

Računovodstvene politike priznavanja i mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Meštrić, Viktorija

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:790860>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-14**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

**RAČUNOVODSTVENE POLITIKE PRIZNAVANJA I
MJERENJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE I
NEMATERIJALNE IMOVINE**

ZAVRŠNI RAD

Viktorija Meštrić

Zagreb, srpanj 2020.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

**RAČUNOVODSTVENE POLITIKE PRIZNAVANJA I
MJERENJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE I
NEMATERIJALNE IMOVINE**

**ACCOUNTING POLICIES FOR THE RECOGNITION AND
MEASUREMENT OF LONG TERM TANGIBLE AND INTANGIBLE
ASSETS**

ZAVRŠNI RAD

Autor: Viktorija Meštrić

JMBAG: 0067572756

Mentorica: prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer

Zagreb, srpanj 2020.

VIKTORIJA MEŠTRIĆ

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je ZAVRŠNI RAD
(vrsta rada)
isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student/ica:

U Zagrebu, 10. srpnja 2020.

Viktoria Meštrić
(potpis)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada.....	1
1.2. Izvori podataka i metode istraživanja.....	1
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	1
2. BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE KAO IZVOR PODATAKA O RAČUNOVODSTVENIM POLITIKAMA.....	3
2.1. Bilješke uz financijske izvještaje.....	3
2.2. Pojam računovodstvenih politika i procjena	5
2.3. Računovodstveni standardi kao podloga za izbor i primjenu računovodstvenih politika	6
2.3.1. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja	8
2.3.2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja	9
2.4. Promjene računovodstvenih politika	10
3. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DUGOTRAJNE MATERIJALNE I NEMATERIJALNE IMOVINE.....	13
3.1. Pojam i obilježja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	13
3.2. Računovodstveno praćenje dugotrajne materijalne imovine.....	17
3.2.1. Stjecanje i početno priznavanje dugotrajne materijalne imovine	18
3.2.2. Naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine.....	22
3.3. Računovodstvene politike na području dugotrajne nematerijalne imovine.....	27
3.3.1. Stjecanje i početno priznavanje dugotrajne nematerijalne imovine	28
3.3.2. Naknadno mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine.....	31
4. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE DUGOTRAJNE MATERIJALNE I NEMATERIJALNE IMOVINE NA PRIMJERU PODUZEĆA VINDIJA D.D.	34
4.1. Općenito o poduzeću Vindija d.d.	34
4.2. Financijsko izvještavanje o dugotrajnoj imovini poduzeća Vindija d.d.	35
4.3. Računovodstvene politike priznavanja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u poduzeću Vindija d.d.	39
4.4. Računovodstvene politike naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u poduzeću Vindija d.d.....	40
5. ZAKLJUČAK	42
POPIS LITERATURE	44
POPIS SLIKA	47
POPIS TABLICA.....	47

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog završnog rada su računovodstvene politike kao polazište u postupcima priznavanja i mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Menadžment poduzeća je dužan primjenjivati one politike koje su odobrene i u skladu su s računovodstvenim standardima. Računovodstvene politike su zapisane u bilješkama uz financijske izvještaje i temelj su za sastavljanje bilješki. U ovome radu je analizirano poduzeće koje je klasificirano kao dioničko društvo, a predmet same analize su računovodstvene politike priznavanja i naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne i dugotrajne nematerijalne imovine u odabranom poduzeću te objavljivanje tih politika u bilješkama uz financijske izvještaje.

Glavni cilj završnog rada je ukazati na važnost izbora pravilnih računovodstvenih politika u svrhu prikazivanja istinitih podataka u financijskim izvještajima, a koje su u skladu sa zakonskim odredbama, te koji su to zakoni koji uvjetuju financijskom izvještavanju. Također je i cilj rada prikazati teoretsku osnovu priznavanja i mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine i kako različite računovodstvene politike prilikom ovih postupaka utječu na krajnji rezultat tih pozicija. U radu je, kao konačni cilj, prikazana analiza primjene računovodstvenih politika na područjima dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u svrhu usporedbe teorijskog dijela s primjerom u praksi. Odabrano poduzeće iz prehrambene industrije je Vindija d.d..

1.2. Izvori podataka i metode istraživanja

Prilikom izrade završnog rada korišteni su sekundarni izvori podataka. Sekundarni izvori podataka odnose se na javno dostupnu stručnu i znanstvenu literaturu kao što su knjige iz područja računovodstva i članci iz časopisa koji su vezani uz temu koja je u radu obrađena. Kao važan izvor informacija korišteni su zakoni i propisi koji su dostupni na internetskim stranicama u svojem izvornom obliku i sadržaju. Informacije o analiziranom poduzeću i financijski izvještaji po godinama analiziranog poduzeća također su preuzeti s internetskih stranica toga poduzeća. Metode koje su korištene u izradi rada su sljedeće metode: indukcija i dedukcija, analiza i sinteza, kompilacija, deskripcija te studija slučaja.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Ovaj završni rad je podijeljen u pet osnovnih poglavlja. U prvom dijelu definirani su predmet i ciljevi rada te su navedeni izvori podataka kao i metode koje su korištene prilikom

istraživanja. Također je u prvom dijelu opisana i razdioba rada prema poglavljima i opisan je sadržaj svakog poglavlja.

U drugom poglavlju rada obrađena je tematika računovodstvenih politika. U tome poglavlju opisan je pojam računovodstvenih politika i računovodstvenih procjena te područje njihove primjene. Nadalje, objašnjeno je zašto su bilješke uz financijske izvještaje važne kada je riječ o računovodstvenim politikama te je stavljen naglasak na važnost računovodstvenih standarda kao temelj pri izboru i primjeni računovodstvenih politika u poduzeću. Na kraju tog poglavlja opisan je postupak promjene računovodstvenih politika u poduzeću.

Treće poglavlje rada je, kao i drugo poglavlje, teorijski dio rada. U trećem poglavlju iznosi se računovodstveni tretman dugotrajne materijalne, a zatim i dugotrajne nematerijalne imovine. U ovom dijelu objašnjeni su pojmovi i jednog i drugog oblika imovine kao i njihova obilježja. Opisane su računovodstvene politike kod postupka početnog priznavanja materijalne i nematerijalne imovine, a zatim su navedene i razrađene metode mjerenja tih imovina nakon početnog priznavanja.

Četvrto je poglavlje rada studija slučaja na primjeru poduzeća Vindija d.d.. U tom poglavlju opisano je odabrano poduzeće iz područja prehrambene industrije, navedena je kratka povijest te njezini ciljevi, misije te vizija u poslovanju. Osim toga, analizirano je financijsko izvještavanje o dugotrajnoj imovini kroz odabranu godinu poslovanja. Na kraju su prikazane primijenjene računovodstvene politike kod priznavanja i mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Također je prikazan osvrt promjene u primjeni usvojenih računovodstvenih politika na području materijalne i nematerijalne imovine u odabranom poduzeću.

Peto, a ujedno i posljednje poglavlje, jest zaključak u kojem se donose zaključci na temelju ranije iznesenih tvrdnji u prethodnim poglavljima i na temelju provedenog istraživanja u studiji slučaja. Nakon petog poglavlja ili zaključka, naveden je popis literature gdje su abecednim redom napisani svi izvori koji su korišteni u istraživanju i pisanju završnog rada.

2. BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE KAO IZVOR PODATAKA O RAČUNOVODSTVENIM POLITIKAMA

2.1. Bilješke uz financijske izvještaje

Prema Zakonu o računovodstvu, godišnje financijske izvještaje čine¹:

- Izvještaj o financijskom položaju (bilanca),
- Račun dobiti i gubitka,
- Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti,
- Izvještaj o novčanim tokovima,
- Izvještaj o promjenama kapitala i
- Bilješke uz financijske izvještaje.

Prema tome, bilješke uz financijske izvještaje pripadaju u osnovne financijske izvještaje i dužni su ih sastavljati svi gospodarski subjekti. Nebitno da li je gospodarski subjekt u kategoriji mikro, malih, srednjih i velikih poduzetnika ili pripada skupini ostalih poduzeća te subjektu od javnog interesa, bilješke uz financijske izvještaje moraju sastavljati i objavljivati svi. Razlog tomu je to što bilješke sadržavaju dopunske informacije koje nisu direktno prezentirane u ostalim temeljnim financijskim izvještajima i informacije u bilješkama dodatno pojašnjavaju informacije iz ostalih izvještaja.

Najvažnija osobina bilježaka je ta da one dodatno pojašnjavaju sve one informacije koje jesu vidljive u drugim financijskim izvještajima, ali bez ovih dodatnih informacija sadržanim u bilješkama ti iznosi koji su pridruženi uz određenu poziciju ne znače mnogo. Bilješke donose dodatne informacije za razumijevanje pozicija u ostalim financijskim izvještajima. Može se reći da bilješke tumače kvalitativne iznose ostalih izvještaja.

Sadržaj bilješki uz financijske izvještaje uređen je Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, a on uključuje²:

- Prezentiranje informacija o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određene računovodstvene politike,
- Objavljivanje informacija koje nalažu MSFI-jevi, a koje nisu prikazane drugdje u financijskim izvještajima i

¹Narodne novine (2019.) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, članak 19.

²Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 1, t. 112

- Pružanje dodatnih informacija koje nisu prezentirane drugdje u financijskim izvještajima, ali su važne za razumijevanje bilo kojeg sastavnog dijela financijskih izvještaja.

U bilješkama su navedene informacije o poslovnom subjektu koje su ključne za poznavanje i razumijevanje toga subjekta, a te informacije podrazumijevaju: naziv subjekta, pravni oblik, vlasničku strukturu, sjedište i adresu subjekta, također treba navesti kojim se poslovima i vrstama djelatnosti subjekt bavi, i na primjer, navesti kojoj grupi pripada taj subjekt ako ono djeluje unutar veće grupe, pa je stoga potrebno navesti i naziv matice poduzeća i slične informacije.

Kako niti jednim zakonom, propisom ili standardom nije jasno i izričito propisan izgled bilježaka uz financijske izvještaje, menadžment ovdje samostalno donosi odluku kako će bilješke izgledati tj. kakva će im biti forma i oblik. Menadžment ima slobodu u kreiranju izgleda bilješki, ali zato mora slijediti upute o redosljedu prezentiranih informacija u njima iz razloga kako bi korisnici informacija razumjeli financijske izvještaje i donosili relevantne odluke. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja propisuju sljedeći redosljed sastavljanja bilježaka³:

- *„Izjava o sukladnosti s MSFI-ima,*
- *Sažetak primijenjenih važnih računovodstvenih politika,*
- *Informacije koje potkrepljuju stavke prikazane u izvještaju o financijskom položaju te izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, u odvojenom računu dobiti i gubitka (ako je prezentiran), izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanim tokovima, po redosljedu prema kojemu su ti izvještaji i stavke prezentirani te*
- *Druga objavljivanja, uključujući: nepredviđene obveze i nepriznate ugovorno preuzete obveze te nefinancijske informacije, primjerice, ciljeve i politike subjekta koji se odnose na upravljanje financijskom rizikom.“*

Najvažnije informacije jesu informacije o korištenim računovodstvenim politikama koje su bile primijenjene prilikom sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja iz glavnog razloga kako bi korisnici informacija razumjeli način na koji su određene pozicije u financijskim izvještajima takvoga rezultata te kako bi financijski izvještaji bili pogodni za obavljanje analiza poslovanja poduzeća. Drugim riječima, u bilješkama moraju biti iskazane informacije koje se ne mogu izravno pročitati u drugim financijskim izvještajima, ali su ključne u njihovom razumijevanju.

³Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 1, t. 114

2.2. Pojam računovodstvenih politika i procjena

Naglašeno je da se u bilješkama uz financijske izvještaje objavljuju temeljne računovodstvene politike koje su se koristile tijekom izrade financijskih izvještaja. „*Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.*“⁴ Izraz računovodstvenih politika se sastoji od dvaju pojmova – računovodstvo i politika. Računovodstvo je uslužna funkcija u procesima upravljanja i poslovanja poduzećem i kao takvo daje konačan produkt rada - financijske izvještaje. U financijskim izvještajima su objavljenije informacije o prošloj poslovnoj godini i ti su izvještaji podloga u procesu donošenja odluka važnih za upravljanje poduzećem. Politika se odnosi na bilo kakav način upravljanja ili vođenja ka nekom smjeru ili cilju koristeći se pritom određenim postupcima, instrumentima, metodama i tehnikama. Računovodstvene politike su, dakle, instrumenti u postizanju cilja kojeg je zadala politika poslovanja ili politika menadžmenta.

Međunarodni računovodstveni standard 8 (MRS 8) – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* je osnovni standard koji se primjenjuje prilikom izbora računovodstvenih politika. Također se ovim standardom propisuju kriteriji za mijenjanje računovodstvenih politika, a propisan je i postupak za provođenje promjene računovodstvenih procjena. U Međunarodnom računovodstvenom standardu 8 opisan je i postupak provođenja ispravljanja pogrešaka u slučaju promjena politika. Računovodstvene politike su važne u financijskom izvještavanju jer ovisno o njihovom izboru zavise vrijednosti gotovo svih pozicija u izvještajima. Činjenica da se izbor računovodstvene politike temelji na postavljenim ciljevima poslovne politike poduzeća, također ukazuje na to da se izborom određene računovodstvene politike vrednovanja pozicija financijskog izvještaja može svjesno utjecati na prikazivanje njihove vrijednosti. U tom slučaju dolazi do zloupotrebe određenih računovodstvenih načela u prikazivanju realnosti financijskog rezultata te se mogu dogoditi određene malverzacije.

Najčešće postoje standardi koji su primjenjivi na gotovo sve transakcije, događaje ili situacije te okolnosti. Ako se dogodi da ne postoji standard koji se posebno primjenjuje na transakciju, drugi događaj, situaciju ili okolnost, menadžment ima zadaću sam prosuditi koju računovodstvenu politiku primijeniti, a da rezultira istinitim te objektivnim i potpunim informacijama. Standardi financijskog izvještavanja nalažu dosljednost u izboru i primjenjivanju računovodstvenih politika na slične transakcije, događaje ili okolnosti.

⁴Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 8, t. 5

Menadžment poduzeća je odgovoran za izbor i primjenu računovodstvenih politika te on ima zadatak izabrati politike koje će na fer način prezentirati informacije u financijskim izvještajima. S obzirom na to, može se dogoditi da se menadžment, u svrhu prikazivanja istinitih informacija u izvještajima, odlučuje na promjenu računovodstvenih politika. Ako se mijenjaju računovodstvene politike koje su prije bile usvojene, krši se računovodstveno načelo dosljednosti.

U postupku izrade i prezentiranja financijskih izvještaja, uz računovodstvene politike, važnu ulogu imaju i računovodstvene procjene. Budući da se veliki broj stavki u financijskim izvještajima ne može precizno izmjeriti te se stavke procjenjuju i zato su računovodstvene procjene često prisutne u financijskim izvještajima. Postupak procjenjivanja stavaka u izvještajima uvjetovan je računovodstvenim pretpostavkama i računovodstvenim načelima koje je potrebno poštivati. Postupak procjenjivanja uključuje prosudbe zasnovane na posljednjim pouzdanim i raspoloživim informacijama. Razumljivo je da s protekom vremena dođe do promjena okolnosti i zastarijevanja informacija na kojima se temeljila procjena, pa shodno tome dolazi do promjene primjenjivane računovodstvene procjene. Procjene se mogu zahtijevati za⁵:

- Sumnjiva i sporna potraživanja,
- Zastarjele zalihe,
- Fer vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza,
- Vijek upotrebe ili očekivani obrazac potrošnje budućih ekonomskih koristi (imovina koja se amortizira) te
- Obveze temeljem jamstva.

O korištenim računovodstvenim procjenama, kao i o njihovim promjenama, potrebno je izvijestiti u bilješkama uz financijske izvještaje. Odgovornost pri izboru i primjeni računovodstvenih procjena snosi menadžment poduzeća. Zloupotreba bilo kojeg načela koji uvjetuju primjeni računovodstvenih procjena rezultira malverzacijom zbog čega se realnost i objektivnost izvještaja dovodi u pitanje.

2.3. Računovodstveni standardi kao podloga za izbor i primjenu računovodstvenih politika

U Republici Hrvatskoj je Zakon o računovodstvu polazna osnova u uređivanju primjene standarda financijskog izvještavanja i tijela za donošenje standarda financijskog izvještavanja.⁶ Kako je već ranije spomenuto da su računovodstvene politike određene računovodstvenim

⁵Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 8, t. 32

⁶Narodne novine (2019.) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 116/18, članak 1.

načelima i postupcima, one su također određene primjenom standarda financijskog izvještavanja. Zato su standardi financijskog izvještavanja važno polazište u procesu računovodstvenog izvještavanja. „Računovodstveni standardi predstavljaju detaljniju razradu pojedinih računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvata, računovodstvenog procesiranja i prezentiranja podataka i informacija.“⁷ Računovodstveni standardi su prvenstveno determinirani računovodstvenim načelima, a njih ima veoma mnogo i razlikuju se od zemlje do zemlje.

U suvremenom poslovnom svijetu se poslovni ciklusi odvijaju brzo te postaju složeniji i zahtjevniji, a to znači i da evidencija tih procesa u izvještajima postaje zahtjevnija. Upravo iz tog razloga je potrebno da se mijenjaju standardi i njihove odrednice ovisno o tim promjenama u poslovanju.⁸ Budući da ne postoje jedinstveni standardi za cijeli svijet, postoje Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i nacionalni standardi financijskog izvještavanja koje svaka država određuje za potrebe svojeg računovodstvenog sustava. Prema Zakonu o računovodstvu poduzetnici su u Republici Hrvatskoj kategorizirani prema određenim pokazateljima na mikro, male, srednje i velike poduzetnike, te na subjekte od javnog interesa i ostale poduzetnike. U Republici Hrvatskoj primjenjuju se dvije skupine standarda financijskog izvještavanja:

- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) i
- Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI)

Ovisno o tome u koju skupinu poduzetnika pripadaju, poduzetnici su prema određenim uvjetima dužni primjenjivati i sastavljati godišnje financijske izvještaje primjenjujući ili Međunarodne standarde financijskog izvještavanja ili Hrvatske standarde financijskog izvještavanja.

Računovodstveni standardi, dakle, detaljno razrađuju primjenu računovodstvenih koncepata i računovodstvenih načela pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. Standardi su detaljni i veoma opširni baš iz razloga kako bi se pozicije u financijskim izvještajima ispravno vrednovala i kako bi realno prikazivale stanje u poduzeću. Stručno tijelo koje djeluje u Republici Hrvatskoj, a čija je osnovna zadaća objava i tumačenje Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja je Odbor za standarde financijskog izvještavanja.⁹ Odbor je osnovan temeljem Zakona o računovodstvu. Odbor je stručno tijelo kojeg čine devet članova, a koje na prijedlog

⁷Žager, K. et al. (2008.) *Osnove računovodstva: računovodstvo za neračunovođe*. 2. izd. Zagreb: HZRFD. str. 138.

⁸Prilagođeno prema: Žager, K. et al. (2008.) *Osnove računovodstva: računovodstvo za neračunovođe*. 2. izd. Zagreb: HZRFD. str. 139.

⁹Odbor za standarde financijskog izvještavanja (2016.) *Naslovnica* [online]. Zagreb: Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Dostupno na: <http://www.osfi.hr/> [01. travnja 2020.]

ministra financija imenuje i razrješava Vlada Republike Hrvatske na mandat od pet godina. Rad Odbora je reguliran Pravilnikom o načinu radu Odbora za standarde financijskog izvještavanja.

2.3.1. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja – MSFI su standardi i sva tumačenja koje je usvojio Odbor za Međunarodne standarde (IASB), a oni obuhvaćaj:

- Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI),
- Međunarodne računovodstvene standarde (MRS) i
- Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) i bivšeg Stalnog odbora za tumačenje.¹⁰

Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde (eng. *International Accounting Standards Board – IASB*) osnovan je 1973. godine pod tadašnjim nazivom Komitet za Međunarodne računovodstvene standarde (eng. *International Accounting Standards Committee – IASC*). Glavni cilj zbog kojeg je osnovan Odbor je postizanje harmonizacije računovodstvenih sustava u cijelome svijetu. Harmonizacija računovodstvenih sustava bila je nužna iz razloga što su poslovna okruženja tvrtki postajala sve veća postižući globalnu domenu. Kako su poslovni ciklusi postali internacionalizirani, financijski izvještaji su bili važna komponenta u procesu donošenja poslovnih odluka od strane korisnika informacija. Iz tog razloga se javila potreba za utemeljenjem jedinstvenih računovodstvenih pravila koja bi u uvjetima međunarodnog tržišta osigurala sastavljanje komparabilnih financijskih izvještaja koji bi olakšali razumijevanje financijskih izvještaja neovisno o tome koje je sjedište poduzeća.

Odbor je iz navedenih razloga radio na poslovima razvoja i odobravanja Međunarodnih računovodstvenih standarda (eng. *International Accounting Standards – IAS*). Kako je rasla globalizacija poslovanja i poslovni procesi su bili još složeniji, Međunarodni računovodstveni standardi postaju izuzetno složeni i brojni, pa 2004. godine mijenjaju naziv u Međunarodni standardi financijskog izvještavanja – MSFI (eng. *International Financial Reporting Standards – IFRS*). U tom je razdoblju veliki broj zemalja prihvatio Standarde kao vlastite ili pak kao izvrstan temelj za stvaranje vlastitih, nacionalnih standarda. Dodatnu popularnost primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja donio je zakon na razini Europske unije pod oznakom Uredba (EZ) br. 1606/2002 koji je nalagao da sve velike kompanije, uključujući banke i osiguravajuća društva, te kompanije čiji papiri kotiraju na burzama moraju primjenjivati Međunarodne standarde

¹⁰Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 1, t. 7

financijskog izvještavanja kako bi se osigurao visok stupanj transparentnosti i usporedivosti kod financijskog izvještavanja.¹¹

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja su izuzetno složeni te su pisani stručnim jezikom na nekoliko tisuća stranica. Kako se poslovna okolina neprestano mijenja, jednom usvojeni standardi nisu zauvijek kao takvi određeni, već se sukladno promjenama mijenjaju i postaju još složeniji.

U Republici Hrvatskoj, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja uređeni su Zakonom o računovodstvu te Odlukom o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja usvojena je 2009. godine, a proglasio ju je Hrvatski Sabor na prijedlog Odbora za standarde financijskog izvještavanja. Od dana kada je Odluka usvojena veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa u Republici Hrvatskoj dužni su sastavljati i prezentirati financijske izvještaje primjenjujuću Međunarodne standarde financijskog izvještavanja. Računovodstvene politike, kao i sve radnje vezane uz izbor, primjenu ili promjenu istih uređeno je Međunarodnim računovodstvenim standardom 8 – MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

2.3.2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

Za razliku od Međunarodnih standarda koji su nužni za primjenu kod velikih kompanija koje posluju na globalnoj razini, nacionalni standardi su bitni za računovodstvenu struku kod malih i srednjih poduzeća jer oni najčešće posluju na lokalnoj razini i imaju jednostavnije poslovne cikluse. To znači da bi komplicirani Međunarodni standardi bili previše kompleksni za primjenu na jednostavnim poslovnim transakcijama i iz tog razloga, zemlje razvijaju vlastite, nacionalne standarde. U Republici Hrvatskoj, Međunarodni računovodstveni standardi su uvedeni 1993. godine i bili su obavezni za primjenu u svim subjektima, bez obzira na kategoriju kojoj je poduzetnik pripadao. Tek su 2008. godine izrađeni te objavljeni nacionalni standardi pod nazivom Hrvatski standardi financijskog izvještavanja – HSFI. Oni su nastali sukladno Zakonu o računovodstvu, a donosi ih i objavljuje Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Odbor, također, daje i tumačenja ovim standardima.

¹¹IFRS (2002.) *Uredba (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda*. [online]. Brussels. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=LV> [07. travnja 2020.]

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena pravila koja se koriste pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja u hrvatskoj računovodstvenoj struci. Poduzetnici koji su kategorizirani prema kriterijima iz Zakona o računovodstvu kao mikro, mali i srednji poduzetnici te ostali poduzetnici koji se ne mogu svrstati po kriterijima, dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. Postoji 17 standarda koje obuhvaćaju Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, te su jednostavniji po opsegu ako se usporede s Međunarodnim standardima.

Hrvatski standardi su skup smjernica i pravila za priznavanje, procjenjivanje i prezentiranje svih događaja koji su važni prilikom financijskog izvještavanja. Hrvatski standardi nikako ne prkose smjernicama Međunarodnih standarda, štoviše Međunarodni standardi imaju utjecaj na Hrvatske standarde. Oni poduzetnici čiji su financijski izvještaji u skladu s Hrvatskim standardima, dužni su u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti izjavu o njihovoj primjeni i sukladnosti. Računovodstveni postupak izbora i promjene računovodstvenih politika i procjena, te kriteriji za izbor istih, propisan je Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 3 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

2.4. Promjene računovodstvenih politika

Poslovni subjekt i menadžment tog poduzeća dužni su primjenjivati izabrane računovodstvene politike poštujući načelo dosljednosti. To znači da bi se jednom odabrane računovodstvene politike trebale primjenjivati na računovodstveno evidentiranje kasnijih transakcija i događaja u tom poduzeću. Do odluke o promjeni primjenjivanih računovodstvenih politika ne dolazi odjednom ili kao ideja pojedinca bez razloga, već su promjene računovodstvenih politika uvjetovane standardima. Subjekt će mijenjati računovodstvene politike:

- „Ako je promjena zahtijevana Standardom ili Tumačenjem ili
- Ako promjena rezultira financijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i značajnije informacije o učincima transakcija, drugih događaja ili uvjeta na financijski položaj, financijsku uspješnost ili novčane tokove poslovnog subjekta“¹²

Što se tiče postupka promjene računovodstvene politike, proces promjene je propisan i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Propisano je, Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja (MRS 8, točka 19), da se promjena računovodstvene politike u slučaju početne (prve) primjene standarda, na neki

¹²Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 8, t. 14

dogadaj, transakciju ili drugi slučaj, iskazuje kako je propisano tim standardom ili njegovim tumačenjem tj. ako postoji posebna prijelazna odredba koja se odnosi na to, onda se postupa u skladu s tom prijelaznom odredbom. U drugoj situaciji dolazi do retroaktivne primjene u procesu promjene računovodstvene politike. Retroaktivna primjena računovodstvenih politika nužna je u situacijama kada se one mijenjaju dobrovoljno ili kada se kod početne (prve) primjene standarda dogodi da ne postoji prijelazna odredba primjenjiva na tu odredbu.

Retroaktivna primjena ukazuje na primjenu nove računovodstvene politike na transakcije na takav način da se smatra kako se ta politika oduvijek primjenjivala u financijskom izvještavanju poduzeća. Retroaktivna primjena nije uvijek izvediva. Ako je retroaktivna primjena izvediva, potrebno je uskladiti svaku stavku kapitala na koju to ima učinak, i to za početno stanje u najranije izvještavanom razdoblju, kao i svako kasnije prezentirano razdoblje kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala. S druge strane, postoji slučaj da retroaktivnom primjenom nije moguće odrediti učinke mijenjanja računovodstvenih politika određenog prethodno prezentiranog razdoblja. U takvom slučaju, poduzeće će provesti retroaktivnu primjenu na stavkama iz financijskih izvještaja za najranije izvještajno razdoblje, a ono može biti i tekuće izvještajno razdoblje. Odgovarajuće usklađenje se provodi na svakoj stavci kapitala, ali najčešće se usklađenje provodi na stavci zadržane dobiti.¹³

U bilješkama uz financijske izvještaje potrebno je obavijestiti o promjenama do kojih je došlo u primjeni usvojenih računovodstvenih politika. Standardima je uređeno objavljivanje promjena računovodstvenih politika kada je promjena uvjetovana promjenom standarda i, također, kada je promjena dobrovoljna. Prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, poduzetnik će u razdoblju promjene objaviti¹⁴:

- Naziv Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja, i izjavu da je promjena računovodstvene politike u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja,
- Vrstu promjene računovodstvene politike,
- Iznos usklađivanja za svaku stavku financijskog izvještaja iz tekućeg razdoblja i svako ranije prezentirano razdoblje na koju ima učinak, do one mjere do koje je usklađivanje moguće i

¹³Žager, K. et al. (2008.) *Analiza financijskih izvještaja*. 2. prošireno izd. Zagreb: Masmedia d.o.o., str. 155.

¹⁴Narodne novine (2008.) *Odluka o objavljivanju HSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 86/15, HSFI 3, t. 35 i t. 36

- Ako je neizvediva retroaktivna primjena, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su bile primijenjene promjene računovodstvene politike.

Promjena računovodstvene politike ne podrazumijeva primjenu računovodstvene politike na neki događaj koji se bitno razlikuje od svih prijašnjih događaja ili transakcija u poduzeću. Također, promjena računovodstvene politike nije primjena računovodstvene politike na događaj ili transakciju koja se u poduzeću nije nikad prije dogodila. Osim toga, promjena računovodstvenih politika nije istovjetna pojmu promjene računovodstvenih procjena. Procjena je bitan dio sastavljanja financijskih izvještaja i ne umanjuju njihovu pouzdanost. S obzirom da se procjene temelje na informacijama koje se s vremenom promjene i zastarijevaju, može doći do promjena okolnosti na kojima se procjena utvrdila. Promjena procjene se ne odnosi na prošla razdoblja i zbog toga promjena procjene nije ispravljanje pogriješaka, odnosno promjena računovodstvene procjene nema retroaktivni učinak kao što to ima promjena računovodstvene politike. Promjena primijenjene osnovice na temelju koje se mjerenje odvijalo nije promjena računovodstvene procjene već je promjena računovodstvene politike. Poduzetnik treba objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene, koja ima učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak na iduća razdoblja.

3. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DUGOTRAJNE MATERIJALNE I NEMATERIJALNE IMOVINE

3.1. Pojam i obilježja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Izvor informacija o imovini koju poduzeće posjeduje moguće je iščitati iz bilance (izvješća o financijskom položaju). Elementi bilance su: imovina, obveze i kapital, pa je bilanca prikaz međuovisnosti tih elemenata. Iz bilance je moguće saznati koju imovinu poduzeće drži u vlasništvu te izvor te imovine jer je bilanca dvostruki prikaz imovine u poduzeću. U bilanci je imovina prikazana na lijevoj strani ili aktivi, dok su obveze i kapital prikazani na desnoj strani ili pasivi. Imovina je ekonomski resurs kojim se poduzeće koristi u ostvarivanju glavnih ciljeva svoje djelatnosti. Da bi taj resurs bio prikazan kao imovina poduzeća, on mora zadovoljiti sljedeće kriterije prema kojima se zatim može prikazati u bilanci¹⁵:

- Resurs je u vlasništvu poduzeća,
- Ima mjerljivu vrijednost i
- Od resursa se može očekivati buduća ekonomska korist.

To znači da će se u bilanci prikazati samo ona imovina koja je u vlasništvu i pod kontrolom poduzeća jer, na primjer, imovina koja je iznajmljena drugom poduzeću neće biti prikazana u bilanci tog poduzeća. Isto tako u bilanci će biti prikazana samo ona imovina kojoj je moguće točno odrediti vrijednost, jer se u bilanci ne može prikazati imovina kojoj nije moguće iskazati vrijednost. Također, imovina se neće prikazivati u bilanci ako nije zadovoljen kriterij stvaranja ekonomske koristi. Buduća ekonomska korist odnosi se na mogućnost tržišne valorizacije, odnosno, da se sredstvo može prodati ili na bilo koji drugi način upotrijebiti u poslovnom procesu.

U aktivi bilance se imovina dijeli prema određenim kriterijima. U tablici 1 su navedeni osnovni kriteriji i podjela imovine prema tim kriterijima.

Tablica 1. Podjela imovine prema kriterijima

KRITERIJ POJAVNOG OBLIKA	KRITERIJ FUNKCIJE ILI LIKVIDNOSTI
Materijalna imovina	Kratkotrajna (tekuća ili obrtna) imovina
Nematerijalna imovina	Dugotrajna (stalna ili fiksna) imovina

Izvor: Žager, K. et al. (2008.) *Osnove računovodstva*. 2. izd. Zagreb: HZRFD. str. 41.

¹⁵Žager, K. et al. (2008.) *Osnove računovodstva: računovodstvo za neračunovođe*. 2. izd. Zagreb: HZRFD. str. 40.

Prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja* (točka 60), poslovni subjekt je dužan imovinu, u bilanci, razvrstavati prema kriteriju likvidnosti te ju prikazivati kao dvije odvojene grupe. To znači da je poduzeće dužno odvojiti kratkotrajnu od dugotrajne imovine. Podjela imovine na kratkotrajnu i dugotrajnu nije dovoljna, pa se i te osnovne grupe dijele na nekoliko podgrupa. Kratkotrajna (tekuća ili obrtna) imovina je dio ukupne imovine poduzeća za koju se očekuje da će se transformirati u novčani oblik u vremenu kraćem od jedne godine.¹⁶ Dugotrajna (fiksna ili stalna) imovina je dio ukupne imovine poduzeća koji se pretvara u novčani oblik u razdoblju dužem od jedne godine ili u razdoblju koje je duže od jednog poslovnog ciklusa.¹⁷

Tablica 2. Podjela kratkotrajne i dugotrajne imovine na podoblike

KRATKOTRAJNA IMOVINA	DUGOTRAJNA IMOVINA
Novac	Materijalna imovina
Kratkotrajna potraživanja	Nematerijalna imovina
Financijska imovina	Financijska imovina
Zalihe	Dugotrajna potraživanja

Izvor: Žager, K. et al. (2008.) *Osnove računovodstva*. 2. izd. Zagreb: HZRFD. str. 43. i 44.

Dugotrajna imovina u pravilu nije namijenjena prodaji već korištenju u poslovnom procesu – proizvodnji, prometu dobrima ili pružanju usluga. Dugotrajna imovina ima svoju stalnost u pojavnom obliku te se ne utroši jednokratno u proizvodnom procesu. Ono što je karakteristično za dugotrajnu imovinu jest da je njezin vijek upotrebe svakako dulji od razdoblja od godine dana ili jednog normalnog proizvodnog ciklusa. Dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna, a vijek trajanja duži od godine dana.¹⁸ Za računovodstveno evidentiranje dugotrajne imovine relevantni su sljedeći poslovni procesi¹⁹:

- Nabava imovine,
- Upotreba ili trošenje imovine te
- Otudjenje imovine.

¹⁶Žager, K. et al. (2008.) *Osnove računovodstva: računovodstvo za neračunovođe*. 2. izd. Zagreb: HZRFD. str. 41.

¹⁷Ibid., str. 43.

¹⁸Narodne novine (2020.) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, čl.12.

¹⁹Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 32.

Dugotrajna materijalna imovina je imovina u materijalnom (vidljivom, opipljivom i dodirljivom) obliku koja će zadržati isti pojavni oblik duže od godine dana, odnosno, neće biti utrošena u jednom proizvodnom ciklusu. Prilikom računovodstvenog evidentiranja dugotrajne materijalne imovine u poslovnim knjigama poduzeća važni su kriteriji za priznavanje i mjerenje daljnje vrijednosti nakon priznavanja te imovine, a ti su kriteriji determinirani računovodstvenim standardima. Ovisno o svrsi ili namjeri s kojom je nabavljena imovina, tako će se pojedini standardi primjenjivati na računovodstveni tretman imovine. Materijalna imovina se javlja isključivo u fizičkom obliku odnosno u obliku stvari što je osnovno obilježje koje dijeli materijalnu od nematerijalne imovine.

Pojam dugotrajne nematerijalne imovine ima užu i širu smisao. Ako se naglasi da je nematerijalna imovina u isključivo nefizičkom i neopipljivom obliku, u takvom bi se opisu mogli opisati i drugi oblici dugotrajne imovine kao što su potraživanja. U užem smislu, dugotrajna nematerijalna imovina odnosi se na imovinu koja se pojavljuje u strogo nefizičkom obliku i može se odvojeno opisati i klasificirati. Dugotrajna nematerijalna imovina se najčešće javlja u obliku prava, što znači da je nefizičkog oblika te ju karakterizira ograničen, ali dugi vijek trajanja s budućom ekonomskom koristi.

Kako je to nefizička imovina koju je teško identificirati, postoje određena obilježja koje nematerijalna imovina mora zadovoljiti kako bi bila evidentirana kao dugotrajna nematerijalna imovina, a to su²⁰:

- Nematerijalni oblik,
- Imovina se stječe radi korištenja u poslovanju,
- Otežano je početno i naknadno mjerenje i priznavanje imovine,
- Otežano je predviđanje vijeka upotrebe,
- Otežana je mjerljivost buduće ekonomske koristi od upotrebe imovine,
- Otežana je prenosivost te imovine i
- Ponekad ne postoji mogućnost pojedinačne prodaje zbog uske povezanosti te imovine s cjelinom poslovanja poslovnog subjekta.

²⁰Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 33.

Tablica 3. Podjela dugotrajne materijalne i dugotrajne nematerijalne imovine na njihove podoblike

DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA	DUGOTRAJNA NEMATERIJALNA IMOVINA
Zemljište	Izdaci za razvoj
Građevinski objekti	Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava
Postrojenja i oprema	Goodwill
Alati, pogonski inventar i transportna imovina	Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine
Biološka imovina	Nematerijalna imovina u pripremi
Predujmovi za nabavu materijalne imovine	Ostala nematerijalna imovina
Materijalna imovina u pripremi	
Ostala materijalna imovina	
Ulaganja u nekretnine	

Izvor: Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 34. i 52.

Dugotrajna imovina je specifična zbog toga što se kroz godine korištenja troši u fizičkom i ekonomskom smislu. U smislu ekonomskog trošenja imovine misli se na amortizaciju imovine. Trošak amortizacije se uključuje u proizvodni ciklus i zbog toga što se imovina amortizira ona zadržava svoj oblik kroz vijek uporabe. Amortizacija se odnosi na trošak poslovanja koji nastaje korištenjem dugotrajne imovine u poslovnom procesu. Ta imovina ima ograničen vijek trajanja tijekom kojeg se taj trošak obračunava i zatim se sustavno, prema odabranoj metodi, raspoređuje tijekom uporabnog vijeka tog oblika imovine u poslovnom procesu poduzeća. Obračun amortizacije uređen je računovodstvenim standardima i Zakonom o porezu na dobit.

Dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu karakterizira dugi vijek uporabe ili korisni vijek trajanja imovine tijekom razdoblja poslovanja poduzeća. Vijek upotrebe²¹ se odnosi na:

- Razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu subjektu ili
- Broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

²¹Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 16, t. 6 i MRS 38, t. 8

Važno je napomenuti da svi oblici dugotrajne materijalne i nematerijalne koji imaju dugi, a ograničen vijek upotrebe podliježu obračunu amortizacije prema propisanim amortizacijskim stopama. S druge strane, postoje oblici dugotrajne materijalne imovine koji ne podliježe obračunu amortizacije zbog karakteristike da imaju neograničen vijek upotrebe, a takvi oblici imovine su²²:

- Zemljište i šume te slični oblici prirodnih bogatstava,
- Financijska imovina,
- Spomenici kulture,
- Umjetnička djela i
- Imovina koja se prema Međunarodnom standardu financijskog izvještavanja 5 drži za prodaju te imovina na kojoj je prekinuto poslovanje.

Za sve ostale podskupine dugotrajne materijalne imovine, zakonima te propisima i standardima je uređen njihov korisni vijek uporabe.

3.2. Računovodstveno praćenje dugotrajne materijalne imovine

Kada se govori o računovodstvenom tretmanu dugotrajne materijalne imovine, potrebno je slijediti preporuke odgovarajućih standarda, a koje se odnose na iskazivanje vrijednosti imovine. Računovodstvene politike na području dugotrajne materijalne imovine utjelovljene su u Međunarodnim standardima i u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Postoji nekoliko standarda koji se odnose na računovodstveno evidentiranje i praćenje dugotrajne materijalne imovine, ali njihova se primjena razlikuje s obzirom na prirodu imovine te namjenu s kojom se dugotrajna materijalna imovina drži u poduzeću. Praćenje dugotrajne materijalne imovine započinje procesom nabave imovine. Praćenje nabave imovine je važno zbog ispravnog vrednovanja troška nabave u trenutku stjecanja. Nakon što je proces nabave završen i imovina je u uporabi, započinje proces trošenja u poslovanju te se mjeri njezina vrijednost nakon početnog priznavanja. Nakon protoka vremena, imovina se na koncu otpisuje i potrebno ju je isknjižiti iz upotrebe.

U većini slučajeva, poduzeće posjeduje dugotrajnu materijalnu imovinu zbog korištenja iste u svrhu ostvarivanja ciljeva poslovnog procesa. Poslovni procesi u poduzeću odnose se na sve radnje koje su u skladu s registriranim djelatnostima tog poduzeća. Poduzeće se tako može baviti proizvodnjom ili preprodajom dobara odnosno pružanjem usluga. Ako se poduzeće bavi takvim poslovima, jasno je da će se dugotrajna materijalna imovina koristiti dugi niz godina u poduzeću.

²²Belak, V. (2010.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSF/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o., str. 75.

Računovodstvene politike i postupci za vrednovanje dugotrajne materijalne imovine koja se iz ovog razloga drži u poduzeću propisane su Međunarodnim računovodstvenim standardom 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina*.

S druge strane, postoje i druge namjere za držanje dugotrajne materijalne imovine u vlasništvu te se iz tog razloga primjenjuju drugi standardi. Poduzeće može nabaviti dugotrajnu materijalnu imovinu s ciljem držanja iste u svom vlasništvu zbog ostvarivanja prihoda od najma. U ovom slučaju, računovodstvene politike vrednovanja imovine u najmu i za najmodavca i najmoprimca uređuju se Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 16 – *Najmovi* te Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 15 – *Prihodi*. Također, poduzeće može očekivati rast cijene takve vrste imovine pa se ono odlučuje na investiranje ili ulaganje u imovinu. Računovodstveni tretman ulaganja u nekretnine propisan je Međunarodnim računovodstvenim standardom 40 – *Ulaganje u nekretnine* i Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 7 – *Ulaganje u nekretnine*.

Biološka imovina je također podgrupa dugotrajne materijalne imovine. Računovodstvene politike koje se primjenjuju u evidentiranju dugotrajne materijalne imovine koja ima obilježja biološke imovine sadržane su u Međunarodnom računovodstvenom standardu 41 – *Poljoprivreda* te u Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja 17 – *Poljoprivreda*.

3.2.1. Stjecanje i početno priznavanje dugotrajne materijalne imovine

Dugotrajna materijalna imovina može ući u evidenciju poduzeća na nekoliko načina njezina stjecanja. Načini stjecanja dugotrajne materijalne imovine su sljedeći²³:

- Nabava na tržištu,
- Izrada u vlastitoj proizvodnji ili izvedbi,
- Zamjena za drugu imovinu (razmjena sredstvo za sredstvo),
- Financijski najam,
- Stjecanje kroz državnu potporu,
- Stjecanje kroz poslove spajanja,
- Donacija,
- Ulaganje od strane vlasnika ili
- Inventurni višak.

²³Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 53.

Bilo kojim od navedenih načina stjecanja imovine započinje priznavanja te imovine kao dijelom poduzeća. Imovina se može početi priznavati kao imovina poduzeća nakon što se ostvare uvjeti za njezino priznavanje, a ti uvjeti podrazumijevaju da se od imovine mogu očekivati buduće ekonomske koristi nakon što je imovina došla pod vlasništvo poduzeća te da je moguće pouzdano odrediti njezinu vrijednost.

Najčešći način stjecanja dugotrajne materijalne imovine je nabava imovine na tržištu²⁴, odnosno, zamjena tog oblika imovine za novac. S druge strane, imovinu je moguće zamijeniti i nekim drugim, nenovčanim sredstvima. Takav način pribavljanja imovine dovodi u pitanje vrijednost imovine i vrijednost sredstva kojim se zamjenjuje imovina zbog računovodstvene evidencije vrijednosti te imovine.²⁵ Donacijom ili darivanjem se imovina dobiva u vlasništvo i to bez obveze davanja protunaknadne usluge davatelju donacije. Nakon donacije se imovina vrednuje procjenom ili točnom informacijom o vrijednosti imovine koja je potvrđena od strane darovatelja.²⁶ Osim toga, poduzeće može imovinu steći na način da ju izgradi ili izradi u vlastitoj proizvodnji.²⁷ To se odnosi, na primjer, na poduzeće koje se bavi građevinarstvom te se menadžment odlučuje na izgradnju hale ili neke vrste skladišta gdje će to poduzeće skladištiti transportna sredstva ili alate te drugu imovinu koju posjeduje u svojem vlasništvu. To poduzeće neće tražiti drugo poduzeće da izgradi halu ili skladište za njih, nego će sami izgraditi potrebnu halu ili skladište. Još jedan od čestih načina stjecanja imovine je financijski najam. Kod financijskog najma, poduzeće tijekom trajanja razdoblja najma plaća najmodavcu najamninu do isteka vremena najma kada dolazi do trajnog prijenosa vlasništva nad imovinom.²⁸

Nakon što je poduzeće kupilo imovinu na tržištu u zamjenu za novac, njezina se knjigovodstvena vrijednost evidentira prema trošku nabave. Imovina se početno mjeri po trošku nabave, a to je onaj iznos novca koji se plaća za vrijeme njezina stjecanja. Zemljišta, građevinski objekti, postrojenja i oprema, alati, pogonski i uredski inventar te prijevozna sredstva su oblici dugotrajne materijalne imovine koji se početno mjere po trošku nabave. Trošak nabave uključuje²⁹:

- *„Kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,*

²⁴Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 53.

²⁵Ibid., str. 53.

²⁶Ibid., str. 53.

²⁷Ibid., str. 54.

²⁸Ibid., str. 53.

²⁹Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 16, t.16

- *Sve troškove koji se mogu izravno pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu i*
- *Početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za subjekt nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.*“

Dio troška nabave imovine koji se mogu izravno pripisati dovođenju sredstva u radno stanje poduzeća jesu izravni troškovi. Neki od tih troškova propisani su Međunarodnim računovodstvenim standardom 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema* (točka 17), a to su:

- Troškovi naknade zaposlenicima koji direktno proizlaze iz nabave ili izgradnje imovine,
- Početni troškovi pripreme mjesta za dovođenje imovine u stanje upotrebe,
- Početni troškovi isporuke i rukovanja,
- Početni troškovi instaliranja i montaže,
- Troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja imovine i
- Troškovi naknade stručnjacima.

Prilikom trajanja procesa nabave dugotrajne materijalne imovine, trošak nabave se prati na posebnom kontu „imovine u pripremi“. Na tim se kontima prate informacije o trošku nabave te se po završetku procesa nabave konto zaključuje i preknjižava se u konto „imovine u uporabi“.

Kada se imovina ne nabavlja kupnjom na tržištu već razmjenom sredstva za sredstvo, temeljno pitanje koje se pojavljuje po završetku tog procesa nabave je utvrđivanje iznosa troška nabave koji se pripisuje nabavljenoj imovini. Imovina koja se na tržištu pribavlja zamjenom za neko drugo sredstvo, a da nije novčano sredstvo već je neki drugi oblik imovine, početno se priznaje u visini fer vrijednosti. Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.³⁰ Ta vrijednost je tržišna vrijednost imovine utvrđena procjenom. Trošak imovine koja se nabavlja procesom razmjene za drugu imovinu mjeri se po fer vrijednosti ako je tu vrijednost moguće pouzdano izmjeriti. Međutim, ako se fer vrijednost tako nabavljene imovine ne može mjeriti, trošak tog sredstva mjeri se po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.³¹

³⁰Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 16, t.6

³¹Ibid., t.24

Stjecanje dugotrajne materijalne imovine donacijom ili darivanjem se imovina ustupa poduzeću na korištenje bez protunaknade ili protu usluge. Za imovinu koja je primljena kao dar ne postoji trošak nabave već je za takvu imovinu potrebno procijeniti njezinu tržišnu vrijednost. Dakle, dugotrajna materijalna imovina koja se stječe u vlasništvo putem donacije priznaje se i knjiži u poslovnim knjigama prema procjeni njezine fer vrijednosti.

Trošak dugotrajne materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupljene imovine.³² Dakle, početno priznavanje dugotrajne materijalne imovine koja se stječe izgradnjom ili izradom u vlastitoj izvedbi ili proizvodnji temelji se na istim načelima kao kod računovodstvenog evidentiranja kupnje imovine. Kako se izgradnjom imovine u vlastitoj proizvodnji stječe imovina kojom se ne postiže promet na tržištu niti ne postoji kupovna cijena kojom bi se izrazio trošak nabave, umjesto kupovne cijene mora se poznavati trošak proizvodnje te imovine. Trošak nekog oblika imovine koji se stječe u vlasništvo na način da se proizvodi u vlastitoj režiji ili u vlastitoj izgradnji ustvari je jednakog iznosa kao trošak proizvodnje istog oblika imovine koji je namijenjen prodaji na tržištu. Isto tako, ako poslovni subjekt u svom redovnom poslovanju proizvodi slične proizvode namijenjene prodaji, trošak te imovine jednak je trošku proizvodnje sredstva namijenjenog prodaji. Taj trošak se vrednuje po Međunarodnom računovodstvenom standardu 2 – *Zalihe* odnosno Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja 10 – *Zalihe*. Također se prilikom određivanja troška proizvodnje takvog sredstva odbijaju osobni dobici kako bi se došlo do točnog iznosa troška proizvodnje. U slučaju ako se imovina stječe u vlastitoj proizvodnji, a takav oblik imovine nema obilježja imovine koju poduzeće u redovnom poslovanju inače proizvodi za prodaju, vrijednost takvog oblika imovine utvrđuje se prema trošku proizvodnje te imovine.

Trošak dugotrajne materijalne imovine koja se stječe financijskim najmom uređuje se Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 16 – *Najmovi* koji je od 01. siječnja 2019. godine zamijenio Međunarodni računovodstveni standard 17 – *Najmovi*. Prema novom standardu, najam je ugovor na temelju kojeg najmodavac prenosi na najmoprimca pravo korištenja neke imovine (predmet najma) u ugovornom razdoblju u zamjenu za protučinidbu. Najmom se, dakle, prenosi pravo korištenja imovine na najmoprimca. Novim su standardom definirana načela priznavanje i mjerenja predmeta najma i kod najmoprimca i kod najmodavca. Međunarodni standard financijskog izvještavanja 16 – *Najmovi* propisuje da najmodavac u svojim poslovnim knjigama mora klasificirati najmove kao poslovne ili financijske, dok najmoprimac koristi jednak

³²Belak, V. (2010.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSF/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o., str. 62.

pristup računovodstvenog tretmana najma i napušta računovodstveni tretman predmeta najma kao klasifikaciju na poslovne i financijske najmove. Prema ovom pristupu, najmoprimac mora priznati imovinu s pravom korištenja te obvezu po osnovi najma.³³ Međutim, najmoprimac je dužan u bilješkama uz financijske izvještaje navesti da se radi o najmu imovine kao i sve ostale detalje o najmu. Na početku razdoblja najma, najmoprimac treba mjeriti i priznavati imovinu s pravom korištenja prema metodi koja obuhvaća³⁴:

- Iznos prvog mjerenja obveze po najmu,
- Sva plaćanja najma izvršena na datum početka najma ili prije njega, a umanjena za eventualne poticaje primljene za sklapanje najma,
- Sve inicijalne direktne troškove korisnika najma i
- Procjenu troškova koji će nastati kod korisnika najma prilikom rastavljanja i uklanjanja predmetne imovine, dovođenja lokacije ili predmetne imovine u stanje prema zahtjevu najmodavca, bilo na datum početka najma ili kao posljedica korištenja imovine kroz određeno razdoblje.

Zaključno se može kazati da se dugotrajna materijalna imovina nakon stjecanja početno priznaje ili po trošku nabave ili po fer vrijednosti, a što ovisi o načinu na koji se ona stječe.

3.2.2. Naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine

Nakon što je imovina postala dio poduzeća i početno je određena njezina vrijednost, odnosno određena joj je knjigovodstvena vrijednost, dugotrajna materijalna imovina stavlja se u upotrebu. Dugotrajna materijalna imovina se ne utroši u jednom proizvodnom ciklusu već se koristi kroz dulje razdoblje te se s protekom vremena i tijekom razdoblja korištenja troši – ekonomski i fizički. Iz razloga što se imovina troši, naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine je nužno. Također, nužno je određivati naknadnu vrijednost dugotrajne materijalne imovine kako bi se njezina knjigovodstvena vrijednost što više približila tržišnoj vrijednosti. Naknadno utvrđena vrijednost mora ukazivati na promjenu vrijednosti usred korištenja imovine. Pri naknadnom mjerenju nekretnina, postrojenja i oprema, poduzeće može primijeniti sljedeće računovodstvene politike³⁵:

³³Deloitte (2016.) *MSFI 16 – Najmovi; Prema MSFI 16, točka 22.* [online]. Zagreb: Deloitte. Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/audit/articles/ifrs-news-2016-03.html> [17. svibnja 2020.]

³⁴Vuković, D. (2019.) *MSFI 16 „Najmovi“.* [online]. Zagreb: Deloitte. Dostupno na: <https://lider.events/kontroling/wp-content/uploads/sites/91/2019/11/Domagoj-Vukovi%C4%87.pdf> [17. svibnja 2020.]

³⁵Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II - evidentiranje poslovnih procesa.* Zagreb: HZRFD. str. 63.

- Model troška ili
- Model revalorizacije.

Poduzeće mora izabrati ili model troška ili model revalorizacije kao svoju računovodstvenu politiku i primijeniti ju na cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i oprema.³⁶

SLIKA 1. Shema odabira računovodstvene politike naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine



Izvor: Belak, V. (2010.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSF/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o., str. 64.

Zajednička komponenta i jednom i drugom modelu naknadnog mjerenja vrijednosti je izračun amortizacije i amortizirajućeg iznosa te gubici od umanjenja, odnosno vrijednosna usklađivanja. Ono što čini razliku između navedena dva modela jest osnovica za utvrđivanje naknadne vrijednosti imovine.

Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe imovine, a amortizirajući iznos se odnosi na trošak nabave ili drugi iznos koji zamjenjuje taj trošak umanjen za procijenjeni ostatak vrijednosti. Ograničeni vijek trajanja ukazuje da se dugotrajna materijalna imovina ipak ne može koristiti pre dugu niz godina zbog njezina trošenja. Postoji nekoliko vrsta modela kojima se amortizirajući iznos raspoređuje tijekom uporabnog vijeka imovine, a to su sljedeće metode: linearna, degresivna i funkcionalna metoda.³⁷

³⁶Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 16, t.29

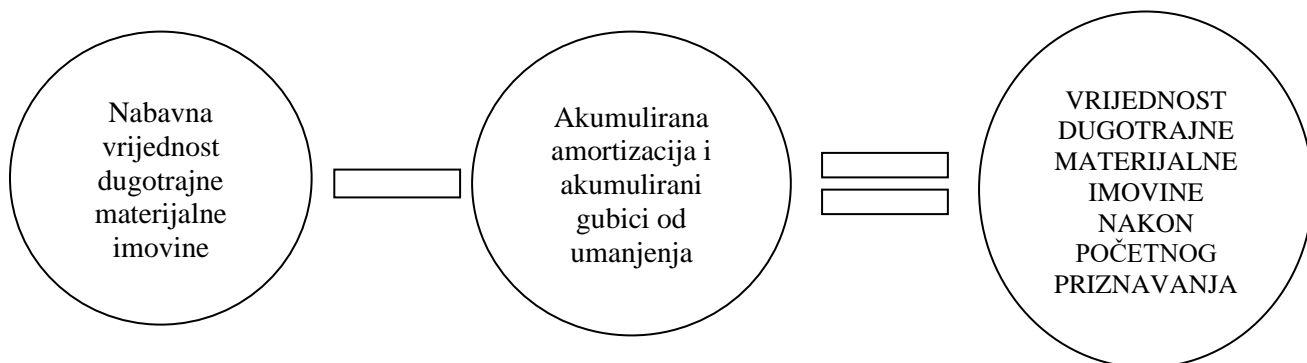
³⁷Narodne novine (2015.) *Odluka o objavljivanju HSF/MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 86/15, HSF/MSFI 6, t.49

Gubitak od umanjena se odnosi na iznos kojim knjigovodstvena vrijednost neke imovine premašuje nadoknadivi iznos.³⁸ Nadoknadivi iznos je onaj iznos koji je viši pri usporedbi:

- Fer neto prodajne vrijednosti jedinice koja stvara novac i
- Njezine vrijednosti u upotrebi.³⁹

Model troška je računovodstvena politika koju odabire poduzeće i primjenjuje se na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine prilikom njezina naknadnog vrednovanja. Prema tom modelu, a kako je propisano Međunarodnim računovodstvenim standardom 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* (točka 30), dugotrajna materijalna imovina se nakon početnog priznavanja kao imovine, treba iskazati po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjena. To znači da poduzeće imovinu u poslovnim knjigama početno vrednuje prema trošku nabave i tijekom razdoblja korištenja imovine u poslovnim procesima upotrebljava knjigovodstveni konto pod nazivom „ispravak vrijednosti imovine“. Putem tog konta se vrijednost imovine umanjuje za iznose amortizacije kroz uporabni vijek imovine. Iznosi amortizacije se obračunavaju sukladno odabranoj metodi izračuna koju odabire poduzeće kao računovodstvenu politiku amortizacije.

SLIKA 2. Shema izračuna modela troška



Izvor: Belak, V. (2010.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o., str. 65.

Dakle, obračunom amortizacije se umanjuje vrijednost imovine u upotrebi. Također, osim što se vrijednost dugotrajne materijalne imovine umanjuje za vrijednost amortizacije putem konta ispravka vrijednosti, može doći do okolnosti koje ukazuju na dodatno umanjenje vrijednosti imovine. Dodatno umanjenje vrijednosti imovine se provodi sukladno načelu opreznosti zbog čega

³⁸Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 16, t.6

³⁹Belak, V. (2010.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o., str. 65.

je potrebno utvrditi da imovine nije precijenjena.⁴⁰ Situacija u kojoj se javlja potreba za dodatnim umanjnjem vrijednosti imovine je ono kada je nadoknativi iznos manji od knjigovodstvenog iznosa imovine jer se mora poštovati računovodstveno načelo niže vrijednosti. U slučaju kada se imovina mora dodatno umanjiti koriste se odredbe Međunarodnog računovodstvenog standarda 36 - *Umanjenje imovine* prema kojem se uređuje i prati dodatno umanjnje vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, a propisani su i kriteriji prema kojima se ocjenjuju okolnosti dodatnog umanjnja dugotrajne materijalne imovine. Općenito se vrijednost neke imovine umanjuje ako je knjigovodstvena vrijednost viša u usporedbi s njezinim nadoknativim iznosom.

Drugi model naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine je model revalorizacije. Ovaj se model naknadnog mjerenja imovine primjenjuje na onu vrstu dugotrajne materijalne imovine čija se fer vrijednost može pouzdano procijeniti. Ovaj model obuhvaća revalorizirani iznos, a taj iznos se odnosi na fer vrijednost na datum revaloriziranja koji se umanjuje za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjnja.

SLIKA 3. Shema izračuna modela revalorizacije



Izvor: Belak, V. (2010.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSF/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o., str. 104.

Učestalost revaloriziranja ovisi o promjenama fer vrijednosti predmeta dugotrajne materijalne imovine koji se revaloriziraju. Kad se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija.⁴¹ Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstveni iznos značajno ne razlikuju od onog iznosa do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance. Ako

⁴⁰Žager, K. et al. (2008.) *Osnove računovodstva: računovodstvo za neračunovođe*. 2. izd. Zagreb: HZRFD. str. 232.

⁴¹Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 36, t.34

se pojedina dugotrajna materijalna imovina revalorizira, također treba revalorizirati cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine kojoj ta imovina pripada.⁴²

Fer vrijednost je definirana Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 13 – *Mjerenje fer vrijednosti* (točka 9), a opisuje se kao cijena koja bi se postigla ako bi se imovina prodala na tržištu ili cijena koja bi bila plaćena za podmirivanje obveze u redovnoj transakciji na tržištu na datum određivanja te vrijednosti. Za ispravno mjerenje fer vrijednosti, poduzeće je dužno utvrditi sljedeće⁴³:

- Imovinu, odnosno obvezu koja je predmetom mjerenja (u skladu sa svojom obračunskom jedinicom),
- Kod nefinancijske imovine, premisu vrednovanja koja je primjerena za njeno vrednovanje (u skladu s maksimalnom i najboljom mogućom uporabom imovine),
- Glavno ili najpovoljnije tržište za predmetnu imovinu, odnosno obvezu te
- Tehniku vrednovanja primjerene za određivanje mjere fer vrijednosti razmatrajući dostupnost podataka koji će se koristiti za izvođenje ulaznih podataka koji odražavaju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene predmetne imovine ili obveze.

Ako poduzeće odabire računovodstvenu politiku naknadnog mjerenja imovine prema modelu revalorizacije, može provesti taj model na dva načina⁴⁴:

- *“Prvi način je da se istodobno revalorizira bruto knjigovodstveni iznos i njegova akumulirana amortizacija tako da knjigovodstveni iznos bude jednak revaloriziranom iznosu ili*
- *Drugi način je da se akumulirana amortizacija isključi na teret bruto knjigovodstvenog iznosa, a neto-iznos prepravlja se do revaloriziranog iznosa sredstva.”*

Uključivanje ili isključivanje akumulirane amortizacije na teret knjigovodstvene vrijednosti jest ustvari ono što utječe na povećanje odnosno smanjenje knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, a što ima utjecaja na određene druge stavke financijskih izvještaja.

⁴²Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 36, t.36

⁴³MSFI 13, Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=274>. [online] dodatak B: Smjernice za primjenu, t. B2 [26. svibnja 2020.]

⁴⁴Belak, V. (2010.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSF/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o., str. 105. i 106.

Kada se knjigovodstvena vrijednost revalorizirane imovine poveća, to povećanje se prenosi na stavku revalorizacijske rezerve u kapitalu. Osim što se ovaj iznos prikazuje kao revalorizacijska rezerva u kapitalu, također se mora prikazati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u dijelu gdje se izvještava o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. S druge pak strane, kada se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji nakon provedene revalorizacije, to smanjenje također treba teretiti revalorizacijske rezerve, ali do onog iznosa koji postoji za tu istu imovinu u kapitalu. Ako smanjenje vrijednosti imovine premašuje iznos iskazan u revalorizacijskoj rezervi, ostatak tog iznosa iskazuje se kao rashod u izvještaju o dobiti. O umanjenju vrijednosti imovine kao posljedica revalorizacije imovine se također izvještava u izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Nakon što je imovina revalorizirana i poduzeće ne uključuje revalorizaciju u poreznu osnovicu odmah u tom razdoblju, već u nekom kasnijem razdoblju, ono mora iskazati odgođenu poreznu obvezu uz primjenu propisane stope poreza na dobit.⁴⁵ Ta se odgođena porezna obveza odražava kao smanjenje revalorizacijske rezerve u kapitalu.

Revalorizacijske rezerve se mogu prenijeti u zadržanu dobit.⁴⁶ U potpunosti se rezerve mogu prenijeti ako se imovina povuče ili otuđi iz upotrebe. Ako se imovina još koristi u poduzeću, onda se samo dio rezervi može prenijeti u zadržanu dobit. U tom slučaju, iznos realizirane rezerve je razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizaciji zasnovane na izvornom trošku imovine.

3.3. Računovodstvene politike na području dugotrajne nematerijalne imovine

Nematerijalna imovina obuhvaća svu imovinu bez fizičkih obilježja, a koja se može odvojeno identificirati. Dugotrajna nematerijalna imovina je ona koja je sadržana isključivo u nefizičkom obliku što obuhvaća različita prava. Računovodstveno praćenje dugotrajne nematerijalne imovine definirano je Međunarodnim računovodstvenim standardom 38 - *Nematerijalna imovina* te Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 5 - *Nematerijalna imovina*.

Prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 38 – *Nematerijalna imovina* (točka 21) nematerijalna imovina se priznaje samo ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi dospijevati i pritjecati subjektu te ako se trošak nabave te imovine može pouzdano utvrditi.

⁴⁵Belak, V. (2010.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o., str. 107.

⁴⁶Ibid., str. 107.

Dugotrajna nematerijalna imovina se prema istom standardu (točka 112) prestaje priznavati ako se imovina otuđi, odnosno ako prestaje vjerojatnost za pritjecanjem ekonomske koristi od imovine.

Imovina zadovoljava kriterij identificiranja u definiciji nematerijalne imovine kada je ono:

- *“Zasebno, to jest ako se može odvojiti ili razlučiti od subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, zasebno ili zajedno s pripadajućim ugovorom, imovinom ili obvezom ili*
- *Proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, neovisno o tome da li se ta prava mogu prenositi ili odvojiti od subjekta ili od ostalih prava i obveza.”*⁴⁷

3.3.1. Stjecanje i početno priznavanje dugotrajne nematerijalne imovine

Dugotrajna nematerijalna imovina mora, kao i materijalna imovina, udovoljiti određenim kriterijima kako bi bila klasificirana kao imovina nekog poduzeća. Najvažniji kriteriji su da imovina mora biti pod vlasništvom poduzeća te se od imovine mogu očekivati buduće ekonomske koristi, a također je važan kriterij da se trošak nabave te imovine može pouzdano izmjeriti.

Načini stjecanja dugotrajne nematerijalne imovine mogu biti eksterno i interno stjecanje. Što se tiče eksternog načina stjecanja dugotrajne nematerijalne imovine, podrazumijeva se⁴⁸:

- Zasebno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine kupovinom na tržištu,
- Stjecanje kao dio poslovnih spajanja,
- Stjecanje pomoću državnih potpora i
- Stjecanje razmjenom imovine.

S druge strane, interni način stjecanja dugotrajne nematerijalne imovine podrazumijeva interni razvoj nekog oblika nematerijalne imovine. Nematerijalna imovina se početno mjeri po trošku nabave.

Kada se dugotrajna nematerijalna imovina stječe zasebno podrazumijeva se da se imovina kupuje na tržištu u zamjenu za novčana sredstva. Iz tog razloga se trošak tako stečenog sredstva može pouzdano utvrditi. Trošak zasebno stečenog nematerijalnog sredstva uključuje:⁴⁹

⁴⁷Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 38, t.12

⁴⁸Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II - evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 34.

⁴⁹Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 38, t.27 i 28

- Njegovu nabavnu cijenu, uključujući uvoznu carinu i porez na promet koji se ne vraća, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te
- Bilo koji izdatak koji se izravno pripisuje pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu (što podrazumijeva: naknade zaposlenicima, profesionalne naknade koje izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje te troškovi testiranja ispravnog funkcioniranja imovine).

Trošak nabave nematerijalne imovine procesom poslovnog spajanja se, prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 38 - *Nematerijalna imovina* (točka 33) vrednuje kao fer vrijednost na datum stjecanja. Fer vrijednost nematerijalnog sredstva odražava tržišna očekivanja o vjerojatnosti da će buduće ekonomske koristi iz sredstva pritjecati u subjekt.⁵⁰ Tržišne cijene s aktivnog tržišta pružaju najpouzdaniji način utvrđivanja fer vrijednosti, a obično je tekuća cijena i prikladna cijena. Ako ponuđene cijene nisu raspoložive u trenutku stjecanja nematerijalnog sredstva, cijene posljednje slične transakcije mogu pružati osnovu za procjenu fer vrijednosti, uz uvjet da nije došlo do značajnijih promjena u ekonomskom okruženju.⁵¹

Ako se nematerijalne imovine stječe putem državne potpore, trošak stjecanja može biti ili minimalan ili uopće bez naknade. Sukladno Međunarodnom računovodstvenom standardu 20 - *Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državnih pomoći* i Međunarodnom računovodstvenom standardu 38 - *Nematerijalna imovina* (točka 44) poduzeće može u početku tako stečenu imovinu priznati po fer vrijednosti. Ako se poduzeće ne odluči za mjerenje imovine po fer vrijednosti, drugi dopušteni model početnog priznavanja tako stečene nematerijalne imovine je priznavanje po nominalnoj vrijednosti plus svi izravni izdaci koji se mogu dovesti u vezu pripreme sredstva za namjeravanu upotrebu.⁵²

Trošak nematerijalnog sredstva koje se stječe razmjenom za drugo novčano sredstvo utvrđuje se prema fer vrijednosti osim ako takvom obliku transakcije nedostaje komercijalni sadržaj ili se fer vrijednost primljenog odnosno otuđenog sredstva ne može pouzdano izmjeriti. Ako je subjekt u mogućnosti pouzdano utvrditi fer vrijednost bilo primljene ili dane imovine, onda za mjerenje troška koristi fer vrijednost dane imovine, osim u slučaju kada je fer vrijednost primljene imovine puno očitija. Ako stečena imovina nije utvrđena po fer vrijednosti, njegov trošak se utvrđuje po knjigovodstvenoj vrijednosti otuđenog sredstva.⁵³

⁵⁰Narodne novine (2009.) Odluka o objavljivanju MSFI. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 38, t.33

⁵¹Ibid., t.39

⁵²Ibid., t.45

⁵³Ibid., t.52

Druga skupina stjecanja nematerijalne imovine proistječe iz internog načina stjecanja imovine. Ponekad je poduzeću teško procijeniti udovoljava li interno stečena imovina općim zahtjevima za priznavanje, pa je ono dužno imovinu u nastajanju razvrstati ili u fazu istraživanja ili u fazu razvoja.⁵⁴ Nematerijalna imovina se ne priznaje iz faze istraživanja, pa se i izdaci iz te faze priznaju kao rashodi u razdoblju kada nastanu. Nematerijalna imovina koja je nastala u fazi razvoja internog projekta priznaje se kao imovina ako poduzeće može dokazati sljedeće uvjete koji su propisani u točki 57 Međunarodnog računovodstvenog standarda 38 - *Nematerijalna imovina*:

- Tehničku provedivost nematerijalne imovine koja se dovršava tako da bude raspoloživa za uporabu ili prodaju,
- Namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene uporabe ili prodaje,
- Mogućnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine,
- Način na koji će nematerijalna imovina davati vjerojatne buduće ekonomske koristi,
- Raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih izvora za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine i
- Mogućnost pouzdanog mjerenja troška koji se može pripisati nematerijalnoj imovini tijekom razvoja.

Tijekom faze istraživanja internog projekta, poduzeće ne može dokazati postojanje nematerijalne imovine koja će uistinu davati buduće ekonomske koristi, dok u fazi razvoja poduzeće može identificirati postojanje nematerijalne imovine i dokazati buduće ekonomske priljeve od imovine koje će pritijecati u poduzeće. Ako subjekt ne može razlikovati fazu istraživanja od faze razvoja internog projekta stvaranja nematerijalne imovine, subjekt s izdacima toga projekta postupa kao da su nastali samo u fazi istraživanja.

Trošak interno stečene nematerijalne imovine je suma izdataka nastalih od datuma kada je nematerijalna imovina prvi puta zadovoljila kriterij za priznavanje. Trošak nabave oblika dugotrajne nematerijalne imovine utvrđuje se prilikom stvaranja, proizvodnje ili pripreme te imovine za njenu namjeravanu upotrebu. Primjeri takvih troškova su:⁵⁵

- Troškovi za materijal i usluge koji su korišteni ili potrošeni u stvaranju nematerijalnog sredstva,
- Plaće i drugi troškovi zaposlenog osoblja koji su izravno uključeni u stvaranje sredstva,

⁵⁴Narodne novine (2009.) Odluka o objavljivanju MSFI. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 38, t.53

⁵⁵Ibid., t.66

- Naknade za registriranje zakonskih prava i
- Amortizacija patenta i licenci koji se koriste za stvaranje nematerijalnog sredstva.

Interno stečeni goodwill se ne može iskazati kao oblik dugotrajne nematerijalne imovine jer je fizički neodvojiv od poduzeća, a također i ne udovoljava općeprihvaćenim kriterijima za priznavanje imovine. Također, trošak nabave interno stečenog goodwilla je nemoguće odrediti. Interno dobiveni zaštitni znaci, oznake publicirajućih naziva, popis kupaca i druge slične stvari se ne mogu razlikovati od troška razvoja poslovanja poduzeća kao cjeline te se neće prikazati kao zasebna nematerijalna imovina.

Postupak stjecanja dugotrajne nematerijalne imovine prati se i knjiži preko knjigovodstvenog konta „imovine u pripremi“. Taj se konto po završetku procesa stjecanja zatvara i imovina se osposobljava za upotrebu. Zbroj vrijednosti na tom kontu je trošak nabave imovine.

3.3.2. Naknadno mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine

Po završetku procesa nabave dugotrajne nematerijalne imovine, sredstvo se stavlja u upotrebu. Imovina se koristi u redovnom poslovanju poduzeća, a tijekom razdoblja njena korištenja imovina se troši. Potrebno je mjeriti naknadnu vrijednost imovine jer se korištenjem imovine u poslovnom procesu njezina vrijednost smanjuje. Pri naknadnom mjerenju dugotrajne nematerijalne imovine može se primijeniti⁵⁶:

- Model troška ili
- Model revalorizacije.

Ako se nematerijalna imovina mjeri primjenom modela revalorizacije, sva ostala imovina iz iste skupine će se mjeriti primjenom istog modela, osim ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.⁵⁷

Model troška podrazumijeva naknadno mjerenje vrijednosti nematerijalne imovine tako da se trošak nabave imovine umanjuje za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.⁵⁸ Taj model veže uz sebe obračun amortizacije što se odnosi na sustavni raspored amortizirajućeg iznosa nematerijalne imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe. Amortizacija se evidentira na potražnoj strani knjigovodstvenog konta pod nazivom ispravak vrijednosti

⁵⁶Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II - evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 46.

⁵⁷Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 38, t.72

⁵⁸Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II - evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 46.

nematerijalne imovine čime se evidentira umanjnje vrijednosti imovine uslijed obračuna amortizacije.

Uz ovaj model naknadnog vrednovanja nematerijalne imovine veže se i vrijednosno usklađivanje imovine. Vrijednosno usklađivanje provodi se nakon što se utvrdi da je nužno provesti umanjnje vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine. Naknadno umanjnje vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine se provodi ako se procijeni da je nadoknadiivi iznos niži od knjigovodstvenog iznosa te imovine.⁵⁹ Nadoknadiivi iznos se temelji na procjeni vrijednosti imovine u upotrebi ili procjene ostvarive vrijednosti, a potom se, po završetku umanjnja vrijednosti imovine u upotrebi, provodi vrijednosno usklađivanje.⁶⁰ Vrijednosno usklađivanje se knjiži na potražnoj strani konta ispravka vrijednosti pod nazivom „umanjnje vrijednosti imovine“, a kao protustavka joj se sučeljavaju rashodi po osnovi vrijednosnog usklađivanja.⁶¹ Nakon što su proknjižene stavke amortizacije i vrijednosnog usklađivanja, to jest gubici od umanjnja, nematerijalnoj imovini određena je knjigovodstvena vrijednosti po kojoj se ta imovina priznaje u financijskim izvještajima.

Model revalorizacije je drugi dopušteni model naknadnog vrednovanja nematerijalne imovine. Primjenjujući Međunarodni računovodstveni standard 38 – *Nematerijalna imovina* (točka 75) nematerijalnoj imovini će se odrediti naknadna vrijednost po revaloriziranom iznosu. Revalorizirani iznos je fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjnja. Revalorizacija se treba provoditi redovito, a učinci revalorizacije se evidentiraju preko revalorizacijskih rezervi. Učestalost revaloriziranja ovisi o prisutnosti fer vrijednosti nematerijalnih sredstava na aktivnom tržištu.⁶² Ako se pojavi slučaj da se neka nematerijalna imovina ne može revalorizirati jer ne postoji aktivno tržište za utvrđivanje fer vrijednosti, ta imovina će se mjeriti po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjnja, odnosno po modelu troška.

Revalorizacijski model primjenjuje se nakon što je imovina početno priznata po trošku nabave. Ovaj se model može primijeniti i na nematerijalnu imovinu koja je primljena kao državna potpora, a priznata je po nominalnom iznosu.⁶³

⁵⁹Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II - evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 48.

⁶⁰Ibid., str. 48.

⁶¹Ibid., str. 48.

⁶²Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 38, t.79

⁶³Ibid., t.77

Učinci revalorizacije se evidentiraju preko revalorizacijskih rezervi i to u dva slučaja. Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća zbog revalorizacije, to povećanje će se priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit i kumulativno iskazati u kapitalu kao revalorizacijska rezerva.⁶⁴ Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u dobit ili gubitak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno bilo priznato u dobit ili gubitak. S druge strane, ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati u dobit ili gubitak. Kako je propisano u Međunarodnom računovodstvenom standardu 38 – *Nematerijalna imovina* (točka 86) revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Smanjenje priznato u sveobuhvatnoj dobiti smanjuje iznos revalorizacijske rezerve u kapitalu.

Dugotrajna nematerijalna imovina prestaje se priznavati nakon što se više ne očekuju buduće ekonomske koristi od te imovine ili nakon otuđenja imovine. Određeni oblici nematerijalne imovine nisu prenosivi ili im je ograničena mogućnost otuđivanja zbog čega bi otuđenje nematerijalne imovine značilo promjenu osnovne djelatnosti poduzeća.⁶⁵ U slučaju postojanja revalorizacijske rezerve za otuđenu imovinu, ta se rezerva prenosi u zadržanu dobit.⁶⁶

Nematerijalna imovina se može podijeliti kao imovina s ograničenim korisnim vijekom i ona s neograničenim korisnim vijekom upotrebe. Kod nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom, amortizirajući iznos se sustavno raspoređuje tijekom procijenjenog vijeka upotrebe primjenom odabranog modela amortizacije. Amortizacija će prestati kada se imovina klasificira kao imovina namijenjena prodaji ili kada se imovina prestaje priznavati. Nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe neće se amortizirati.⁶⁷ U skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom 36 - *Umanjenje imovine* “od subjekta se zahtijeva da testira nematerijalnu imovinu s neograničenim vijekom uporabe za umanjenje uspoređujući iznos sredstva koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenim iznosom imovine ili godišnje ili kad god postoji indikacija da se nematerijalna imovina može umanjiti.

⁶⁴Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 38, t.85

⁶⁵Gulin, D. et al. (2018.) *Računovodstvo II - evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: HZRFD. str. 49.

⁶⁶*Ibid.*, str. 49.

⁶⁷Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju MSFI*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09, MRS 38, t.107

4. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE DUGOTRAJNE MATERIJALNE I NEMATERIJALNE IMOVINE NA PRIMJERU PODUZEĆA VINDIJA D.D.

4.1. Općenito o poduzeću Vindija d.d.

Prehrambena industrija Vindija d.d. je matično društvo GRUPE Vindija koju čine 13 samostalnih društava, od kojih sedam posluje u Republici Hrvatskoj, a šest ih posluje u inozemstvu. Vindija d.d. osnovana je 1959. godine, a sjedište tvrtke je u Varaždinu. Poduzeće je u privatnom vlasništvu. Iznos temeljnog kapitala je 23.251.500,00 kuna koji je uplaćen u cijelosti.⁶⁸ Pretežna djelatnost Vindije d.d. je proizvodnja mlijeka i proizvoda od mlijeka. Uz mlijeko i mliječne proizvode, Vindija d.d. proizvodi i širok asortiman voćnih sokova i bezalkoholnih napitaka u čemu kao važan proizvođač zauzima visoko mjesto u toj vrsti proizvodnje u Republici Hrvatskoj.⁶⁹

Promatrajući poslovno okruženje 2018. godine, u segmentu mlijeka i mljekarskih proizvoda, naglasak je bio na kvaliteti proizvoda i kontroli troškova, nastavku investicijskih i razvojnih potencijala, pravodobnoj prilagodbi tržišnim uvjetima, razvoju novih proizvoda, posebno novih skupina proizvoda visoke nutritivne i funkcionalne vrijednosti.⁷⁰ *“U 2018. godini prodaja se provodila u uvjetima ograničene konjunktore domaćeg tržišta kao posljedica znatnog pritiska konkurencije ponudom proizvoda iz zemalja Europske unije. Međutim, na domaćem tržištu je prodaja bila praćena uspješnom marketinškom aktivnošću u cilju učinkovite podrške ostvarivanju komercijalnih prodajnih planova i promocijom ključnih robnih marki tvrtke Vindija.”*⁷¹

Na kraju 2018. godine, Vindija d.d. je imala zaposleno 1106 radnika. *“Briga za radnu snagu je ključan čimbenik poslovanja u uvjetima fluktuacije radne snage koja se okreće visoko razvijenim zemljama Europske unije. Poboljšanje uvjeta rada uz modernizaciju i automatizaciju*

⁶⁸Vindija d.d.: *O nama – Osnovni podaci* (2020.) [online]. Dostupno na: <http://www.vindija.hr/O-nama/Poslovni-sustav-Vindija/Osnovni-podaci.html?Y2lcMzkz> [14. veljače 2020.]

⁶⁹Financijska agencija (2019.) *GRUPA Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Izvješće posloводства za 2018. godinu*. Zagreb: FINA. Dostupno na: <https://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/rgfi/prijava> str. 2. [15. veljače 2020.]

⁷⁰Financijska agencija (2019.) *GRUPA Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Izvješće posloводства za 2018. godinu*. Zagreb: FINA. Dostupno na: <https://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/rgfi/prijava>, str. 4. [15. veljače 2020.]

⁷¹Ibid., str. 5.

proizvodnih procesa te uvođenje novih stimulativnih elemenata za zaposlene neke su od aktivnosti usmjerene na promjenu tog trenda.”⁷²

Na datum bilance 31.12.2018. godine, ukupna aktiva odnosno pasiva poduzeća Vindija d.d. iznosila je 1.884.088.229 kuna. U istoj godini ostvarena je dobit od 29.215.113 kuna gdje su prihodi iznosili 2.872.731.062 kune. Ako se ovi pokazatelji usporede sa pokazateljima koji raspoređuju poduzetnike iz Zakonu o računovodstvu (članak 5, stavak 5), Vindija d.d. pripada u skupinu velikih poduzetnika. Sukladno istom Zakonu (članak 17, stavak 3) veliki poduzetnici su dužni sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenjujući Međunarodne standarde financijskog izvještavanja.

4.2. Financijsko izvještavanje o dugotrajnoj imovini poduzeća Vindija d.d.

Poduzeće Vindija d.d. je obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja prilikom sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja. “Sukladno Zakonu o računovodstvu Republike Hrvatske Uprava je odgovorna da su godišnji pojedinačni financijski izvještaji društva Vindija d.d., za financijsku godinu 2018., sastavljeni u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koji su utvrđeni od Europske komisije i objavljeni u službenom listu Europske unije.”⁷³ Vindija d.d. sastavlja sljedeće izvještaje:

- Račun dobiti i gubitka,
- Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti,
- Izvještaj o financijskom položaju (Bilancu),
- Izvještaj o novčanim tokovima,
- Izvještaj o promjenama kapitala i
- Bilješke uz pojedinačne financijske izvještaje.

Godišnji izvještaji Vindije d.d. podliježu reviziji, a osim toga obveznik je i javne objave financijskog rezultata. O dugotrajnoj imovini poduzeća Vindija d.d. izvještava se u Izvještaju o financijskom položaju.

⁷²Financijska agencija (2019.) *GRUPA Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Izvješće posloводства za 2018. godinu*. Zagreb: FINA. Dostupno na: <https://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/rgfi/prijava>, str. 7. [15. veljače 2020.]

⁷³Financijska agencija (2019.) *Grupa Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Godišnji financijski izvještaji za 2018. godinu i Izvješće neovisnog revizora*. Zagreb: FINA. Dostupno na: <https://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/rgfi/prijava>, Odgovornost za godišnje financijske izvještaje [15. veljače 2020.]

SLIKA 4. Prikaz dugotrajne imovine poduzeća Vindija d.d. u Izvještaju o financijskom položaju na datum 31.12.2018.

VINDIJA d.d.

IZVJEŠTAJ O FINANCIJSKOM POLOŽAJU (BILANCA)
stanje na dan 31.12.2018.

		<i>u kn</i>	
	<i>Bilješka</i>	<i>2017.</i> <i>Prepravljeno</i>	<i>2018.</i>
AKTIVA			
DUGOTRAJNA IMOVINA		1.101.985.458	1.154.671.972
NEMATERIJALNA IMOVINA	<i>1.f., 3.1.</i>	10.094.232	9.673.664
MATERIJALNA IMOVINA	<i>1.g., 3.2.</i>	412.046.686	422.693.938
DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	<i>1.h.</i>	677.919.824	679.124.362
Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	<i>3.3.</i>	677.633.184	677.867.745
Ostala dugotrajna financijska imovina	<i>3.5.</i>	286.640	1.256.617
POTRAŽIVANJA	<i>1.i.</i>	1.924.716	43.180.008
Potraživanja od kupaca	<i>3.6.</i>	1.924.716	42.807.221
Ostala potraživanja	<i>3.7.</i>	-	372.787

Izvor: GRUPA Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Godišnji financijski izvještaji za 2018. godinu i Izvješće neovisnog revizora, str. 8.

Kao što je vidljivo sa slike 4, u Izvještaju o financijskom položaju iskazana je dugotrajna imovina skupno te joj je pridružena vrijednost. Na slici su iskazana stanja na datum 31.12.2017. godine i na datum 31.12.2018. godine. Možemo vidjeti da u strukturi dugotrajne imovine najveći udio zauzima dugotrajna financijska imovina, a slijedi ju materijalna imovina. Ako se usporede vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, tada je materijalna imovina dominantna nad nematerijalnom imovinom i to u obje promatrane godine. Vrijednost materijalne imovine se u 2018. godini, u odnosu na 2017. godinu, povećala, dok se vrijednost nematerijalne imovine u jednakom promatranom razdoblju smanjila.

U Bilješkama uz financijske izvještaje je prikazana pojedina stavka dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine prema pojavnom obliku i sa pripadajućim vrijednostima.

SLIKA 5. Struktura dugotrajne materijalne imovine poduzeća Vindija d.d. na datum 31.12.2018.

3.2. Dugotrajna materijalna imovina - nastavak VINDIJA d.d.

Pregled kretanja dugotrajne materijalne imovine u 2018. godini:

	u kn								
	Zemljište	Građevinski objekti	Postrojenja i oprema	Alati, pogonski inventar i transportna imovina	Biološka imovina	Predijmovi za materijalnu imovinu	Materijalna imovina u pripremi	Ostala materijalna imovina	Ukupno
<u>NABAVNA VRIJEDNOST</u>									
Stanje 1.1.2018.	63.116.189	439.175.914	729.536.971	226.463.824	222.479	1.285.041	15.408.655	7.415.404	1.482.624.477
Nabava tijekom godine	156.470	2.742.960	3.316.017	23.813.268	5.459	23.137.577	6.617.867	-	59.789.618
Prijenos u upotrebu	-	3.203.600	2.233.661	1.568.243	-	-	(7.005.504)	-	-
Prijenos na dugotrajnu nematerijalnu imovinu	-	-	-	-	-	-	(109.827)	-	(109.827)
Rashod	-	(229.818)	(5.040.384)	(6.380.617)	-	-	-	-	(11.650.819)
Prodaja	-	(811.000)	(199.902)	(15.013.480)	-	-	-	-	(16.024.382)
Ostalo	1.310.856	(3.790.427)	-	-	-	-	-	-	(2.479.571)
Stanje 31.12.2018.	64.583.515	440.291.229	729.846.363	230.451.238	227.938	24.422.618	14.911.191	7.415.404	1.512.149.496
<u>ISPRAVAK VRIJEDNOSTI</u>									
Stanje 1.1.2018.	-	(246.051.050)	(646.205.226)	(178.110.049)	(211.466)	-	-	-	(1.070.577.791)
Obracunata amortizacija za 2018.	-	(15.183.962)	(18.539.343)	(14.641.582)	(5.111)	-	-	-	(48.369.998)
Rashod	-	204.137	5.040.384	6.378.898	-	-	-	-	11.623.419
Prodaja	-	233.162	199.902	14.956.177	-	-	-	-	15.389.241
Ostalo	-	2.479.571	-	-	-	-	-	-	2.479.571
Stanje 31.12.2018.	-	(258.318.142)	(659.504.283)	(171.416.556)	(216.577)	-	-	-	(1.089.455.558)
SADAŠNJA VRIJEDNOST materijalne imovine 31. prosinca 2018. godine	64.583.515	181.973.087	70.342.080	59.034.682	11.361	24.422.618	14.911.191	7.415.404	422.693.938
SADAŠNJA VRIJEDNOST materijalne imovine 1. siječnja 2018. godine	63.116.189	193.124.864	83.331.745	48.353.775	11.013	1.285.041	15.408.655	7.415.404	412.046.686

Izvor: GRUPA Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Godišnji financijski izvještaji za 2018. godinu i Izvješće neovisnog revizora, str. 50.

Na slici 5 prikaz je dugotrajne materijalne imovine prema pojavnom obliku. U prvom retku tablice navedeni su pojavni oblici materijalne imovine poduzeća Vindija d.d. Ako se pogleda prvi stupac s lijeve strane u tablici na slici, može se vidjeti da su tamo navedene kategorije nabavne vrijednosti unutar koje su se evidentirale promjene između datuma 01.01. i datuma 31.12., a također je ovdje i kategorija ispravka vrijednosti unutar koje se evidentiraju rashodi te se obračunava amortizacija za pojedini oblik materijalne imovine.

Vidljivo je iz tablice da najveću vrijednost u strukturi dugotrajne materijalne imovine zauzimaju građevinski objekti, a slijede ih postrojenja i oprema. Razumljivo je da su njihove vrijednosti najveće s obzirom da se ovo poduzeće bavi prehrambenom proizvodnjom. Najmanju vrijednost zauzima biološka imovina.

Na slici 6 nalazi se tablica iz Bilježaka uz financijske izvještaje koja prikazuje strukturu dugotrajne nematerijalne imovine u poduzeću Vindija d.d. u 2018. godini.

SLIKA 6. Struktura dugotrajne nematerijalne imovine poduzeća Vindije d.d. na datum 31.12.2018.

3.1. Dugotrajna nematerijalna imovina - nastavak

VINDIJA d.d.

Pregled kretanja dugotrajne nematerijalne imovine u 2018. godini:

	<i>u kn</i>				
	<i>Softver</i>	<i>Ulaganja na tuđoj imovini</i>	<i>Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine</i>	<i>Nematerijalna imovina u pripremi</i>	<i>Ukupno</i>
<u>NABAVNA VRIJEDNOST</u>					
<i>Stanje 1.1.2018.</i>	<i>18.466.098</i>	<i>3.201.956</i>	<i>403.177</i>	<i>5.412.236</i>	<i>27.483.467</i>
<i>Nabava tijekom godine</i>	<i>456.068</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>1.875.800</i>	<i>2.331.868</i>
<i>Donos s dugotrajne materijalne imovine</i>	<i>-</i>	<i>109.827</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>109.827</i>
<i>Stanje 31.12.2018.</i>	<i>18.922.166</i>	<i>3.311.783</i>	<i>403.177</i>	<i>7.288.036</i>	<i>29.925.162</i>
<u>ISPRAVAK VRIJEDNOSTI</u>					
<i>Stanje 1.1.2018.</i>	<i>(14.329.934)</i>	<i>(3.059.301)</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>(17.389.235)</i>
<i>Obračunata amortizacija za 2018.</i>	<i>(2.827.136)</i>	<i>(39.327)</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>(2.866.463)</i>
<i>Ostalo</i>	<i>4.200</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>4.200</i>
<i>Stanje 31.12.2018.</i>	<i>(17.152.870)</i>	<i>(3.098.628)</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>(20.251.498)</i>
<u>SADAŠNJA VRIJEDNOST nematerijalne imovine 31. prosinca 2018. godine</u>					
	<i>1.769.296</i>	<i>213.155</i>	<i>403.177</i>	<i>7.288.036</i>	<i>9.673.664</i>
<u>SADAŠNJA VRIJEDNOST nematerijalne imovine 1. siječnja 2018. godine</u>					
	<i>4.136.164</i>	<i>142.655</i>	<i>403.177</i>	<i>5.412.236</i>	<i>10.094.232</i>

Izvor: GRUPA Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Godišnji financijski izvještaji za 2018. godinu i Izvješće neovisnog revizora, str, 46.

U najvišem retku su prikazani pojedini oblici nematerijalne imovine koji su u vlasništvu poduzeća. U lijevom, prvom stupcu su kategorije prema kojima se evidentirala nabavna vrijednost pojedine stavke i također su tu kategorije prema kojima se evidentirao ispravak vrijednosti. Vidljivo je iz priložene tablice da poduzeće u svojem vlasništvu, od nematerijalne imovine, priznaje softver, ulaganja na tuđoj imovini, predujmove za nabavu nematerijalne imovine i nematerijalnu imovinu u pripremi. Prema tablici, najveću vrijednost u strukturi dugotrajne

nematerijalne imovine zauzima vrijednost nematerijalne imovine u pripremi, a zatim i vrijednost softvera.

4.3. Računovodstvene politike priznavanja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u poduzeću Vindija d.d.

Poduzeće Vindija d.d. primjenjuje Međunarodni računovodstveni standard 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* za potrebe definiranja materijalne imovine. Nekretnine, postrojenja i oprema se mjere po trošku nabave koji uključuje⁷⁴:

- Kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- Sve troškove koji se mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto te u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- Početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za društvo nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

Trošak nekretnina, postrojenja i opreme koja je izgrađena u vlastitoj izvedbi se utvrđuje kao trošak nabave koji je jednak trošku proizvodnje.⁷⁵ Trošak proizvodnje ne uključuje interne dobitke i neuobičajene iznose otpadnog materijala, rada ili drugih resursa nastalih u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi.

Poduzeće Vindija d.d. pod dugotrajnom nematerijalnom smatra nemonetarnu imovinu bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.⁷⁶ Dugotrajna nematerijalna imovina se u poduzeću Vindiji d.d. početno mjeri po trošku nabave.⁷⁷ Trošak nabave prilikom kupnje obuhvaća: nabavnu cijenu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, uvozne carine, nepovratne popuste na nabavu te sve izdatke koji se izravno pripisuju pripremi ove imovine za namjeravanu upotrebu.

⁷⁴Financijska agencija (2019.) *Grupa Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Godišnji financijski izvještaji za 2018. godinu i Izvješće neovisnog revizora*. [online]. Zagreb: FINA. Dostupno na: <https://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/rgfi/prijava>, str. 22. [15. veljače 2020.]

⁷⁵Ibid., str. 22.

⁷⁶Ibid., str. 21.

⁷⁷Ibid., str. 21.

Ako se analizira razdoblje od 2016. godine do 2018. godine, poduzeće Vindija d.d. nije mijenjala usvojene računovodstvene politike početnog priznavanja dugotrajne materijalne imovine, kao ni dugotrajne nematerijalne imovine.

4.4. Računovodstvene politike naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u poduzeću Vindija d.d.

Nakon početnog priznavanja, poduzeće Vindija d.d., nekretnine, postrojenja i opremu iskazuje po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.⁷⁸ Prema tome, zaključuje se da poduzeće Vindija d.d. primjenjuje model troška kao metodu naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine. U godišnjim financijskim izvještajima za 2018. godinu, na stranici 22., navodi se da poduzeće amortizira dugotrajnu materijalnu imovinu s ograničenim vijekom upotrebe primjenom linearne metode amortizacije od dana kada je imovina raspoloživa za upotrebu. Imovinu koju Vindija d.d. klasificira kao dugotrajnu materijalnu, a ne amortizira su: zemljišta, spomenici kulture, umjetnička djela trajne vrijednosti te imovinu u upotrebi. Amortizacija dugotrajne materijalne imovine ne prestaje kada se imovina povlači iz upotrebe, odnosno, kada se prestaje koristiti, osim ako imovina nije amortizirana do kraja ili klasificirana kao imovina namijenjena prodaji.

Dugotrajna nematerijalna imovina se, nakon početnog priznavanja, mjeri po njenom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.⁷⁹ Dugotrajna nematerijalna imovina se amortizira primjenom linearne metode amortizacije koja započinje kada je imovina spremna za upotrebu. S druge strane, dugotrajna nematerijalna imovina s neograničenim vijekom upotrebe se ne amortizira, ali se testira na umanjenje na način da se uspoređuje iznos imovine koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenom vrijednošću imovine.

Na svaki datum izvještavanja, Vindija d.d., ocjenjuje postoje li pokazatelji da neka dugotrajna materijalna ili nematerijalna imovina može biti dodatno umanjena.⁸⁰ Ako takav pokazatelj postoji, procjenjuje se nadoknadivi iznos imovine. Nadoknadivi iznos je veći pri usporedbi fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje i vrijednosti u upotrebi. U slučaju da je

⁷⁸Financijska agencija (2019.) *Grupa Vindija i Prehrambena industrija Vindija d.d. - Godišnji financijski izvještaji za 2018. godinu i Izvješće neovisnog revizora*. [online]. Zagreb: FINA. Dostupno na: <https://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/rgfi/prijava>, str. 22. [15. veljače 2020.]

⁷⁹Ibid., str. 21.

⁸⁰Ibid., str. 21. i 22.

bilo koji od navedenih iznosa veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine, imovina se ne umanjuje.

Što se tiče promjena računovodstvenih politika u aspektu naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, poduzeće Vindija d.d. u promatranom razdoblju od 2016. godine do 2018. godine nije mijenjalo usvojene računovodstvene politike.

5. ZAKLJUČAK

Računovodstvene politike su načela koje menadžment poduzeća odabire i slijedi s ciljem prikazivanja istinitih informacija u financijskim izvještajima. Računovodstvene politike su sadržane u bilješkama uz financijske izvještaje i temelj su za njihovo sastavljanje. Računovodstvene politike su utvrđene Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, a u Republici hrvatskoj i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Ovisno u koju skupinu poduzetnika je svrstan, prema kriterijima propisanim Zakonom o računovodstvu, poduzeće će primjenjivati ili Međunarodne standarde ili Hrvatske standarde financijskog izvještavanja. Računovodstvene politike su instrument u procesu upravljanja poduzećem, a odgovornost za njihov izbor, primjenu i objavu snosi menadžment poduzeća.

Dugotrajna materijalna imovina je isključivo imovina u vidljivom, opipljivom i materijalnom obliku koja će zadržati pojavnost u roku duljem od godine dana ili jednog normalnog proizvodnog ciklusa. Dugotrajna nematerijalne imovina je imovina bez fizičkog oblika i sadržana je u obliku prava za koju se očekuje da će se koristiti dulje od godine dana ili jednog normalnog proizvodnog ciklusa. Dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu poduzeće vrednuje u financijskim izvještajima prema usvojenim računovodstvenim politikama.

Načini stjecanja sredstva materijalne i nematerijalne imovine su različita, a ističu se kupnja na tržištu u zamjenu za novac, razmjena sredstvo za sredstvo, izgradnja u vlastitoj proizvodnji ili režiji te donacija. Standardima se uvjetuje da se imovina početno vrednuje prema trošku njezine nabave. Trošak nabave uključuje cijenu koja se plaća za nabavu sredstva te svi izravni troškovi koji se mogu dovesti u izravnu vezu s nabavom i stavljanjem sredstva u očekivano stanje. Po završetku procesa nabave imovine, ona se stavlja u upotrebu. Imovina se tijekom obavljanja poslovnih procesa troši i zbog toga je nužno evidentirati naknadnu vrijednost imovine. Ta se vrijednost mora mjeriti kako bi se knjigovodstvena vrijednost uskladila sa stvarnom vrijednošću imovine. Računovodstvene politike koje poduzeće može koristiti za naknadno mjerenje vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine su: model troška i model revalorizacije. Oba modela naknadnog mjerenja vrijednosti uključuju izračun amortizacije sredstva, a razliku između ova dva modela čini osnovica za utvrđivanje naknadne vrijednosti. Kod modela troška se koristi trošak nabave sredstva i umanjuje se za amortizaciju i gubitke od umanjenja kako bi se utvrdila naknadna vrijednost. S druge strane, kod modela revalorizacije se pouzdano utvrđena fer vrijednost imovine umanjuje za iznose amortizacije i gubitke od umanjenja.

Prehrambena industrija Vindija d.d. je veliki poduzetnik u Republici Hrvatskoj i kao takav prilikom financijskog izvještavanja primjenjuje Međunarodne standarde financijskog izvještavanja. Vindija d.d. početno priznaje dugotrajnu materijalnu imovinu prema trošku nabave, dok za naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine primjenjuje model troška. Dugotrajnu nematerijalnu imovinu, Vindija d.d., početno vrednuje po trošku njezine nabave, a zatim za naknadno vrednovanje primjenjuje model troška. U razdoblju od 2016. do 2018. godine, promatrano poduzeće nije mijenjalo usvojene računovodstvene politike početnog priznavanja ni naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.

POPIS LITERATURE

1. Baica, Zdravko (2011.) *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (primjena HSFI 3)* [online]. Zagreb: Računovodstvo i porezi u praksi. Br. 11/2011, str. 36-41. Dostupno na: <https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup-2011-11-036.pdf> [18. travnja 2020.]
2. Baica, Zdravko (2011.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine - primjena HSFI 6* [online]. Zagreb: Računovodstvo i porezi u praksi. Br. 05/2008, str. 27.-45. Dostupno na: <https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup08-05-027.pdf> [10. svibnja 2020.]
3. Belak, Vinko (2009.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine: prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o.
4. Deloitte (2016.) *MSFI 16 - Najmovi; prema MSFI* [online]. Zagreb: Deloitte. Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/audit/articles/ifrs-news-2016-03.html> [17. svibnja 2020.]
5. Financijska agencija (2016.) *Registar godišnjih financijskih izvještaja* [online]. Zagreb: Financijska agencija, Ministarstvo financija. Dostupno na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp> [15. veljače 2020.]
6. Financijska agencija (2017.) *Registar godišnjih financijskih izvještaja* [online]. Zagreb: Financijska agencija, Ministarstvo financija. Dostupno na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp> [15. veljače 2020.]
7. Financijska agencija (2018.) *Registar godišnjih financijskih izvještaja* [online]. Zagreb: Financijska agencija, Ministarstvo financija. Dostupno na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp> [15. veljače 2020.]
8. Gulin, D., Perčević, H., Tušek, B., Žager, L. (2012.) *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*. 2. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
9. Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić, M. (2018.) *Računovodstvo II - evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
10. IFRS (2002.) *Uredba EZ br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih standarda* [online]. Brussels. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=LV> [7. travnja 2020.]

11. Međunarodni standard financijskog izvještavanja 13 - Mjerenje fer vrijednosti [online]. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=274> [26. svibnja 2020.]
12. Narodne novine (2008.) *Odluka o objavljivanju Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 30/08, 4/09, 58/11, 140/11, 86/15
13. Narodne novine (2009.) *Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 136/09
14. Narodne novine (2020.) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20
15. Narodne novine (2019.) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d., br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18
16. Odbor za standarde financijskog izvještavanja (2016.) *Naslovnica*. [online]. Zagreb: Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Dostupno na: <http://www.osfi.hr/> [01. travnja 2020.]
17. Parać, B. (2013.) *Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje*. Zapešić: Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti "Baltazar Adam Krčelić".
18. Rakijašić, J. (2017.) *HSFI: hrvatski standardi financijskog izvještavanja i računovodstveni propisi*. Zagreb: TEB - poslovno savjetovanje.
19. Rakijašić, J. (2011.) *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*. Zagreb: TEB - poslovno savjetovanje.
20. RRIF (2020.) *Standardi: MRS, MSFI i HSFI*. [online]. Zagreb: RRIF. Dostupno na: <https://www.rrif.hr/standardi.html> [16. veljače 2020.]
21. Vindija d.d. (2020.) *Naslovna*. [online]. Varaždin: Vindija d.d. Dostupno na: <http://www.vindija.hr/Naslovna.html> [14. veljače 2020.]
22. Vindija d.d. (2020.) *O nama*. [online]. Varaždin: Vindija d.d. Dostupno na: <http://www.vindija.hr/O-nama/Poslovni-sustav-Vindija/Vizija-i-misija.html?Y2lcNjI%3d> [14. veljače 2020.]
23. Vuković, D. (2019.) *MSFI 16 "Najmovi"*. [online]. Zagreb: Deloitte. Dostupno na: <https://lider.events/kontroling/wp-content/uploads/sites/91/2019/11/Domagoj-Vukovi%C4%87.pdf> [17. svibnja 2020.]
24. Zaloker, D. (2018.) *Obračun amortizacije*. [online]. Zagreb: TEB - poslovno savjetovanje. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/obracun-amortizacije/> [30. travnja 2020.]
25. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017.) *Analiza financijskih izvještaja načela - postupci - slučajeve*. 3. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

26. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L. (2008.) *Analiza financijskih izvještaja*. 2. prošireno izdanje. Zagreb: Masmedia d.o.o.
27. Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2008.) *Osnove računovodstva: računovodstvo za neračunovođe*. 2. izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

POPIS SLIKA

SLIKA 1. Shema odabira računovodstvene politike naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine	23
SLIKA 2. Shema izračuna modela troška	24
SLIKA 3. Shema izračuna modela revalorizacije	25
SLIKA 4. Prikaz dugotrajne imovine poduzeća Vindija d.d. u Izvještaju o financijskom položaju na datum 31.12.2018.....	36
SLIKA 5. Struktura dugotrajne materijalne imovine poduzeća Vindija d.d. na datum 31.12.2018.....	37
SLIKA 6. Struktura dugotrajne nematerijalne imovine poduzeća Vindije d.d. na datum 31.12.2018.....	38

POPIS TABLICA

Tablica 1. Podjela imovine prema kriterijima	13
Tablica 2. Podjela kratkotrajne i dugotrajne imovine na podoblike.....	14
Tablica 3. Podjela dugotrajne materijalne i dugotrajne nematerijalne imovine na njihove podoblike	16