



Sastavljanje bilance za poduzetnike na dan 31.12.2022.

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

Bilancu su poduzetnici dužni sastaviti sukladno računovodstvenim standardima. Ovim člankom pojašnjavamo ispunjavanje pozicija bilance za 2022. godinu čiji je sadržaj i struktura propisana Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja.

Za 2022. godinu godišnji financijski izvještaji predaju se u FINA-u za potrebe statistike do 2. svibnja, a za potrebe javne objave do 30 lipnja 2023.

Prema definiciji iz točke HSFI-a 1.7. **bilanca ili izvještaj o financijskom položaju** je sustavni pregled imovine, obveza i kapitala na određeni datum, i jedan je od pojedinačnih i konsolidiranih financijskih izvještaja nabrojanih u točki HSFI-a 1.6.

Struktura i sadržaj bilance za 2022. godinu propisan je Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16 i 144/20).



ističemo...

Struktura i sadržaj bilance za 2022. godinu **nisu izmijenjeni u odnosu na bilancu za 2021. godinu.**

Prema članku 19. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15, 134/15 - Uredba, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20-ispravak i 114/22) bilancu čija je struktura propisana gore spomenutim pravilnikom dužni su sastavljati svi poduzetnici neovisno o veličini osim onih poduzetnika čije je poslovanje uređeno posebnim propisima, pravilnikom ili odlukom, a kojima strukturu i sadržaj financijskih izvještaja utvrđuju nadzorna tijela ovlaštena za nadzor njihova poslovanja propisima objavljenim u »Narodnim novinama«.

Obzirom da je od 1. siječnja 2023. službena valuta u Republici Hrvatskoj euro, naglašavamo da je postupanje u vezi valute sastavljanja svih financijskih izvještaja pa tako i bilance uređeno člankom 72. Zakona o uvođenju eura (Nar. nov., br. 57/22 i 88/22-ispr) koji citiramo:

“(1) Obveznici primjene propisa kojim se uređuje računovodstvo poduzetnika, čija je poslovna godina jednaka kalendarskoj godini, pripremaju financijske izvještaje za godinu koja je prethodila danu uvođenja eura, navodeći podatke u kuni.

(2) Obveznici primjene propisa kojim se uređuje računovodstvo poduzetnika čija je poslovna godina različita od kalendarske godine, a čiji posljednji dan financijske godine nastupa nakon dana uvođenja eura, navode podatke za prethodnu poslovnu godinu u financijskim izvještajima u euru.

(3) U financijskim izvještajima poduzetnika koji svoje financijske izvještaje pripremaju sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, gdje su podaci prvi put iskazani u euru, usporedni podaci iz prethodnih izvještajnih razdoblja u kuni preračunavaju se i prikazuju u euru uz primjenu fiksnog tečaja konverzije i sukladno pravilima za preračunavanje i zaokruživanje iz ovoga Zakona, a poduzetnici koji su obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja kao okvira financijskog izvještavanja, prikazuju usporedne podatke sukladno odredbama Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.”

Dakle, poduzetnici čija poslovna godina završava s 31. prosinca 2022. sve pozicije bilance iskazuju u kunama. To znači da će se i u bilanci čiji je zadnji dan izvještavanja 31. prosinca 2022. godine sve monetarne stavke (novac, potraživanja i obveze) iskazane u stranoj valuti preračunati prema srednjem tečaju Hrvatske narodne banke na dan 31. prosinca 2022. godine. Prema članku 94. Zakona o uvođenju eura **srednji tečaj Hrvatske narodne banke** za kunu u odnosu na euro na dan 31. prosinca 2022. **jednak je fiksnom tečaju konverzije.**

**ističemo...**

Preračunavanje monetarnih stavki iskazanih u eurima na dan 31. prosinca 2022. obavlja se prema **srednjem tečaju HNB-a** na zadnji dan bilance koji je jednak fiksnom tečaju konverzije i iznosi **7,53450 kn za 1 EUR**.

U nastavku pojašnjavamo sastavljanje bilance po pozicijama aktive i pasive.

AKTIVA**A. Potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital (AOP 001)**

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **00**.

B. Dugotrajna imovina (AOP 003+010+020+031+036) (AOP 002)

Kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava sljedeće uvjete:

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

**ističemo...**

Sva druga imovina koja nije kratkotrajna imovina je dugotrajna imovina.

B.I. Nematerijalna imovina (AOP 004 do 009) (AOP 003)

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

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

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

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

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

- je odvojiva, odnosno ako se može odvojiti ili razlučiti od poduzetnika i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, imovinom ili obvezom, ili

- proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to mogu li se ta prava prenijeti ili odvojiti od poduzetnika ili od drugih prava i obveza.

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

Trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća:

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

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

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

- troškovi za materijal i usluge koji su korišteni ili potrošeni u stvaranju interne dugotrajne nematerijalne imovine,
- plaće, nadnice i drugi troškovi zaposlenog osoblja koji su izravno uključeni u stvaranje interne dugotrajne nematerijalne imovine,
- naknade za registriranje zakonskih prava interne dugotrajne nematerijalne imovine,
- amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koja se koristila pri stvaranju interne dugotrajne nematerijalne imovine,
- troškovi posudbe (kamate i drugi financijski troškovi) koji nastanu u svezi s posudbom financijskih sredstava u tijeku stvaranja interne dugotrajne nematerijalne imovine do momenta stavljanja interno stvorene dugotrajne nematerijalne imovine u upotrebu,
- troškovi koji **ne ulaze** u nabavnu vrijednost interno stvorene dugotrajne nematerijalne imovine su na primjer:
 - troškovi prodaje, administrativni i drugi opći troškovi, osim ako se ti izdaci mogu izravno pripisati pripremanju interne dugotrajne nematerijalne imovine za uporabu,
 - jasno identificirane nedjelotvornosti i početno priznati gubici nastali prije nego je interno stvorena dugotrajna nematerijalna imovina postigla planirani stupanj uspješnosti,
 - izdaci za uvježbavanje osoblja koje će se koristiti interno stvorenom dugotrajnom nematerijalnom imovinom.

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

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

Prema čl. 10. *Pravilnika o porezu na dobit* (Nar. nov., br.95/05 do 156/22), da bi ulaganje člana društva ili dioničara koje se ne registrira kao povećanje temeljnog kapitala bilo neoporezivo ulaganje, ulaganje mora steći status imovine društva te mora biti regulirano društvenim ugovorom ili drugom pisanom ispravom.

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

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

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

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

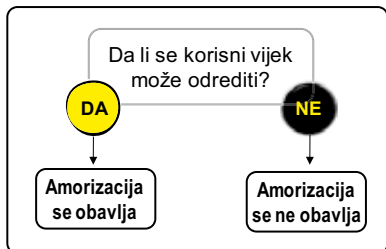
Nakon početnog priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine za mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine, poduzetnik treba odabrati ili **metodu troška** ili **metodu revalorizacije** kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne nematerijalne imovine.

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

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

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

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



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

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

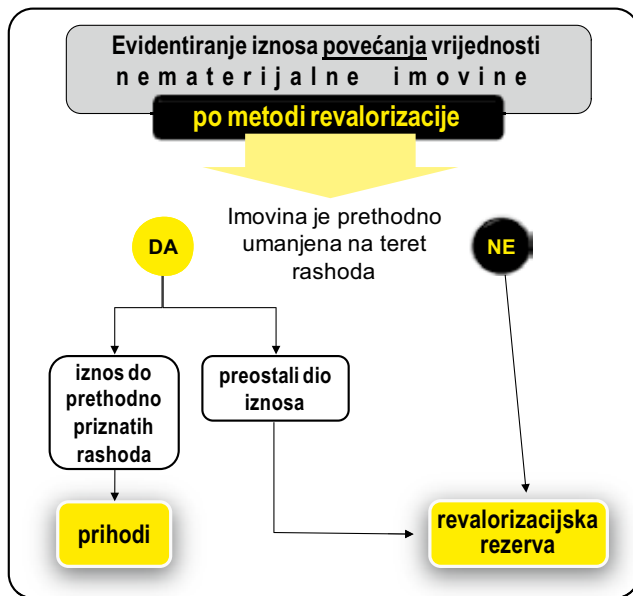
Kod nematerijalne imovine **kojoj se vijek uporabe može odrediti** provodi se postupak amortizacije neovisno o tome da li je ta imovina poslije početnog priznavanja u računovodstvu mjerena po metodi troška ili po metodi revalorizacije.

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

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

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

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

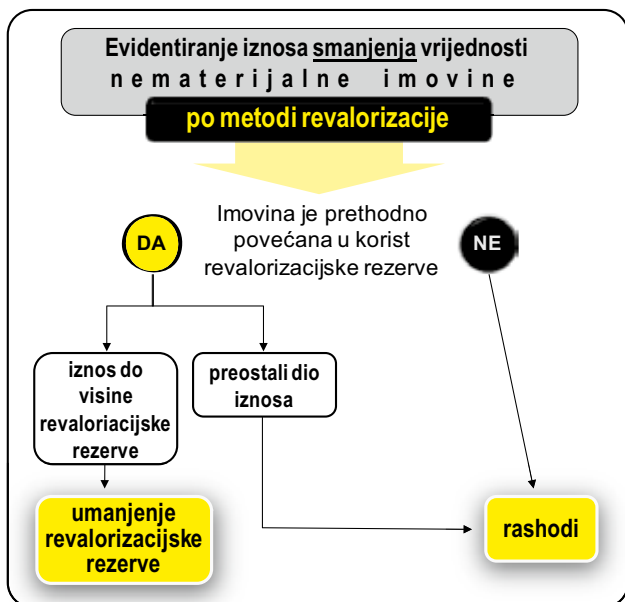


Kada se revalorizacijom knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine **smanji zbog revalorizacije**, to smanjenje treba **priznati kao rashod**. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao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

Objavite financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **980⁰⁰ kn + PDV**
T: 01 / 49 21 737

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



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

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

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

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

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

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

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

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

realizirani dobitak (prihod) koji se iskazuje kao **ostali poslovni prihod**.

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

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

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

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

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

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

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

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

O dugotrajnoj nematerijalnoj imovini pisali smo u članku **"Računovodstvo dugotrajne nematerijalne imovine"**, objavljen u RiPup-u br. 3/2021 na str. 27.

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

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

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

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

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

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

- f) vlastitu mogućnost pouzdanog mjerenja troška koji se može pripisati razvoju nematerijalne imovine.



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

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

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

B.1.2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužnemarke, softver i ostalaprava (AOP 005)

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

Često se **računalni program** (software) kupuje zajedno s računalom i u tom slučaju teško je odvojiti vrijednost softwarea od vrijednosti računala (a i nema potrebe). U tom slučaju software se zajedno s računalom iskazuje kao dugotrajna materijalna imovina.

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

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

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

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

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

Najamnina za poslovni najam koju najmodrimac plaća najmodavcu **te troškovi koji nastaju tijekom upotrebe unajmljene nekretnine** (struja, voda, telefon, čišćenje prostorija, tekuće i investicijsko

održavanje unajmljene nekretnine) ne iskazuju se na ovoj poziciji, već se **iskazuju kao troškovi** u razdoblju kada su nastali.

O ulaganjima u zakupljeni poslovni prostor koja se smatraju dugotrajnom nematerijalnom imovinom pisali smo u članku: *"Računovodstveni i porezni tretman ulaganja u zakupljeni poslovni prostor"*, objavljen u RiPup-u br. 3/2019 na str. 17.

B.1.3. Goodwill (AOP 006)

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

Postoje dvije kategorije goodwilla:

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

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

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

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

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

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

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

Stjecatelj će, na datum stjecanja, alocirati troškove poslovnog spajanja priznajući prepoznatljivu - određivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika, koje zadovoljavaju kriterije za priznavanje po njihovim fer vrijednostima. Iznimno, dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja biti će priznata kao fer vrijednost umanjena za troškove prodaje.

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

Stjecatelj na datum stjecanja mora:

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

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

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

O dugotrajnoj nematerijalnoj imovini i goodwillu pisali smo u člancima:

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



- **"Računovodstvo dugotrajne nematerijalne imovine"**, objavljen u RiPup-u br.3/2021 na str. 27.;
- **"Nematerijalna imovina i goodwill stečen u poslovnom spajanju"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2018 na str. 16.;
- **"Utvrđivanje goodwilla i eliminacijski postupci prilikom postupnog stjecanja"**; objavljen u RiPup-u br. str. 16. i
- **"Naknadno mjerenje goodwilla"**; objavljen u Ripup-u br. 9/2022, str. 23.

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

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

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

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

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

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

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

O evidentiranju kriptovaluta pisali smo u članku: "Kriptovalute-računovodstveni i porezni tretman", objavljen u RiPup-u br.5/2021 na str. 13.

B.II. Materijalna imovina (AOP 011 do 019) (AOP 010)

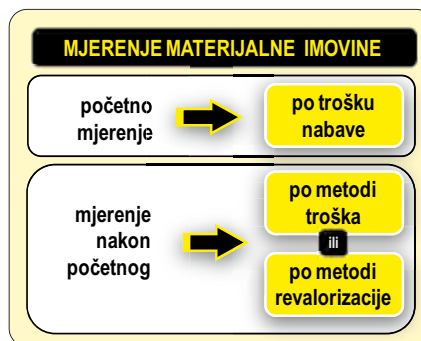
Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

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

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

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

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



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

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

O dugotrajnoj materijalnoj imovini pisali smo u člancima:

- **"Dugotrajna materijalna imovina - priznavanje i mjerenje"**, objavljen u RiPup-u 10/2022;
- **"Računovodstveni obuhvat, priznavanje i mjerenje dugotrajne materijalne imovine"**, objavljen u RiPup-u br. 5/2019 na str.15.;
- **"Ulaganje i održavanje - naknadni izdaci na dugotrajnoj imovini"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2019 na str. 21.;
- **"Knjiženje prodaje dugotrajne materijalne imovine"**, objavljen u RiPup-u br. br. 9/2020 na str. 31.;
- **"Računovodstvo izgradnje (izrade) dugotrajne imovine za vlastite potrebe"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2020 na str. 14.

B.II.1. Zemljište (AOP 011)

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

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

Prema poreznim propisima na promet zemljišta ne obračunava se PDV već porez na promet nekretnina. Od 1.siječnja 2015., prema odredbi čl.40. st.1. točka j. i st.4. *Zakona o porezu na dodanu vrijednost* (Nar. nov., br.,73/13, 99/13 - RUSRH, 148/13, 153/13 - RUSRH, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22 i 113/22), kod isporuke građevina ili njihovih dijelova i **zemljišta** na kojem se one nalaze obračunava se porez na dodanu vrijednost i na građevine i **na zemljište**, ako prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Porezni obveznik ima pravo obračunati porez na dodanu vrijednost kod isporuke građevina ili njihovih dijelova i **zemljišta** (prijenos porezne obveze) i poslije proteka dvije godine pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.

Na vrijednost zemljišta na koje se ne obračunava PDV, kupac nekretnine plaća 3% poreza na promet nekretnina, prema čl.12. *Zakona o porezu na promet nekretnina* (Nar. nov., br., 115/16 i 106/18).

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

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

Prema odredbi čl.3.st.2. Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br.95/16i 144/20), prava na nekretnine i ostala slična prava iskazuju se u bilanci na poziciju zemljište ili građevinski objekti.

B.II.2. Građevinski objekti (AOP 012)

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

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

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

Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati su:

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

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

Na vrijednost nekretnine na koje se ne obračunava PDV, kupac nekretnine plaća 3% poreza na promet nekretnina, prema čl.12. *Zakona o porezu na promet nekretnina* (Nar. nov., br., 115/16 i 106/18).

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

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

Prema odredbi čl.3.st.2. Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. br.95/16i 144/20), prava na nekretnine i ostala slična prava iskazuju se u bilanci na poziciju zemljište ili građevinski objekti.

Koristan članak "**Najčešće računovodstvene pogreške prilikom evidentiranja zemljišta i građevinskih objekata**", objavljen u RiPup-u br. 7/2021 na str.14.

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

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

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

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

B.II.5. Biološka imovina (AOP 015)

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

Biološka imovina je imovina koja obuhvaća životinje i biljke i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo. **Poljoprivredni proizvodi** su proizvodi biološke imovine kao što su

primjerice: debla, vuna, mlijeko, voće i slično (i iskazuju se kao kratkotrajna biološka imovina).

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

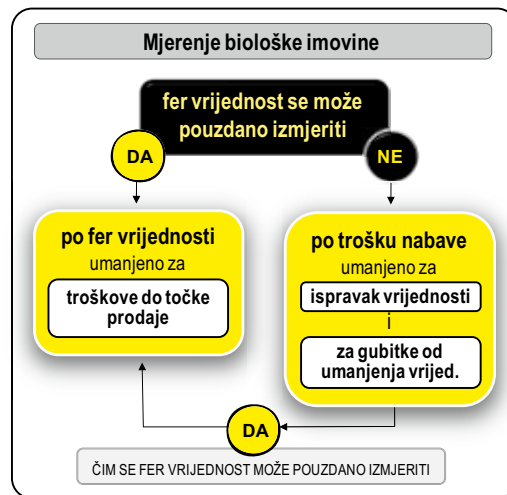
Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi priznaju se u financijskim izvještajima kada ispunjavaju sljedeće uvjete:

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

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

Ako se fer vrijednost biološke imovine **ne može pouzdano izmjeriti**, biološka imovina se početno i na svaki sljedeći datum bilance mjeri po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje) sukladno HSFI 6 - *Dugotrajna materijalna imovina* i HSFI 10 - *Zalihe*, ovisno o tome koji Standard je primjenjiv.

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



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

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

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

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



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

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

O dugotrajnoj biološkoj imovini pisano je u sljedećim člancima:

- **“Računovodstvo dugotrajnih nasada (primjer vinogradarstva)”**, objavljen u RiPup-u br. 6/2018, na str. 24,
- **“Računovodstvo poljoprivredne djelatnosti - mliječne krava (dugotrajna biološka imovina i proizvodnja mlijeka i teladi)”**, objavljen u RiPup-u br. 9/2018, na str. 38.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

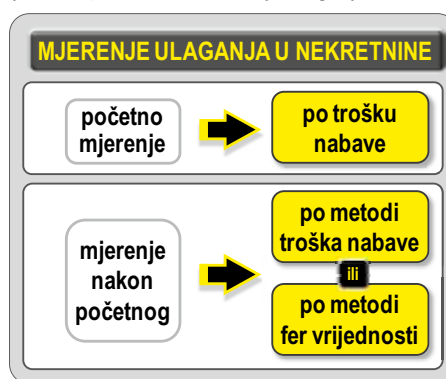
Trošak nabave kupljenog ulaganja u nekretnine obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove. Povezani direktni troškovi uključuju, na primjer, profesionalne naknade za pravne usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale transakcijske troškove.

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

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

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

i primjenjivati tu politiku na sva svoja ulaganja u nekretnine.



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

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

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

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

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

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

Za umanjenja ulaganja u nekretnine po metodi troška nabave, uklanjanje gubitka od umanjenja i prestanak priznavanja ove imovine pri-

mjenjuju se ista računovodstvena pravila koja vrijede i za dugotrajnu materijalnu imovinu poduzetnika.

O ulaganjima u nekretnine pisali smo u sljedećim člancima:

- **"Ulaganja u nekretnine prema HSFI 7"**, objavljen u RiPup-u br. 10/2020 na str. 17. i
- **"Ulaganja u nekretnine"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2020, na str. 35.

B.III. Dugotrajna financijska imovina (AOP 021 do 030)(AOP 020)

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

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

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

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

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

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

Početno mjerenje financijske imovine

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

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

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

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

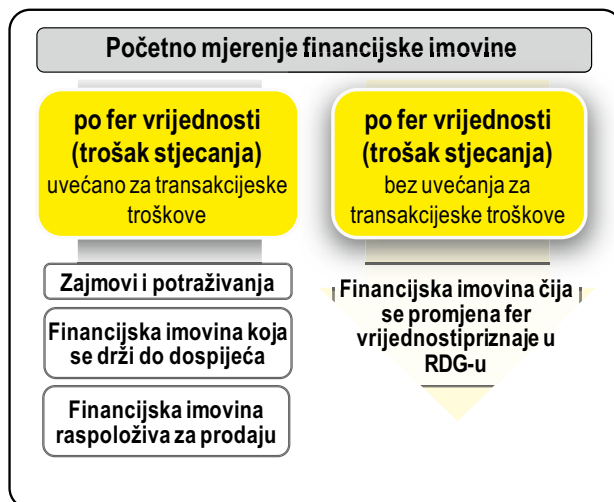
Svaka financijska imovina iz djelokruga HSFI 9 može se prilikom početnog priznavanja odrediti u ovu skupinu, osim ulaganja u vlasničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu. Novac se obavezno razvrstava u ovu skupinu.

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

Financijska imovina koja se drži do dospjeća je nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdnim iznosom plaćanja i fiksnim

dospijećem za koju poduzetnik ima pozitivnu namjeru i mogućnost držati je do dospjeća osim ulaganja koja udovoljavaju definiciji zajmova.

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



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



ističemo...

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

Mjerenje nakon početnog

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

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

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

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

Iznimno, kod dionica i udjela u nepovezane poduzetnike čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu pa ih je poduzetnik početno svr-



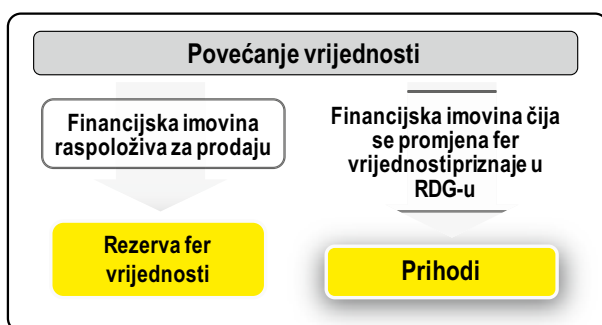
stao u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju i naknadna mjerenja obavljaju se po trošku stjecanja.

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

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

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

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



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



ističemo...

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

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

Iz navedenog proizlazi da u slučaju kada se financijska imovina raspoloživa za prodaju **naknadno procijeni po većoj fer vrijednosti** od prethodne, dobitak se ne knjiži kao prihod već kao rezerva fer vrijednosti, s tim da se 18% ili 12% tog dobitka (ovisno o tome kolika je stopa poreza na dobit) ne knjiži kao rezerva fer vrijednosti već kao odgođena porezna obveza.

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

Umanjenje i ukidanje gubitka od umanjnja financijske imovine

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

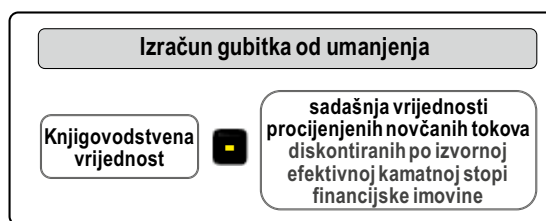
Iz navedenog proizlazi da se zajmovi i potraživanja, financijska ulaganja koja se drže do dospjeća i dionice i udjeli koji se tretiraju kao financijska imovina raspoloživa za prodaju (čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu pa se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti), **na svaki datum bilance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

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

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

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

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



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

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

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

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

- “Ulaganja u dionice i udjele u ovisno i pridruženo društvo (društvo povezano sudjelujućim interesom)”**, objavljen

u časopisu RiPuP br. 10/2020, na str. 29. od autora mr.sc. Zdravko Baica,

- **"Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9"**, objavljen u časopisu RiPuP br.11/2020. na str. 77. od autora mr. sc. Zdravko Baica,
- **"Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9"**, objavljen u časopisu RiPuP br. 6/2021. str. 47. od autora mr. sc. Zdravko Baica,
- **"Računovodstveno iskazivanje ulaganja u vlasničke instrumente prema MSFI-u 9"**, objavljen u časopisu RiPuP br. 5/2019. str. 32. od autora mr. sc.Silvija Pretnar-Abičić,
- **"Umanjenje vrijednosti financijske imovine prema MSFI 9"**, objavljen u časopisu RiPuP br.10/2020. na str. 43. od autora mr.sc. Stjepan Kolačević i mr. sc. Baldo Hreljac,
- **"Računovodstvo financijskih instrumenata po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit"**, objavljen u časopisu RiPuP br.4/2021. na str. 20. od autora mr.sc. Stjepan Kolačević i mr. sc. Baldo Hreljac.

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

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

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

Ulaganjem u dionice i udjele može se ostvariti prihod od dividendi odnosno udjela u ostvarenoj dobiti, kao i povećanjem vrijednosti dionica i udjela. Ulaganja u dionice i udjele nije samo financijski razlog. Dionice i udjeli su poduzetnicima zanimljiv oblik ulaganja i zbog različitih prava koja ulagači ostvaruju prema *Zakonu o trgovačkim društvima* (Nar. nov., br., 111/93, 34/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 152/11 (pročišćeni tekst), 111/12, 68/13, 110/15 i 40/19), kao što su:

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

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

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

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

Za ulaganja u dionice i udjele kod povezanih poduzetnika (ovisnih i pridruženih poduzetnika) primjenjuju se računovodstvena pravila iz HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji*, a za ulaganja u dionice i udjele kod nepovezanih poduzetnika primjenjuju se računovodstvena pravila iz HSFI 9 - *Financijska imovina*. Navedeni HSFI objavljeni su u *Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja* (Nar. nov., br., 86/15, 105/20, 9/21-ispravak i 150/22).

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

- 1) ovisni poduzetnici i

- 2) društva povezana sudjelujućim interesom (pridruženi poduzetnici).

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

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

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

Grupa je matično društvo i sva njegova ovisna društva (HSFI 2.9.).

Poduzetnici unutar grupe znači bilo koja dva ili više poduzetnika unutar grupe (HSFI 2.21.).

Poslovno spajanje je spajanje dvaju odvojenih poduzetnika ili poslovanja u jednog izvještajnog poduzetnika (HSFI 2.19.).

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

Primjer knjiženja metode troška ulaganja u odlaganjima u dionice i udjele u ovisna društva pisali smo u članku "**Ulaganja u dionice i udjele u ovisno i pridruženo društvo (društvopovezano sudjelujućim**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Način mjerenjadionica i udjela kod nepovezanih poduzetnika određeno je odredbama HSFI-a 9 - *Financijska imovina*.

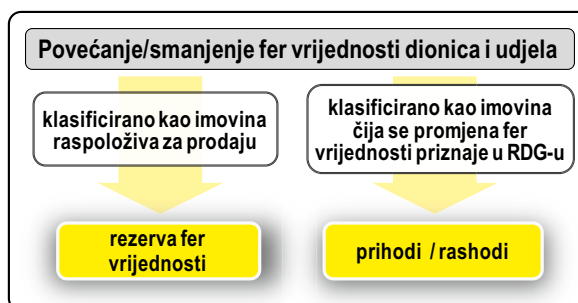
Ove dionice i udjeli **početno se vode** po trošku stjecanja i moraju se klasificirati ili

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

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

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

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



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

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

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike razvrstane u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju (kao dugotrajnu financijsku imovinu) i detaljno odlaganjima u dionice i udjele pisali smo u članku **"Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9"**, objavljen u časopisu RiPup br. 11/2020. str. 77. od autora mr.sc. Zdravko Baica.

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

O obveznicama pisali smo u člancima:

- **"Konvertibilne obveznice – računovodstveni i financijski aspekt"**; koji je objavljen u RiPup-u 3/2022, str. 20.:
- **"Računovodstveni aspekti izdavanja obveznica"**; koji je objavljen u RiPup-u 6/2022, str. 27.

O ostalim vrijednosnim papirima (osim dionica) i primjeri knjiženja ostalih vrijednosnih papira dali smo u članku **"Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2011. str.47.

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

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

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

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

O danim zajmovima, depozitima i slično i primjere knjiženja dali smo u članku **"Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2021. str. 47.

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

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

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

Ulaganjem u dionice i udjele može se ostvariti prihod od dividendi odnosno udjela u ostvarenoj dobiti, kao i povećanjem vrijednosti dionica i udjela. Ulaganja u dionice i udjele nije samo financijski razlog. Dionice i udjeli su poduzetnicima zanimljiv oblik ulaganja i zbog različitih prava koja ulagači ostvaruju prema *Zakonu o trgovačkim društvima* (Nar. nov., br., 111/93, 34/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 152/11(pročišćeni tekst), 111/12, 68/13,110/15 i 40/19), kao što su:

- pravo glasa u skupštini društva,

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

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

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

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

Za ulaganja u dionice i udjele povezanih poduzetnika (ovisnih i pridruženih poduzetnika) primjenjuju se računovodstvena pravila iz *HSFI 2 -Konsolidirani financijski izvještaji*, a za ulaganja u dionice i udjele nepovezanih poduzetnika primjenjuju se računovodstvena pravila iz *HSFI 9 - Financijska imovina*. Navedeni HSFI objavljeni su u *Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja* (Nar. nov., br., 86/15, 105/20, 9/21-ispravak i 150/22).

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

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

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

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

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

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

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

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

Sudjelujući interes (sudjelujući udjel) znači prava u kapitalu drugih poduzetnika, bez obzira na to jesu li materijalizirana u obliku



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

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

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

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

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

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

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

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

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

Prihod (gubitak) o učešću u dobiti (gubitku) u povezana društva po metodi udjela, **kod ulagača** knjiži se kao financijski prihod odnosno

financijski rashod i iskazuju se u Računu dobiti i gubitka kao posebne pozicije i to:

- Pozicija V. - Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom i
- Pozicija VII. - Udio u gubitku od društava povezanih sudjelujućim interesom.

Primjer knjiženja metode udjela i odlaganjima u dionice i udjele u društva povezana sudjelujućim interesom pisali smo u članku "**Ulaganja u dionice i udjele u ovisno i pridruženo društvo (društvo povezano sudjelujućim interesom)**", objavljen u RiPup-u br. 10/2020. str. 29.

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

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

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

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

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

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike razvrstane u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju (kao dugotrajnu financijsku imovinu) i odlaganjima u dionice i udjele pisali smo u članku: "**Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9**", objavljen u časopisu RiPup br. 11/2020. str. 77.

O ostaloj dugotrajnoj financijskoj imovini i primjere knjiženja dali smo u članku: "**Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9**", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021. str. 47.

O udjelima u investicijske fondove pisali smo u članku: "**Računovodstveni i porezni tretman ulaganja u udjele investicijskih fondova**", objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021. str. 20. od autora mr.sc. Silvija Pretnar Abičić.

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

Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16 i 144/20), kod dugotrajnih potraživanja pozicija "potraživanja od povezanih poduzetnika" iz 2015. podijeljena je na dvije pozicije:

- 1) Potraživanja od poduzetnika unutar grupe i
 - 2) Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom.
- Ostale dvije pozicije ostale su iste.

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

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

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



ističemo...

Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti.

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

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

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

Dakle, sva potraživanja (i obveze) u stranoj valuti od inozemnih poduzetnika treba iskazati u kunama na datum transakcije prema srednjem tečaju Hrvatske narodne banke. Srednji tečaj HNB-a na 31. prosinca 2022. jednak je fiksnom tečaju konverzije i iznosi 7,53450 kn za 1 EUR.

Primjer – Evidentiranje diskontiranog potraživanja

Na temelju ugovora o prodaji robe (nabavne vrijednosti 550.000,00 kn), ispostavljen je račun kupcu u svoti od 800.000,00 kn (PDV iznosi 160.000,00 kn). Datum isporuke je 15.8.2022., a rok plaćanja bez obračuna kamata je 30.11.2023.

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

Diskontirana vrijednost navedenog potraživanja iznosi 721.534,90 kn, odnosno diskontirani iznos za razdoblje od 15.8. 2022. do 30. 11. 2023. je 78.465,10 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1a.	Izlazni račun za robu	800.000,00	0740	-
	■ PDV	160.000,00	-	260034
	■ diskontirani iznos	78.465,10	7249	0740
	■ prihod	640.000,00	-	7560
1b.	Razduženje nabavne vrijednosti robe	550.000,00	7090	6600

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

260034 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH postopiod 25% zaostale slučajeve

7249 - Drugi rashodi

7560 - Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu

6600 - Roba u skladištu

7090 - Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta

Na svaki sljedeći datum bilance, poduzetnik će dugotrajna potraživanja odnosno potraživanja čija se naplata očekuje u razdoblju

dužem od godinu dana mjeriti po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope umanjene za gubitak od umanjenja vrijednosti.

Primjer – Oprihodovanje diskontiranog iznosa potraživanja i prijenos na kratkotrajno potraživanje

Za dugotrajno potraživanje iz prethodnog primjera na dan 31.12.2022. treba:

- 1) Knjižiti priznavanje prihoda za diskontirani iznos za razdoblje od 15.8.2022. do 31.12.2022. koji iznosi **23.564,75** kn i
- 2) Prenijeti dugotrajno potraživanje u ukupnoj svoti od **800.000,00** kn na konto kratkotrajnih potraživanja, obzirom da se naplata navedenog potraživanja očekuje u roku koji nije duži od godine dana od datuma bilance. Istovremeno se prenosi i diskontirani iznos za razdoblje od 1.1.2023. do 30.11. 2023. u svoti od **54.900,35** kn (78.465,10 minus 23.564,75).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Oprihodovanje diskontiranog iznosa dugotrajnog potraživanja za razdoblje od 15.8.2022. do 31.12.2022.	23.564,75	0740	775
2.	Prijenos dugotrajnog potraživanja na kratkotrajno potraživanje	800.000,00	1200	0740
3.	Prijenos diskontiranog iznosa za razdoblje od 1.1.2023. do 30.11.2023.	54.900,35	0740	1200

775 - Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova

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

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

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

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

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

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

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

Direktno umanjenje prakticira se u slučaju kada je poduzetnik siguran da se navedeni dio potraživanja ili ukupno potraživanje ne može naplatiti (izgubljen spor s kupcem, kupac više ne postoji, na-



godbom smo odustali od dio potraživanja od stečajnog dužnika, nastupila je zastara).

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

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

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

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

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

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

Na ovoj poziciji iskazuju se dugotrajna potraživanja od poduzetnika unutar grupe.

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

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

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

Na ovoj poziciji iskazuju se dugotrajna potraživanja od društva povezanih sudjelujućim interesom.

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

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

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

Na ovoj poziciji iskazuju se dugotrajna potraživanja od kupaca koja nisu društva unutar grupe niti su društva povezana sudjelujućim interesom.

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

B.IV.4. Ostala potraživanja (AOP 035)

Na ovoj poziciji iskazuju se dugotrajna potraživanja koja se ne mogu iskazati na pozicijama AOP 032 do AOP 034.

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

B.V. Odgođena porezna imovina (AOP 036)

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

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

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

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

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

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

Detaljno o odgođenoj poreznoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećem članku: **"Odgođena porezna imovina"**, objavljen u RiPup-ubr. 3/2020. na str.55.

C. Kratkotrajna imovina (AOP 038+046+053+063) (AOP 037)

Kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava sljedeće uvjete:

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

Sva druga imovina koja nije kratkotrajna imovina je dugotrajna imovina.

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

Zalihe su kratkotrajna materijalna imovina:

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

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

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

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

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

U trošak zaliha potrebno je uključiti:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Specifične metode početnog mjerenja zaliha i utroška zaliha su:

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

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

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



ističemo...

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

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

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

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

Zalihe se prestaju priznavati:

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

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

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

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

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

Općenito o zalihama pisali smo u sljedećim člancima:

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

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

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

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

O zalihama sirovina i materijala, o zalihama rezervnih dijelova i o zalihama sitnog inventara pisali smo u sljedećim člancima:

- **"Računovodstvo zaliha - primjena HSFI 10"**- objavljen u časopisu RiPup br. 10/2013., str.22.;
- **"Računovodstvo zaliha sirovina i materijala"**- objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021. str. 32.;
- **"Računovodstvo sitnog inventara"** - objavljen u časopisu RiPup br. 10/2019. str. 55.
- **"Evidencija mobitela prodanih uz ugovor"** - objavljen u časopisu RiPup br. 5/2021. str.34.

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

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

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

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

490	Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga	60	Proizvodnja u tijeku
	xxx	→	xxx
			40,41,42,43, 44,45,46,47,48

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



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

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

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

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

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

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

O proizvodnji gotovih proizvoda pisali smo u sljedećim člancima:

- **“Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda - primjena HSFI 10 - Zalihe”**, objavljen u časopisu RiPup br. 09/2013. str. 40.;
- **“Računovodstvo proizvodnje”**, objavljen u časopisu RiPup br. 06/2022. str. 35.;
- **“Računovodstveni i porezni aspekt ugovora o izgradnji”**, objavljen u časopisu RiPup br.9/2019. str. 26.

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

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

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

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

Zalihe proizvodnje u tijeku (nedovršenih proizvoda i poluproizvoda) i zalihe gotovih proizvoda vode se po troškovima proizvodnje koji

obuhvaćaju troškove direktnog materijala, direktnog rada te fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje.

C.I.4. Trgovačka roba (AOP 042)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 66.

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

Kada se zalihe vode po prodajnim cijenama tada se vrijednost zaliha iskazuje na kontu zaliha po prodajnoj cijeni koja se ispravlja za korektivna konta (marža, PDV i drugi) tako da korigirani iznos iskazuje trošak nabave trgovačke robe, odnosno neto utrživu vrijednost. Detaljno o trgovačkoj robi pisali smo u sljedećim člancima:

- **“Računovodstvo u poslovanju trgovine”**- objavljen u časopisu RiPup br.7/2021.;
- **“Komisija - prodaja robe i samoizdavanje računa”** - objavljen u časopisu RiPup br. 10/2019 str. 74.;
- **“Internetska trgovina-računovodstveni i porezni aspekt”** - objavljen u časopisu RiPup br. 6/2020 str. 25.;
- **“Prodaja robe ispod nabavne vrijednosti”**, objavljen u časopisu RiPup br. 04/2013. str. 58.;
- **“Digitalizacija robnog knjigovodstva kroz eOtpremnicu”**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2021. str. 70.

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

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

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

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 68.

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

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

- 1) raspoloživost za trenutnu prodaju u postojećem stanju,
- 2) prodaja mora biti vrlo vjerojatna,
- 3) imovina ili skupina za otuđenje mora biti aktivno označena za prodaju cijeni koja je prihvatljiva u odnosu s njenom sadašnjom vrijednošću,
- 4) prodaja bi se trebala odrediti za priznavanje kao kompletna prodaja unutarjedne godine od datuma klasifikacije.

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

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

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

Iz navedenih odredbi proizlazi da dugotrajna imovina koja se potpunosti amortizirana i što će se otuđiti (prodati ili pokloniti ili dati na otpad) neće se klasificirati kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji, već će se prodaja obaviti u skladu s odredbama HSFI-a 6.

Isto vrijedi i za već otpisanu dugotrajnu imovinu koja nema knjigovodstvene vrijednosti.

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

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

Iz navedenog proizlaze četiri karakteristike *dugotrajne imovine namijenjene prodaji*:

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

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

O dugotrajnoj imovini namijenjenoj prodaji pisali smo u sljedećim člancima:

- **"Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjenoj prodaji i prestanak poslovanja - primjena HSFI 8"**, koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 3/2017 na str. 18. i
- **"Dugotrajna imovina namijenjena prodaji"**, koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 5/2020 na str. 23.

C.I.7. Biološka imovina (AOP 045)

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

Na ovoj poziciji aktive evidentira se kratkotrajna biološka imovina. Ukratko o biološkoj imovini pisali smo uz **točku B.II.5. Bilance**. O kratkotrajnoj biološkoj imovini pisano je u sljedećim člancima:

- **"Računovodstvo poljoprivredne djelatnosti - mliječne krava (dugotrajna biološka imovina i proizvodnja mlijeka i teladi)"**, objavljen u časopisu RiPuP br. 9/2018, na str. 38,
- **"Računovodstvo poljoprivredne djelatnosti - jednogodišnji nasadi i tov svinja"**, objavljen u časopisu RiPuP br. 11/2018, na str. 15.,
- **"Računovodstvo uzgoja ribe"**, objavljen u časopisu RiPuP br. 6/2020, na str. 51.

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

Kod kratkotrajnih potraživanja pozicija "potraživanja od povezanih poduzetnika" iz 2015. podijeljena je na dvije pozicije:

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

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

Ostale pozicije ostale su iste.

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

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

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



ističemo...

Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti.

O potraživanjima detaljno smo pisali u člancima:

- **"Potraživanja - primjena HSFI 11 i poreznih propisa"**, koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 9/2008 na str. 40.,
- **"Otpis potraživanja od kupaca"**, koji je objavljen u časopisu RiPuP br. 11/2017 na str. 15. i
- **"Otpis i vrijednosno usklađenje od kupaca"**, koji je objavljen u časopisu RiPuPbr.12/2020 na str.26.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

C.II.6. Ostala potraživanja (AOP 052)

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

C.III. KRATKOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062) (AOP 053)

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

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



sudjelujućim interesom, dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom, ulaganja u vrijednosne papire (nepovezanim poduzetnicima), dani zajmovi depoziti i slično (nepovezanim poduzetnicima) i ostala kratkotrajna financijska imovina.

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

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

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

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

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

- **“Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9”**, objavljen u časopisu RiPup br. 11/2020. str. 77.;
- **“Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9”**, objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021. str. 47. i
- **“Računovodstvo financijske imovine koja se drži radi trgovanja prema MSFI-u 9”**, objavljen u časopisu RiPup br. 3/2020. str. 18.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ukidanjem posebne pozicije za ulaganje u dionice i udjele u nepovezane poduzetnike (bivša **pozicija C.III. 3.-Sudjelujući interesi (udjeli)**), sada se na ovoj poziciji osim ostalih kratkoročnih ulaganja u vrijednosne papire unosi i vrijednost ulaganja u dionice u nepovezane poduzetnike u slučaju kada se te dionice smatraju kratkoročnom financijskom imovinom. Ulaganja u udjele u nepovezane poduzetnike kada se ta ulaganja smatraju kratkoročnom financijskom imovinom unose se u **poziciju C.III.9.-Ostala kratkoročna financijska imovina** odnosno na konto **15980 - Udjeli kod nepovezanih poduzetnika u zemlji** i na konto **15981 - Udjeli kod nepovezanih poduzetnika u inozemstvu**.

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

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike i odlaganja u dionice i udjele pisali smo u članku **“Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9”**, objavljen u časopisu RiPup br. 11/2020.str. 77. od autora mr.sc. Zdravko Baica.

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

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

O ostalim vrijednosnim papirima (osim dionica) i primjeri knjiženja ostalih vrijednosnih papira dali smo u člancima:

- **"Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9"**, objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021. str. 47.;
- **"Evidentiranje zadužnice kod izdavatelja"**, objavljen u časopisu RiPup br. 9/2018. str. 55.;
- **"Računovodstvo obračunskog plaćanja (kompenzacija, cesija, asignacija i preuzimanje duga"** objavljen u časopisu RiPup br.11/2020. str. 21.

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

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

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

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

O danim zajmovima, depozitima i slično i primjere knjiženja dali smo u članku **"Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9"**, objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021. str. 47.

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

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

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

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

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

Primjer knjiženja ulaganja u dionice ili udjele u nepovezane poduzetnike i ulaganjima u dionice i udjele pisali smo u članku **"Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSF1 9"**, objavljen u RiPup-u br. 11/2020. str. 77.

O ostalaj kratkotrajnoj financijskoj imovini i primjere knjiženja dali smo u članku **"Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9"**, objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021. str. 47. od autora mr.sc. Zdravko Baica.

C.IV. Novac u banci i blagajni (AOP 063)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine **10**.

Sva novčana sredstva kao imovinu, nezavisno u kojim valutama se pojavljuju i na koliko računa se vode u knjigovodstvu (transakcijski račun, računi akreditiva, izdvojenih novčanih sredstava i sl.) treba iskazati samo na jednoj bilančnoj stavci ili poziciji u aktivu u okviru kratkotrajne imovine.

Na posljednji datum bilance za izvještajno razdoblje potrebno je u bilanci iskazati sveukupnu novčanu imovinu kako onu na računima u bankama tako i onu u blagajni. Novac na deviznom računu i u ino valuti potrebno je iskazati po srednjem tečaju HNB na datum bilance, tj. na dan 31. prosinca 2022., dok tečajne razlike po toj osnovi predstavljaju financijske prihode ili rashode.



ističemo...

Srednji tečaj HNB-a na 31.prosinca 2022. **jednak je fiksnom tečaju konverzije i iznosi 7,53450 kn za 1 EUR.**

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

Primjer zatvaranja žiro računa zbog korištenja okvirnog kredita:

Zbog korištenja okvirnog kredita poduzetnik je na dan 31.12.2022. u minusu (-) po transakcijskom računu 5.200 kn (saldo napotražnoj strani konta 100).

- 1) Zbog izrade završnog računa za 2022. godinu poduzetnik je na dan 31.12.2022. prenio saldo s transakcijskog računa na obveze prema banci za okvirni kredit.

100 Žiro račun		2002 Ostale kratkoročne obveze prema bankama u zemlji	
(1) 5.200,00	5.200,00 S ^o 31.12.		5.200,00 (1)

O novčanm poslovanju s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u sljedećim člancima:

- **"Plaćanje i naplata u gotovom novcu i blagajničko poslovanje"**, objavljen u časopisu RiPup br. 9/2016. str. 141. i
- **"Kartično poslovanje - evidentiranje naplate i plaćanja"**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2019. str. 64.

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

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine **19**.

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

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

Primjer:

Dobiven je račun od osiguravajućeg društva za kasko osiguranje vozila (koje je u vlasništvu društva) na iznos 10.000 kn. Vozilo je kasko osigurano za razdoblje od 1.7.2022. do 30.6.2023., te se kao rashod 2022. godine evidentira 5.000 kn (osiguranje prvih 6 mjeseci).

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



E. Ukupna aktiva (AOP 001+002+037+064) (AOP 065)

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

F. Izvanbilančni zapisi (AOP 066)

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

Detaljnije o izvanbilančnoj evidenciji pisali smo u članku „*Izvanbilančni zapisi (izvanbilančna evidencija)*“ objavljen u RiPup br. 10/2020. str. 12.

PASIVA

A. Kapital i rezerve (AOP 067) (AOP 068 do 070+076+077+083+086+089)

Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16 i 144/20) u obrascu Bilanca upoziciji "A) Kapital i rezerve" pozicija "A.V. Rezerve fer vrijednosti" pretvorena je u poziciju "A.V. Rezerve fer vrijednosti i ostalo", a umjesto pozicija:

- A.V.1. - Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju,
- A.V.2. - Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova i
- A.V.3. - Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu, sada imamo sljedeće pozicije:
 - A.V.1. - Fer vrijednost financijske imovine kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (odnosno raspoložive za prodaju),
 - A.V.2. - Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova,
 - A.V.3. - Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu,
 - A.V.4. - Ostale rezerve fer vrijednosti i
 - A.V.5. - Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja (konsolidacija).

Ostale pozicije ostale su iste.

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

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

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

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

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

- **"Računovodstvo kapitala - primjena HSFI 12"**, objavljen u časopisu RiPup br. 3/2009. str. 58.;
- **"Revalorizacijske rezerva, rezerva fer vrijednosti i odgođena porezna obveza - primjena HSFI-a"**, objavljen u časopisu RiPup br. 03/2017. str. 40.;
- **"Revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza"**, objavljen u časopisu RiPup br. 12/2020. str. 15.;

- **"Povećanja i smanjenja temeljnog kapitala"**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2019. str. 28.;
- **"Pripajanje kapitalno povezanih društava"**, objavljen u časopisu RiPup br. 12/2021. str. 17.;
- **"Podjela društva kapitala - računovodstveni, porezni i pravni aspekt"**, objavljen u časopisu RiPup br. 9/2021. str. 18.;
- **"Podjela društva kapitala odvajanjem"**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2022. str. 28.;
- **"Pripajanje društva kapitala - računovodstveni, porezni i pravni aspekti"**, objavljen u časopisu RiPup br. 11/2021. str. 18.;
- **"Spajanje društva kapitala - računovodstveni, porezni i pravni aspekti"**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2021. str. 50.;
- **"Likvidacija d.o.o.-a i prestanak d.o.o.-a bez likvidacije s računovodstvenog i poreznog aspekta"**, objavljen u časopisu RiPup br. 3/2020. str. 33.

A.I. Temeljni (upisani) kapital (AOP 068)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine 90.

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

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

O temeljnom (upisanom) kapitalu s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisali smo u članku:

- **"Povećanja i smanjenja temeljnog kapitala"**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2019. str. 28. i
- **"Primjer mogućnosti naknadnog unosa imovine u d.o.o. i j.d.o.o. od strane člana društva (vlasnika društva) fizičke osobe"**, objavljen u časopisu RiPup br. 11/2020. str. 12.

A.II. Kapitalne rezerve (AOP 069)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine 91.

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

Što se unosi u kapitalne rezerve propisano je odredbama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br., 11/93 do 40/19).

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

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

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

- 1) dio uplaćenih iznosa za koje se izdaju poslovni udjeli koji prelazi nominalne iznose udjela;

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

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

O kapitalnim rezervama i knjiženjima poslovnih događaja pisali smo u točki 2.5. članka **“Računovodstvo kapitala - primjena HSFI 12”**, koji je objavljen u našem časopisu **“Računovodstvo i porezi u praksi”**: br. 3 / 2009. na str.58.

A.III. Rezerve iz dobiti (AOP 071+072-073+074+075) (AOP 070)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta skupine **92**.

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

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

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

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

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

Nakon navedenih obveznih izdvajanja oba oblika trgovačkih društva **mogu samostalno odlučiti** da li će dobitak:

- podijeliti kao dividende (udjele u dobiti) članovima društva,
- razvrstati u bilo koju od navedenih oblika rezervi ili
- ostaviti iskazano kao dobitak, odnosno prenijeti u zadržani dobitak.

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

O rezervama iz dobiti i knjiženjima poslovnih događaja pisali smo u točki 2.4. članka **“Računovodstvo kapitala - primjena HSFI 12”**, koji je objavljen u našem časopisu **“Računovodstvo i porezi u praksi”**: br. 3 / 2009. na str.58.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vlastite dionice (udjele) društvo može steći naplatno i nenaplatno. **Nenaplatnostjecanje** vlastitih dionica (udjela) ne evidentira se bilančno jer financijski učinak tog događaja niti ne postoji. **Naplatnim stjecanjem** vlastitih dionica (udjela) nastaje financijski učinak koji se i evidentira bilančno, i to su otkupljene vlastite dionice (udjeli). Za tako stečene vlastite dionice odnosno udjele poduzetnik treba **formirati rezerve za vlastite dionice i udjele i to u visini troška stjecanja vlastitih dionica (udjela)**.

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

Detaljno o rezervama za vlastite dionice (udjele) s knjiženjima poslovnih događaja pisali smo u člancima:

- **“Vlastite (trezorske) dionice – pravni, porezni i računovodstveni aspekt”**, objavljen u časopisu RiPuP br.4/2015 na str. 18. i
- **“Vlastiti udjeli - računovodstvo stjecanja, prodaje i povlačenja”**, objavljen u časopisu RiPuP br. 6/2020 na str. 17.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A.IV. Revalorizacijske rezerve (AOP 076)

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

Nakon početnog priznavanja dugotrajne materijalne imovine po trošku nabave, za mjerenje dugotrajne materijalne imovine, poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili **metodu revalorizacije** kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine. Istoznačno je definirano i za dugotrajnu nematerijalnu imovinu.

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

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

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

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

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

Orevalorizaciji imovine i revalorizacijskim rezervama s knjiženjima poslovnih događaja dali smo u sljedećim člancima:

- **“Revalorizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine – primjena HSFI-a”**; autori: mr. sc. Zdravko Baica, Neven Baica, mag. oec., objavljen u časopisu; RiPup 12/2022. na str.17.
- **“Revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza”**, objavljen u časopisu RiPup br. 12/2020. str. 15.

A.V. Rezerve fer vrijednosti i ostalo (AOP 078 do 082)(AOP 077)

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

Detaljno o rezervama fer vrijednosti pisali smo u članku **“Rezerva fer vrijednosti - primjena HSFI-a”**; autor: mr. sc. Zdravko Baica; koji je objavljen u časopisu RiPup 9/2022. na str.38.

A.V.1. Fer vrijednost financijske imovine kroz ostalusveobuhvatnu dobit (odnosno raspoložive za prodaju)(AOP 078)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **935 i 9390**, osim ostalih rezervi fer vrijednosti koji se iskazuju na AOP 081 i tečajnih razlika iz preračuna inozemnog poslovanja (konsolidacija) koje se iskazuju na AOP 082.

Poduzetnici koji su u 2020.g. imali ostale rezerve fer vrijednosti i tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja trebaju sa ove pozicije iznose prebaciti na AOP 081 i 082.

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

- **“Ulaganja u dionice i udjele u nepovezано društvo - primjena HSFI 9”**, objavljen u časopisu RiPup br. 11/2020. str. 77. i
- **“Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9”**, objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021. str. 47.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A.V.4. Ostale rezerve fer vrijednosti (AOP 081)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **935 i 9390**, osim fer vrijednost financijske imovine kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (odnosno raspoloživu za prodaju) koja se iskazuju na AOP 078 i tečajnih razlika iz preračuna inozemnog poslovanja (konsolidacija) koje se iskazuju na AOP 082.

A.V.5. Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja (konsolidacija) (AOP 082)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **935 i 9390**, osim fer vrijednost financijske imovine kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (odnosno raspoloživu za prodaju) koja se iskazuju na AOP 078 i ostalih rezervi fer vrijednosti koje se iskazuju na AOP 081.

A.VI. Zadržana dobit ili preneseni gubitak (AOP 084-085) (AOP 083)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **940 (AOP 084)** ilisa konta **945 (AOP 085)**.

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

Na ovoj poziciji na dan sastavljanja bilance nalazi se dobit ili gubitak iz 2021. i ranijih godina.

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

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

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

- 1) kod dioničkih društava:
 - iz zadržane dobiti,
 - iz zakonskih pričuva i rezervi kapitala iznad 5% temeljnog kapitala društva ili statutom određen veći dio tog kapitala,
 - iz ostalih pričuva,
 - iz statutarnih pričuva,
 - iz zakonskih pričuva i rezervi kapitala do 5% temeljnog kapitala društva ili statutom određen veći dio tog kapitala (čl. 220.-223. ZTD-a).

- 2) kod društava sa ograničenom odgovornošću:
 - iz zadržane dobiti,
 - iz kapitalnih rezervi,
 - iz ostalih pričuva,
 - iz obveznih rezervi prema društvenom ugovoru (čl. 406. i 406.a ZTD-a).

A.VII. Dobit ili gubitak poslovne godine (AOP 087-088) (AOP 086)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **950 (AOP 087)** ilisa konta **955 (AOP 088)**.

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

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

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

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

- **"Odgođena porezna imovina"**, objavljen u časopisu RiPup br. 3/2020 str.55.;
- **"Revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza"**, objavljen u časopisu RiPup br. 12/2020. str.15.

A.VIII. Manjinski (nekontrolirajući) interes (AOP 089)

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

Ova pozicija popunjava se samo kod konsolidirane bilance.

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

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

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

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

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

B. Rezerviranja (AOP 091 do 096) (AOP 090)

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

Rezerviranja se prikazuju u okviru sljedećih pozicija:

- Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze (AOP 091);
- Rezerviranja za porezne obveze (AOP 092);
- Rezerviranja za započete sudske sporove (AOP 093);

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



- Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava (AOP 094);
- Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima (AOP 095);
- Druga rezerviranja (AOP 096).

Porezno su priznata sljedeća rezerviranja:

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

Detaljnije o evidentiranju rezerviranja pisali smo u:

- „**Računovodstvo rezerviranja**“, objavljen u časopisu RiPup-u br.4/2021 na str.26.;
- „**Prijava poreza na dobit (Obrazac PD) za 2022**“, objavljen u časopisu RiPup br.2/2022 na str.95.
- „**Rezerviranja za troškove zaposlenika - računovodstveni i porezni aspekt**“, objavljen u časopisu RiPup-u br.11/2021 na str.23.

C. Dugoročne obveze (AOP 097)

Računovodstvena pravila u svezi obveza dana su odredbama HSFI-a 13 - *Obveze*.

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

Definicija dugoročnih obveza proizlazi iz definicije koja je dana za kratkoročne obveze⁵, a pojednostavljeno su to sve one obveze koje dospijevaju u roku koji je duži od godine dana.

Obveza se priznaje kada je vjerojatno da će zbog podmirenja sadašnje obveze, doći do odljeva resursa iz poduzetnika i kada se iznos kojim će se ona podmiriti može pouzdano izmjeriti.

Sasvim općenito obveza se prestaje priznavati kada ne ispunjavaju kriterije iz točke HSFI-a 13.

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

Tako, primjerice obveze prema dobavljačima koje su zastarjele treba otpisati i oprihodovati.

One dugoročne obveze koje su evidentirane u stranim sredstvima plaćanja, odnosno devizama preračunavaju se po srednjem tečaju HNB-a na dan 31.12.2021. godine.

C.1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe (AOP 098)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **9800 i 9802**.

Grupu čine matično društvo i sva njegova ovisna društva (društva kćeri). Ovisna društva propisuju odredbe članka HSFI 2. – Konsolidirani financijski izvještaji i odredba članka 473. do 478.a Zakona o trgovačkim društvima (u nastavku teksta: ZTD)

C.2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe (AOP 099)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **9801**.

Unose se dugoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijeća duži od godinu dana, odnosno 12 mjeseci od datuma bilance, prema poduzetnicima unutar grupe.

C.3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom (AOP 100)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **9810 i 9812**.

Na ovoj poziciji unose se sve obveze za primljene robe i usluge i ostale obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom.

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

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

C.4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 101)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **9811**.

Unose se dugoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijeća duži od godinu dana, odnosno 12 mjeseci od datuma bilance, prema društvima povezanim sudjelujućim interesom.

C.5. Obveze za zajmove, depozite i slično (AOP 102)

Podatak za ovu poziciju uzima se s konta **983 (osim 9834)**.

Unose se dugoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijeća duži od godinu dana, odnosno 12 mjeseci od datuma bilance, prema nepovezanim poduzetnicima.

⁵ Definicija dana uz poziciju pasive D - Kratkoročne obveze

C.6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama (AOP 103)

Podatak za ovu poziciju uzima se s konta **982 i 9834**.

Unose se dugoročne obveze temeljem primljenih kredita od banaka u tuzemstvu i inozemstvu, obveze temeljem ugovora o **financijskom leasingu** i obveze prema drugim financijskim institucijama.

C.7. Obveze za predujmove (AOP 104)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **984**.

Podatak na ovoj poziciji odnosi se na dugoročne obveze za primljene predujmove koje je poduzetnik dobio od kupca za buduće isporuke dobara i usluga.

C.8. Obveze prema dobavljačima (AOP 105)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **985**.

Na ovoj poziciji evidentirane su dugoročne obveze prema dobavljačima u zemlji i iz inozemstva koji nisu povezani poduzetnici ni poduzetnici u kojima postoji sudjelujući interes u odnosu na poduzetnika.

C.9. Obveze po vrijednosnim papirima (AOP 106)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **986**.

Na ovoj poziciji pasive iskazuju se dugoročne obveze prema ulagačima za izdane dugoročne obveznice, dugoročne komercijalne zapise te ostale dugoročne vrijednosne papire.

C.10. Ostale dugoročne obveze (AOP 107)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **988**.

Na bilančnu poziciju C.10. unose se nespomenute dugoročne obveze koje su proizašle iz ugovornih odnosa, preknjiženja kratkoročnih obveza na dugoročne i slično.

C.11. Odgođena porezna obveza (AOP 108)

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

D. Kratkoročne obveze (AOP 109)

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

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

Obveze koje ne udovoljavaju bilo kojem od prije navedenih kriterija klasificiraju se kao dugoročne obveze i evidentiraju na poziciji pasive C - *Dugoročne obveze*. Ukratko o obvezama pisali smo pod točkom C - *Dugoročne obveze*.

One kratkoročne obveze koje su evidentirane u stranim sredstvima plaćanja, odnosno devizama preračunavaju se po srednjem tečaju HNB-a na dan 31.12.2021. godine.

D.1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe (AOP 110)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih konta: **240 i 242**.

Obveze prema poduzetnicima unutar grupe obuhvaćaju sve obveze za primljene robe i usluge i ostale obveze prema poduzetnicima unutar grupe s rokom dospijea unutar 12 mjeseci od datuma bilance.

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

D.2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe (AOP 111)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih konta: **241**.

Unose se kratkoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijea unutar 12 mjeseci od datuma bilance, prema društvima unutar grupe.

D.3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom (AOP 112)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta: **243 i 245**.

Unose se sve obveze za primljene robe i usluge i ostale obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom.

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

D.4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 113)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta: **244**.

Unose se kratkoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijea unutar 12 mjeseci od datuma bilance, prema društvima povezanim sudjelujućim interesom.

D.5. Obveze za zajmove, depozite i slično (AOP 114)

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

Unose se kratkoročne obveze za zajmove, depozite i slično čiji je rok dospijea unutar 12 mjeseci od datuma bilance, prema nepovezanim poduzetnicima.

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

D.6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama (AOP 115)

Podatak za ovu poziciju uzima se s grupe konta: **20**.

Unose se kratkoročne obveze temeljem primljenih kredita od banaka u tuzemstvu i inozemstvu i obveze prema drugim financijskim institucijama.



D.7. Obveze za predujmove (AOP 116)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **259**.

U ovu poziciju unose se obveze za primljene kratkoročne predujmove. Kratkoročni predujmovi su oni koji su primljeni na ime budućih isporuka usluga ili isporuka dobara koje će se izvršiti u razdoblju unutar 12. mjeseci od datuma bilance.

Detaljnije o predujmovima pisali smo u RiPup-u br. 3/2020 u članku „Predujmovi – porezno i računovodstveno postupanje“.

D.8. Obveze prema dobavljačima (AOP 117)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **22**.

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

U ovu poziciju ne unose se obveze prema poduzetnicima unutar grupe i prema društvima povezanim sudjelujućim interesom jer se te obveze unosi na bilančne pozicije D.1. i D.3.

D.9. Obveze po vrijednosnim papirima (AOP 118)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **21**.

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

D.10. Obveze prema zaposlenicima (AOP 119)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih konta: **230, 271, 272 i 276**.

Na ovoj poziciji evidentiraju se obveze prema radnicima za neto plaće, neto naknade plaća, te sve druge neto plaće (plaće u naravi i sve druge plaće po osnovi naknada, potpora, nagrada i drugog iznad propisanog iznosa do kojeg se prizna poslodavcima kao materijalni izdatak za radnike).

D.11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja (AOP 120)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta 26 i sa sljedećih konta **273, 274, 277, 278 i 279**.

Ovom pozicijom obuhvaćene su kratkoročne obveze za **poreze** (dobit, PDV, dohodak), **doprinos** (obvezni i drugi doprinosi) i slična davanja kao što su članarine (HGK-u HOK-u, turistička članarina), **naknade** (vodoprivredna naknada, naknada za eksploataciju i iskorištavanje mineralnih sirovina), **pristojbe** (boravišna pristojba).

D.12. Obveze s osnove udjela u rezultatu (AOP 121)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa konta **246**.

Na ovoj poziciji evidentiraju se kratkoročne obveze temeljem odlike o raspodjeli ostvarene dobiti za isplatu dividendi i udjela dioničarima i udjelničarima.

D.13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji (AOP 122)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa skupine konta **28**.

Ova pozicija služi za izdvojeno prikazivanje obveza za nabavu dugotrajne imovine namijenjene prodaji. O ovom obliku dugotrajne imovine koja se iskazuje kao kratkotrajna bilančna pozicija, pisali smo uz poziciju aktive C.1.6. - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji*.

D.14. Ostale kratkoročne obveze (AOP 105)

Podatak za ovu poziciju uzima se sa sljedećih konta: **231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238 i 239**.

Na ovu poziciju upisuju se kratkoročne obveze koje nisu obuhvaćene u pozicijama D.1 do D.13.

E. Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućega razdoblja (AOP 124)

Upisuje se potražno stanje grupe računa 29. Odgođeno plaćanje troškova pojavljuje se u situacijama kada za određene troškove koji su nastali u obračunskom razdoblju nije dobivena dokumentacija (računi dobavljača, obračuni, i dr.). Prihodi budućih razdoblja suprihodi koji su fakturirani, ali se odnose na buduća obračunska razdoblja (npr. najam, pretplate na časopise, i dr.) te se putem skupine konta 29 vremenski razgraničavaju.

Primjer:

Ispostavljen je račun za najam poslovnog prostora za 3 mjeseca i to za razdoblje XI.2022.-I.2023. na ukupan iznos 3.750,00 kn (od toga PDV 750,00 kn). Najam za studeni i prosinac 2022. iznosi (bez PDV-a) 2.000,00 kn, a za siječanj 2023. iznosi (bez PDV-a) 1.000,00 kn.

Najam poslovnog prostora u iznosu 3.750,00 kn naplaćen je u 2022. god.

Knjiženje:

120 Potraživanje od kupaca		760 Prihod od najma poslovnog prostora	
(1) 3.750,00	3.750,00 (2)		2.000,00 (1)
260 Obveza za PDV		291 Obračunati prihodi budućeg razdoblja	
	750,00 (1)		1.000,00 (1)
100 Žiro račun			
(2) 3.750,00			

F. UKUPNO - PASIVA (AOP 067 + 090 + 097 + 109 + 124) (AOP 125)

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

G. IZVANBILANČNI ZAPISI (AOP 126)

Izvanbilančni zapisi uzimaju se sa konta 995 do 999. Kao što je prije navedeno u izvanbilančnoj evidenciji vodi se evidencija o tuđoj robi zaprimljenoj u komisiju ili konsignaciju, vrijednosnim papirima koji nisu postali potraživanje, razna prava, i dr.

Detaljnije o izvanbilančnoj evidenciji pisali smo u RiPup-u br. 10/2020 u članku „Izvanbilančni zapisi (izvanbilančna evidencija)“.

BILANCA – pregled pozicija

U nastavku dajemo bilancu u kojoj su navedena konta na temelju kojih se popunjavaju pojedine pozicije.

Naziv pozicije	AOP	Konta RiPup-ovog kontnog plana
1	2	3
AKTIVA		
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI I NEUPLAĆENI KAPITAL	001	00
B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003+010+020+031+036)	002	
I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)	003	
1. Izdaci za razvoj	004	010
2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke...	005	011, 012 i 013
3. Goodwill	006	014
4. Predjmovi za nabavu nematerijalne imovine	007	018
5. Nematerijalna imovina u pripremi	008	019
6. Ostala nematerijalna imovina	009	017
II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)	010	
1. Zemljište	011	020 i 021
2. Građevinski objekti	012	024, 025, 026, 027, 028 i 029
3. Postrojenja i oprema	013	030, 031 i 032
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014	033, 034 i 035
5. Biološka imovina	015	036, 037 i 038
6. Predjmovi za materijalnu imovinu	016	050, 051, 052, 053 i 054
7. Materijalna imovina u pripremi	017	055, 056, 057, 058 i 059
8. Ostala materijalna imovina	018	039
9. Ulaganje u nekretnine	019	04
III. DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)	020	
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	021	060
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	022	061
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	023	062
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjeljujućim interesom	024	063
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjeljujućim interesom	025	064
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjeljujućim interesom	026	065
7. Ulaganja u vrijednosne papire	027	066
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	028	067
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	029	068
10. Ostala dugotrajna financijska imovina	030	069
IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)	031	
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	032	070 i 071
2. Potraživanja od društava povezanih sudjeljujućim interesom	033	072 i 073
3. Potraživanja od kupaca	034	074
4. Ostala potraživanja	035	075
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	036	08
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038+046+053+063)	037	
I. ZALIHE (AOP 039 do 045)	038	
1. Sirovine i materijal	039	31, 32 i 35
2. Proizvodnja u tijeku	040	600, 601, 602, 603, 604 i 605
3. Gotovi proizvodi	041	630, 631, 632, 633, 634, 635, 636 i 637
4. Trgovačka roba	042	66
5. Predjmovi za zalihe	043	36 i 67
6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	044	68
7. Biološka imovina	045	607, 608, 638 i 639
II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052)	046	
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	047	13
2. Potraživanja od društava povezanih sudjeljujućim interesom	048	14
3. Potraživanja od kupaca	049	12
4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	050	17
5. Potraživanja od države i drugih institucija	051	16
6. Ostala potraživanja	052	18
III. KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062)	053	
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	054	150
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	055	151
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	056	152
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjeljujućim interesom	057	153
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjeljujućim interesom	058	154
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjeljujućim interesom	059	155
7. Ulaganja u vrijednosne papire	060	11
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	061	156 i 157
9. Ostala financijska imovina	062	159
IV. NOVAC U BANCII I BLAGAJNI	063	10
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	064	19

Bilanca na dan 31.12.2022.



Naziv pozicije	AOP	Konta RiPup-ovog kontnog plana
1	2	3
E) UKUPNO AKTIVA (AOP 001 + 002 + 037 + 064)	065	
F) IZVANBILANČNI ZAPISI	066	990, 991, 992, 993 i 994
PASIVA		
A) KAPITAL I REZERVE (AOP 068 do 070 + 076 + 077 + 083 + 086 + 089)	067	
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	068	90
II. KAPITALNE REZERVE	069	91
III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 071 + 072 + 073 + 074 + 075)	070	
1. Zakonske rezerve	071	920
2. Rezerve za vlastite dionice	072	921
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	073	922
4. Statutarne rezerve	074	923
5. Ostale rezerve	075	929
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	076	930, 931 i 934
V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI OSTALO (AOP 078 do 082)	077	
1. Fer vrijednost financijske imovine kroz ostalu sveobuhvatnu dobit (odnosno raspoložive za prodaju)	078	935 dj. i 9390 dj.
2. Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova	079	936 i 9391
3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu	080	937 i 9392
4. Ostale rezerve fer vrijednosti	081	935 dj. i 9390 dj.
5. Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja (konsolidacija)	082	935 dj. i 9390 dj.
VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 084-085)	083	
1. Zadržana dobit	084	940
2. Preneseni gubitak	085	945
VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 087-088)	086	
1. Dobit poslovne godine	087	950
2. Gubitak poslovne godine	088	955
VIII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES	089	960
B) REZERVIRANJA (AOP 091 do 096)	090	
1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	091	970
2. Rezerviranja za porezne obveze	092	971
3. Rezerviranja za započete sudske sporove	093	972
4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodni bogatstva	094	973
5. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	095	974
6. Druga rezerviranja	096	979
C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 098 do 108)	097	
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	098	9800 i 9802
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	099	9801
3. Obveze prema društva povezanim sudjelujućim interesom	100	9810 i 9812
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	101	9811
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	102	983 (osim 9834)
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	103	982 i 9834
7. Obveze za predujmove	104	984
8. Obveze prema dobavljačima	105	985
9. Obveze po vrijednosnim papirima	106	986
10. Ostale dugoročne obveze	107	988
11. Odgođena porezna obveza	108	989
D) KRATKOROČNE OBVEZE (AOP 110 do 123)	109	
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	110	240 i 242
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	111	241
3. Obveze prema društva povezanim sudjelujućim interesom	112	243 i 245
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	113	244
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	114	250, 251, 252, 253, 254 i 255
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	115	20
7. Obveze za predujmove	116	259
8. Obveze prema dobavljačima	117	22
9. Obveze po vrijednosnim papirima	118	21
10. Obveze prema zaposlenicima	119	230, 271, 272 i 276
11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	120	26, 273, 274, 277, 278 i 279
12. Obveze s osnovne udjela u rezultatu	121	246
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	122	28
14. Ostale kratkoročne obveze	123	231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238 i 239
E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	124	29
F) UKUPNO – PASIVA (AOP 067 + 090 + 097 + 109 + 124)	125	
G) IZVANBILANČNI ZAPISI	126	995, 996, 997, 998 i 999