.000,00	870.000,00	Fv umanjena za Tp

Obzirom da je knjigovodstvena vrijednost veća od iznosa fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje stroj je priznat u DINP po vrijednosti od **870.000,00** eura.

- 4) Za stari stroj postoji obveza po primljenom kreditu od banke u iznosu od **300.000,00** eura;
- 5) Na dan 30. 6. 2024. donesena je odluka o povećanju fer vrijednosti stroja umanjenog za troškove prodaje za **50.000,00** eura;
- 6) Dana 15. 7. 2024. plaćen je polugodišnji anuitet za kredit od banke u vezi starog stroja u svoti od **62.000,00** eura (od toga kamate iznose **12.000,00** eura);

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje stroja za proizvodnju na dan 1.1.2024. prije klasifikacije stroja kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji:			
	■ nabavna vrijednost	2.000.000,00	0301	-
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	800.000,00	-	0321
1.	Vrijednosno usklađenje stroja na niže prije klasifikacije stroja kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji	150.000,00	7114	0311
2.	Obračun amortizacije stroja od 1.1.2024. do 31.3.2024. odnosno do datuma odluke o prodaji stroja i klasifikacije stroja kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji	50.000,00	4302	0321
3.	Klasifikacija stroja za proizvodnju koji je namijenjen prodaji na dan 1.4.2024.:			
	■ nabavna vrijednost	2.000.000,00	-	0301
	■ ispravak vrijednosti	850.000,00	0321	-
	■ vrijednosno usklađenje	150.000,00	0311	-
	■ vrijednost stroja za proizvodnju namijenjen prodaji po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje	870.000,00	683	-
	■ rashod od umanjenja	130.000,00	7117	-
4.	Prijenos obveze po kreditu	300.000,00	9820	280
5.	Naknadno povećanje fer vrijednosti stroja koji je namijenjen prodaji na dan 30.6.2024.	50.000,00	683	7672
6.	Izvod žiro – računa – plaćen anuitet	62.000,00	-	1000
	■ kamate	12.000,00	7240	-
	■ otplata duga	50.000,00	280	-



Napomene:

- Knjiženje pod br. 1** odnosi se na primjenu metode troška za mjerenje nakon početnog sukladno HSFI-u 6 koji se primjenjuje na mjerenje stroja prije priznavanja u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji. Da je na taj datum već bila donesena odluka o priznavanju u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji ovo knjiženje ne bi se provodilo, već bi se mjerenje obavljalo prema odredbama HSFI-a 8. sa trenutno zatečenim knjigovodstvenim stanjem.
- Smatramo da poduzetnik nakon odluke o priznavanju stroja u DINP treba amortizirati dotičnu dugotrajnu imovinu koju vodi po metodi troška za razdoblje od 1. siječnja do zadnjega dana mjeseca u kojem se imovina klasificira u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, što je i napravljeno u **knjiženju pod br. 2.**
- Knjiženje pod br. 4** temelji se na točki 8.11. HSFI-a prema kojoj na dan priznavanja stroja u DIMP sve obveze koje se odnosi na stroj treba evidentirati na posebnu skupinu konta kratkoročnih obveza 280 – *Obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji.* Ova skupina konta unosi se u Obrazac Bilanca na poziciju D.13. – *Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji.*
- Naknadno povećanje fer vrijednosti stroja klasificiranog kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji (**knjiženje br. 5**) može se provesti jer je prethodno za tu imovinu evidentirano umanjene vrijednosti što proizlazi iz točke 8.32 HSFI-a. Obzirom da povećanje vrijednosti (50.000,00 eura) nije veće od prethodno evidentiranog umanjena vrijednosti (130.000,00 eura) na kontu 7117 (knjiženje br. 3), povećanje se u cijelosti evidentira kao ostali poslovni prihod na konto 7672.

6. Otuđenje i prestanak priznavanja

U okviru poglavlja mjerenja dane su i odredbe o načinu postupanja kod otuđenja i prestanka priznavanja dugotrajne imovine namijenjene prodaji.

6.1. Otuđenje

“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.” (HSFI 8.33.).

“Pozitivnu ili negativnu razliku, koja nije prethodno priznata do datuma prodaje dugotrajne imovine ili skupine za otuđenje, treba priznati u trenutku otuđenja.” (HSFI 8.35.).

Primjer 6. – Otuđenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji s pozitivnom razlikom

Poduzetnik je poslovnu zgradu koja je klasificirana kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji i evidentirana na kontu 682 u vrijednosti od 3.500.000,00 eura, prodao kupcu za 4.100.000,00 eura.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje građevinskog objekta kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji	3.500.000,00	682	
1.	Izlazni račun kupcu za prodaju poslovne zgrade:			
	■ ukupni iznos računa	4.100.000,00	1201	–
	■ razduženje vrijednosti poslovne zgrade	3.500.000,00	–	682
	■ neto prihod od prodaje	600.000,00	–	7618

682 Građevinski objekti namijenjeni prodaji	
So	3.500.000,00
	3.500.000,00 (1)

1201 Potraž. od kupaca u zemlji za DI	
(1)	4.100.000,00

7618 Prihodi od prodaje DI	
	600.000,00 (1)

Napomene:

- Kao što je vidljivo iz primjera, prihod od prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji iskazuje se kao ostali poslovni prihod na neto osnovi sukladno točki 8.33. i 15.40. HSFI-a.

Primjer 7. – Otuđenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji s negativnom razlikom

Poduzetnik je stroj za proizvodnju koji je klasificiran kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji i evidentiran na kontu 683 u vrijednosti od 422.000,00 eura, prodao kupcu za 410.000,00 eura (PDV iznosi 82.000,00 eura).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje stroja za proizvodnju kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji	422.000,00	683	
1.	Izlazni račun kupcu za prodaju stroja:			
	■ ukupni iznos računa	410.000,00	1201	–
	■ PDV	82.000,00	–	260030
	■ razduženje vrijednosti stroja	422.000,00	–	683
	■ neto rashod od prodaje	94.000,00	7308	–

683 Postrojenja i oprema namijenjena prodaji	
So	422.000,00
	422.000,00 (1)

1201 Potraž. od kupaca u zemlji	
(1)	410.000,00

260030 Obveze za PDV	
	82.000,00 (1)

7308 Rashodi od prodaje i prestanka priznavanja DI namijenjene za prodaju	
(1)	94.000,00

Napomene:

- Kao što je vidljivo iz primjera rashod od prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji iskazuje se kao ostali poslovni rashod na neto osnovi sukladno točki 8.33. i 15.40. HSFI-a.

6.2. Prestanak priznavanja

“Ako kriteriji klasifikacije imovine namijenjene prodaji nisu zadovoljeni, poduzetnik će prestati klasificirati ovu imovinu kao onu koja je namijenjena za prodaju.” (HSFI 8.37).

“Poduzetnik će mjeriti vrijednost dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena prodaji ili prestaje biti uključena u skupinu za otuđenje, po nižoj vrijednosti uspoređujući knjigovodstvenu vrijednost, prije nego je ova imovina bila klasificirana kao namijenjena prodaji, i nadoknadivu vrijednost u trenutku odluke da se ne prodaje.” (HSFI 8.38).

“Nadoknadivi iznos je iznos neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi, ovisno o tome što je više.” (HSFI 8.8.).

“Vrijednost u upotrebi je sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova, za koji se očekuje da će proizaći iz neprestane

upotrebe nekog oblika imovine i njegovog otuđenja na kraju njegovog korisnog vijeka trajanja.” (HSFI 8.13.).

Osnovno pravilo prestanka priznavanja propisano je točkom 8.39. HSFI-a:

“Poduzetnik će uključiti bilo koje potrebno usklađenje u knjigovodstvenoj vrijednosti dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju u prihod u razdoblju u kojem se ne zadovoljava kriterijima iz točaka od 8.18. do 8.20. Poduzetnik će prikazati ovo usklađenje u računu(a) dobiti i gubitka.”

“Ako poduzetnik reklasificira pojedinu vrstu imovine ili obveze iz skupine za otuđenje klasificirane za prodaju, preostale vrste imovine i obveze iz skupine za otuđenje namijenjene za prodaju i dalje će se procjenjivati kao skupina, samo ako skupina zadovoljava kriterije iz točaka 8.18. do 8.20. U protivnom, preostala dugotrajna imovina iz skupine koja pojedinačno zadovoljava kriterij po kojem se svrstava kao namijenjena prodaji procjenjivat će se svaka za sebe po knjigovodstvenoj vrijednosti ili tržišnoj vrijednosti na taj datum umanjenoj za troškove, ovisno o tome koja je niža. Bilo koja druga dugotrajna imovina, koja ne zadovoljava tom kriteriju više ne će biti klasificirana kao namijenjena prodaji u skladu s točkom 8.38.” (HSFI 8.40).

Iz navedenih odredbi proizlazi da kada dugotrajna imovina prestane udovoljavati kriterijima HSFI 8 odnosno kada se prestane smatrati dugotrajnom imovinom namijenjenoj prodaji potrebno je poduzeti sljedeće radnje:

- 1) Utvrditi nadoknadivu vrijednost u trenutku odluke da se ne prodaje;
- 2) Usporediti knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne imovine s nadoknadivom vrijednosti te utvrditi koja je niža;
- 3) Reklasificirati dugotrajnu imovinu iz dugotrajne imovine namijenjenoj prodaji u dugotrajnu imovinu za obavljanje djelatnosti, te nastaviti obračunavati amortizaciju.

Primjer 8. – Prestanak priznavanja dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Poduzetnik u vlasništvu ima stroj za proizvodnju koji je tehnološki zastario pa ga želi prodati i nabaviti novi stroj. Stroj ima iskazane sljedeće podatke u trenutku odluke o prodaji:

nabavna vrijednost starog stroja za proizvodnju iznosi 1.000.000,00 eura

ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) 400.000,00 eura

- 1) Utvrđeno je da je knjigovodstvena vrijednost stroja niža od fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje pa se stroj priznaje u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po knjigovodstvenom iznosu od **600.000,00** eura.
- 2) Stroj nije prodan nakon 12 mjeseci bez opravdanih razloga pa se prema odredbama HSFI 8 stroj prestaje klasificirati kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji. Nadoknadivi iznos je **480.000,00** eura. Obzirom da je nadoknadivi iznos niži od knjigovodstvene vrijednosti stroja prije klasificiranja u dugotrajne imovine namijenjena prodaji, po tom iznosu stroj se evidentira u dugotrajnu imovinu (konto 03019). Razlika u vrijednosti od **120.000,00** priznaje se kao rashod.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje stroja za proizvodnju na dan 1.1.2024. prije klasifikacije stroja kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji:			
	■ nabavna vrijednost	1.000.000,00	0301	–
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	400.000,00	–	0321
1.	Klasifikacija stroja za proizvodnju koji je namijenjena prodaji:			
	■ nabavna vrijednost	1.000.000,00	–	0301
	■ ispravak vrijednosti	400.000,00	0321	–
	■ vrijednost stroja za proizvodnju namijenjen prod.	600.000,00	683	–
2.	Prestanak klasifikacije stroja za proizvodnju kao dugotrajne imovine namijenjena prodaji:			
	■ vrijednost stroja za proizvodnju kao dugotrajne materijalne imovine namijenjene prodaji	600.000,00	–	683
	■ vrijednost stroja za proizvodnju kao dugotrajne materijalne imovine za obavljanje djelatnosti – nadoknadivi iznos	480.000,00	0301	–
	■ priznavanje rashoda od umanjenja	120.000,00	7308	–

0301 Strojevi za proizvodnju

So 1.000.000,00	1.000.000,00 (1)	(1) 400.000,00	400.000,00 So
(2) 480.000,00			

0321 Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju

683 Postrojenja i oprema namijenjena prodaji

(1) 600.000,00	600.000,00 (2)	(2) 120.000,00	
----------------	----------------	----------------	--

7308 Rashodi od prodaje i prestanak priznavanja d.i.n.p.

7. Prezentiranje i objavljivanje

Odredbe o prezentiranju i objavljivanju dugotrajne imovine koja je namijenjena prodaji nalaze se u točkama 8.41. do 8.53. HSFI-a. Osnovno pravilo dato je točkom 8.41. HSFI-a:

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

Treba naglasiti da se ova odredba, kao i ostale odredbe o objavljivanju, sukladno točki 8.53.a, ne primjenjuje na mikro i male poduzetnike.



ističemo...

Pravila koja prenosimo u poglavljima 7.1. i 7.2. odnose se samo na velike i srednje poduzetnike.



7.1. Prezentiranje prestanka poslovanja za velike i srednje poduzetnike

U okviru poglavlja u kojem se pojašnjava objavljivanje, točkom 8.42. HSFI-a dodatno je pojašnjeno što se smatra komponentom, odnosno organizacijskom komponentom poduzetnika:

“Komponenta jednog poduzetnika obuhvaća aktivnosti i novčane tokove koji se mogu jasno, poslovno i za potrebe financijskog izvještavanja razlučiti od ostalih dijelova poduzetnika.

Organizacijska komponenta⁴ će biti organizacijska jedinica koja stvara novac ili skupina organizacijskih jedinica koje stvaraju novac, a namijenjena prodaji.”

Za potrebe objavljivanja, u točki 8.43 HSFI-a ponovljena je⁵ i definicija obustavljene aktivnosti. Navedenu točku citiramo:

“Obustavljena aktivnost predstavlja organizacijsku komponentu koja je otuđena ili je klasificirana kao namijenjena prodaji, a:

- a) predstavlja zasebnu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja,*
- b) dijelom je jedinstvenog koordiniranog plana otuđenja zasebne značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog područja poslovanja ili*
- c) se odnosi na podružnicu stečenu isključivo s namjerom preprodaje.”*

Prema HSFI 8.44 u bilješkama poduzetnik treba objaviti:

- a) dobit ili gubitak nakon oporezivanja ili gubitak od prestanka poslovanja i
- b) dobit ili gubitak nakon oporezivanja ili gubitak priznat na temelju svođenja na fer vrijednost umanjen za troškove prodaje ili na temelju otuđenja imovine ili skupine za otuđenje koja je dijelom obustavljenog poslovanja.

U slučaju obustavljanja aktivnosti, poduzetnik mora voditi računa i o usklađivanju podataka tekućeg i usporednog razdoblja. Postupanja su propisani točkama HSFI-a 8.45. i 8.46.:

“8.45. Poduzetnik će ponovo prezentirati objavljene podatke iz točke 8.44. koji se odnose na prethodna razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima, tako da se objavljeni podaci odnose na sve aktivnosti koje su obustavljene do datuma bilance za zadnje prikazano razdoblje.

8.46. “Usklađenja iz tekućeg razdoblja koja se odnose na prethodno prezentirane iznose u obustavljenim aktivnostima, a koja se izravno odnose na otuđenje obustavljenog poslovanja iz prethodnog razdoblja, trebaju se zasebno razvrstati u obustavljenim aktivnostima. Potrebno je objaviti i prirodu i iznos takvih usklađenja. Primjeri okolnosti iz kojih ova usklađenja mogu proizaći uključuju sljedeće:

- a) rješavanju dvojbi koje proizlaze iz uvjeta otuđenja, kao što su rješavanje pitanja usklađenja prodajne cijene i odštete kupcima;*
- b) rješavanje dvojbi koje proizlaze i izravno su povezane s poslovanjem komponente prije njenog otuđenja, kao što su obveze prodavatelja vezane uz okoliš i jamstvo za proizvod;*
- c) utvrđivanje plana podmirenja obveza za davanja zaposlenicima, uz uvjet da je utvrđivanje izravno vezano uz transakcije otuđenja.”*

Točkom HSFI-a 8.47 propisana su pravila objavljivanja u slučaju kada se organizacijska komponenta prestaje priznavati kao namijenjena za prodaju:

“Ako poduzetnik prestane klasificirati organizacijsku komponentu kao namijenjenu za prodaju, učinci poslovanja komponente, prethodno prezentirane u obustavi poslovanja u skladu s točkama od 8.45. do 8.47. bit će ponovno razvrstani i uključeni u prihod od neprekinutog poslovanja za sva prezentirana razdoblja. Iznosi koji se odnose na prethodna razdoblja bit će označeni kao ponovno prezentirani.”

7.2. Prezentiranje dugotrajne imovine klasificirane kao namijenjena za prodaju za velike i srednje poduzetnike

Na koji način treba objavljivati informacije u bilješkama vezane uz dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i podatke o imovini skupine za otuđenje date su točkom HSFI-a 8.49. Pravila ističemo u točkama:

- 1) Poduzetnik će u bilješkama prikazati **dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji** i imovini skupine za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju **odvojeno od ostale imovine**.
- 2) **Obveze** skupine za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju prikazivat će se **odvojeno od ostalih obveza u bilanci**.
- 3) **Takva imovina i obveze ne smiju se prebijati i prikazivati kao jedan iznos**.
- 4) **Glavne vrste imovine i obveza** klasificirane kao namijenjene za prodaju trebaju biti **odvojeno objavljene u bilješkama** uz financijske izvještaje, osim u slučaju kojeg dopušta točka HSFI-a 8.51.
- 5) Poduzetnik mora **odvojeno prikazati bilo kakve kumulativne prihode ili rashode izravno priznato u kapitalu** koji se odnose na dugotrajnu imovinu ili skupinu za otuđenje namijenjenu prodaji.

⁴ U točki 8.10 HSFI-a definiran je pojam organizacijske komponente. Prema navedenoj točki organizacijska komponenta naznačuje aktivnosti i novčane tokove koje je moguće jasno operativno i za potrebe financijskog izvještavanja odijeliti od ostalih dijelova poduzetnika

⁵ Ovaj pojam je uključen i u poglavlje “Definicije” gdje je data jednoznačna definicija obustavljene aktivnosti.

