

Računovodstveno evidentiranje dugotrajne imovine

Piličić, Terezija

Undergraduate thesis / Završni rad

2021

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:148:102251>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-13**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij: Računovodstvo i financije

**RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE DUGOTRAJNE
IMOVINE**

Završni rad

Terezija Piličić

Zagreb, rujan 2021.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij: Računovodstvo i financije

**RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE DUGOTRAJNE
IMOVINE**

ACCOUNTING RECORDING OF FIXED ASSETS

Završni rad

Terezija Piličić, 0067531756

Mentorica: doc.dr.sc. Sanja Broz Tominac

Zagreb, rujan 2021.

SAŽETAK

Predmet ovog rada je dugotrajna imovina kao jedan od oblika imovine, a koja je ujedno temelj za ostvarivanje prihoda poslovnog subjekta kroz obavljanje temeljne djelatnosti za koju je subjekt registriran. Riječ je o imovini koja iako najčešće ne mijenja svoj fizički oblik, u uporabi se postupno troši, ali pritom zbog različitih čimbenika može doći do bržeg ili sporijeg trošenja u odnosu na predviđeno, zbog čega je nužno vršiti ponovne procjene vrijednosti dugotrajne imovine. Cilj ovog rada je prikaz računovodstvenog evidentiranja dugotrajne imovine, od same nabave pa sve do prestanka priznavanja iste. Pritom je nužno naglasiti specifičnosti u evidentiranju nabave imovine, odnosno specifičnosti u evidentiranju troškova koji nastaju prilikom nabave imovine, odnosno kroz proces stavljanja imovine u funkciju, specifičnosti koje se odnose na amortizaciju i naknadno mjerenje vrijednosti dugotrajne imovine te finalno, prestanak priznavanja dugotrajne imovine u bilanci.

Dugotrajna imovina vrlo je specifična, u odnosu na kratkotrajnu imovinu budući da se postupno troši, za razliku od kratkotrajne imovine koja se najčešće potroši u jednom poslovnom procesu. Posljedica ove karakteristike dugotrajne imovine je činjenica da je dugotrajnu imovinu potrebno amortizirati, odnosno postupno joj umanjivati vrijednost. Iako su prema Zakonu o porezu na dobit propisane amortizacijske stope za određene skupine imovine, u praksi se amortizacijske stope najčešće umanjuju ili uvećavaju, u ovisnosti o vrsti imovine ili potrebama poduzeća. Bitno je naglasiti da određena poduzeća amortizaciju koriste kako bi uvećala troškove, a time i zadržala sredstva u poduzeću s ciljem ostvarivanja budućih investicija. Određeni poslovni subjekti amortizacijske stope koriste s ciljem prilagođavanja financijskog rezultata na kraju godine, odnosno s ciljem povećanja ili smanjivanja dobiti, a što dodatno naglašava potrebu za pravilnim odabirom amortizacijskih stopa koje će se primjenjivati. Iako se pod pojmom dugotrajne imovine najčešće podrazumijevaju dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina, nužno je posebnu pozornost posvetiti dugotrajnoj financijskoj imovini i dugotrajnim potraživanjima kao specifičnim oblicima dugotrajne imovine.

Ključne riječi: dugotrajna imovina, amortizacija, nabava dugotrajne imovine

SUMMARY

The subject of this paper is fixed assets as one of the forms of assets, which is also the basis for generating income of the business entity through the performance of the core business for which the entity is registered. These are assets that, although most often do not change their physical shape, are gradually consumed in use, but due to various factors can lead to faster or slower consumption than anticipated, which is why it is necessary to re-evaluate the value of fixed assets. is a presentation of the accounting records of fixed assets, from the acquisition itself until the derecognition of the same. It is necessary to emphasize the specifics in recording the acquisition of assets, or specifics in recording costs incurred in the acquisition of assets, ie through the process of putting assets into operation, specifics related to depreciation and subsequent measurement of fixed assets and finally, derecognition of fixed assets in the balance sheet .

Fixed assets are very specific, in relation to current assets as they are gradually consumed, as opposed to current assets that are most commonly consumed in a single business process. The consequence of this characteristic of fixed assets is the fact that fixed assets need to be depreciated, ie gradually depreciate. Although the Income Tax Act prescribes depreciation rates for certain groups of assets, in practice depreciation rates are most often reduced or increased, depending on the type of assets or the needs of the company. It is important to emphasize that certain companies use depreciation to increase costs and thus retain funds in the company in order to make future investments. Certain business entities use depreciation rates with the aim of adjusting the financial result at the end of the year, ie with the aim of increasing or decreasing profit, which further emphasizes the need to properly select the depreciation rates to be applied. Although the term fixed assets most often means long-term tangible and intangible assets, it is necessary to pay special attention to long-term financial assets and long-term receivables as specific forms of fixed assets.

Key words: fixed assets, depreciation, acquisition of fixed assets

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad 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 izvora 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.

(vlastoručni potpis studentice)

(mjesto i datum)

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada.....	1
1.2. Izvori podataka i metode istraživanja.....	2
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	2
2. DUGOTRAJNA IMOVINA PODUZEĆA	4
2.1. Pojmovno određenje dugotrajne imovine.....	4
2.2. Dugotrajna materijalna imovina	6
2.3. Dugotrajna nematerijalna imovina	7
2.4. Dugotrajna financijska imovina	9
2.5. Dugotrajna potraživanja	10
2.6. Zakonski okvir za izvještavanje dugotrajne imovine	11
2.7. Godišnji popis imovine	11
3. NABAVA DUGOTRAJNE IMOVINE	13
3.1. Interno i eksterno stjecanje dugotrajne imovine.....	13
3.2. Struktura troška nabave imovine	15
3.3. Početno priznavanje dugotrajne imovine	16
4. NAKNADNO MJERENJE VRIJEDNOSTI DUGOTRAJNE IMOVINE	18
4.1. Tipovi naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne imovine	18
4.2. Pojmovno određenje amortizacije	19
4.3. Amortizacijske stope	23
4.4. Vrste amortizacije.....	25
4.5. Model revalorizacije.....	26
5. PRESTANAK PRIZNAVANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U BILANCI	29
5.1. Rashodovanje dugotrajne imovine	29
5.2. Isknjiženje dugotrajne imovine	31

6. ZAKLJUČAK	33
LITERATURA:.....	35
POPIS SLIKA	37

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Dugotrajna imovina zajedno s kratkotrajnom imovinom (uz plaćene troškove budućeg razdoblja i nedospjelu naplatu prihoda te gubitak iznad visine kapitala) čini aktivu poslovnog subjekta i jedan je od temeljnih preduvjeta za obavljanje djelatnosti, neovisno je li riječ o proizvodnom ili uslužnom poslovnom subjektu. Iako se na prvi pogled pretpostavlja da uslužni poslovni subjekti nemaju značajniju dugotrajnu imovinu, ponekad je to istinita tvrdnja, ali je u praksi često zapravo činjenica da brojni uslužni poslovni subjekti raspolažu s dugotrajnom imovinom značajnije vrijednosti. Kao jedan od primjera može se koristiti poslovni subjekt koji pruža usluge cateringa. Najčešće poslovni subjekti koji pružaju ovakav tip usluga raspolažu s poslovnim prostorom u kojem se odvija priprema hrane, opremom koja je temelj za pripremu hrane, štednjaci, hladnjaci i sl., prijevozna sredstva i s brojnim drugim tipovima dugotrajne imovine.

S druge strane, kada je riječ o proizvodnim poduzećima, vidljivo je da se s razvojem tehnologije sve više ističe značaj robotizacije i automatizacije u poslovanju, posljedica čega je činjenica da poduzeća ulažu značajne iznose sredstava u dugotrajnu imovinu, odnosno strojeve, a kako bi se minimizirao ljudski rad u proizvodnji. Odnosno, s minimizacijom ljudskog rada dugoročno se minimiziraju troškovi, postiže se standardizacija proizvoda te se u konačnici smanjuju kalo, rasip, kvar i lom, a što dodatno smanjuje troškove poslovanja. Dugotrajna imovina koju poduzeća nabavljaju može biti materijalna, nematerijalna, financijska ili dugotrajna potraživanja, a što ukazuje na to da dugotrajna imovina može biti različitog oblika (iako se pod pojmom dugotrajne imovine najčešće podrazumijevaju isključivo materijalna i nematerijalna imovina).

Jedna od specifičnosti dugotrajne imovine je njeno postupno trošenje u procesu proizvodnje, a zbog čega se obračunava amortizacija, kako bi se postupno smanjivala vrijednost imovine te kako bi vodstvo poslovnog subjekta imalo uvid u stvarnu vrijednost imovine. S druge strane, u praksi učestalo može doći do pogrešaka te da dugotrajna imovina stvarno vrijedi više ili manje od knjigovodstvene vrijednosti, zbog čega se provode naknadna mjerenja vrijednosti dugotrajne imovine. Predmet ovog rada je dugotrajna imovina kao jedan od oblika imovine, a koja je ujedno temelj za ostvarivanje prihoda poslovnog subjekta kroz obavljanje temeljne djelatnosti

za koju je subjekt registriran. Riječ je o imovini koja iako najčešće ne mijenja svoj fizički oblik, u uporabi se postupno troši, ali pritom zbog različitih čimbenika može doći do bržeg ili sporijeg trošenja u odnosu na predviđeno, zbog čega je nužno vršiti ponovne procjene vrijednosti dugotrajne imovine.

Cilj ovog rada je prikaz računovodstvenog evidentiranja dugotrajne imovine, od same nabave pa sve do prestanka priznavanja iste. Pritom je nužno naglasiti specifičnosti u evidentiranju nabave imovine, odnosno specifičnosti u evidentiranju troškova koji nastaju prilikom nabave imovine, odnosno kroz proces stavljanja imovine u funkciju, specifičnosti koje se odnose na amortizaciju i naknadno mjerenje vrijednosti dugotrajne imovine te finalno, prestanak priznavanja dugotrajne imovine u bilanci.

1.2. Izvori podataka i metode istraživanja

Za pisanje ovog rada korištena je relevantna znanstvena i stručna literatura, a s ciljem osiguranja točnosti podataka (budući da dolazi do promjena kada je riječ o ovoj tematici), korišteni su brojni članci iz RRIF-a. Korištene su naredne metode znanstvenog istraživanja: induktivna i deduktivna metoda, metode analize i sinteze, metoda klasifikacije, metoda deskripcije te metoda kompilacije.

Induktivna metoda temelji se na analizi pojedinačnih činjenica s ciljem kreiranja općeg zaključka, dok je deduktivna metoda suprotna metoda koja se temelji na kreiranju pojedinačnih zaključaka na temelju općeg zaključka. Metoda analize utemeljena je na raščlanjivanju složenih pojmova na jednostavnije, dok se metoda sinteze temelji na sintezi jednostavnijih pojmova u složenije. Metoda klasifikacije bazirana je na podjeli općeg pojma na posebne pojmove u okvirima općeg pojma. Metoda deskripcije utemeljena je na jednostavnom opisivanju pojmova ili činjenica, ali bez znanstvenog pojašnjavanja te je metoda kompilacije utemeljena na preuzimanju tuđih rezultata znanstvenih istraživanja.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Ovaj rad podijeljen je na šest poglavlja. Prvo ili uvodno poglavlje čine predmet i cilj rada, izvori podataka i metode istraživanja te sadržaj i struktura rada. U drugom poglavlju ovog rada obrađuje se dugotrajna imovina kao dio aktive poslovnog subjekta. Na samom početku

poglavlja pojmovno se određuje dugotrajna imovina, nakon čega slijedi kratki prikaz svih skupina dugotrajne imovine, odnosno materijalne, nematerijalne i financijske imovine te dugotrajnih potraživanja. U ovom poglavlju dan je prikaz i zakonskog okvira za izvještavanje o dugotrajnoj imovini te je na samom kraju poglavlja prikazan godišnji popis imovine. U trećem poglavlju prikazuje se proces nabave dugotrajne imovine. Može biti riječ o internom ili eksternom stjecanju dugotrajne imovine te je pritom nužno razlikovanje ova dva tipa stjecanja imovine, u ovom poglavlju prikazuje se i struktura troška nabave imovine te početno priznavanje dugotrajne imovine, a što je između ostalog vrlo bitno i zbog samog obračuna amortizacije.

U četvrtom poglavlju ovog rada pojašnjava se naknadno mjerenje vrijednosti dugotrajne imovine, a što je u praksi učestalo potrebno budući da dolazi do ubrzanog ili usporenog trošenja određenih vrsta imovine. Na početku poglavlja prikazuju se tipovi naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne imovine, pojmovno se određuje amortizacija, pojašnjavaju se amortizacijske stope, vrste amortizacije te se na kraju poglavlja prikazuje model revalorizacije. U petom poglavlju ovog rada prikazuje se prestanak priznavanja dugotrajne imovine u bilanci, a što može biti posljedica prodaje, otuđenja ili sl. aktivnosti. U ovom poglavlju prikazuje se rashodovanje i isknjiženje dugotrajne imovine. Šesti dio ovog rada je zaključak u kojem se iznose temeljni zaključci ovog rada, nakon kojeg slijedi popis literature korištene za pisanje rada te popis slika.

2. DUGOTRAJNA IMOVINA PODUZEĆA

Dugotrajna imovina je ona imovina koja ima rok trajanja duži od jedne godine i vrijednost veću od 3.500,00 kuna (HOK, 2021). Iako bi prema logici stvari brojni alati koji se koriste u proizvodnom procesu trebali biti dugotrajna imovina, zbog vrijednosti manje od 3.500,00 kn, oni se iskazuju kao sitni inventar. U praksi se iz tog razloga učestalo mogu pojaviti situacije da se različita imovina kao što su laptopi, mobilni uređaji i sl. koji su prema logici stvari dugotrajna imovina, iskazuju kao kratkotrajna imovina. Iz tog razloga se na samom početku ovog poglavlja Pojmovno određuje dugotrajna imovina, nakon čega se svaka skupina dugotrajne imovine detaljnije pojašnjava. Na samom kraju ovog poglavlja definira se zakonski okvir za izvještavanje dugotrajne imovine te se prikazuje godišnji popis imovine ili inventura.

2.1. Pojmovno određenje dugotrajne imovine

Dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kn te vijek uporabe duži od godine dana (Zakon o porezu na dobit, 2004:čl. 12). Pritom je vrlo bitno naglasiti da je nužno zadovoljavanje oba preduvjeta budući da u praksi postoje brojne vrste sirovina i materijala koji se ne klasificiraju kao dugotrajna imovina iz razloga što se potroše u jednom proizvodnom ciklusu. Dodatno, postoje oblici imovine kao što su npr. mobilni uređaji kojima je vrijednost manja od 3.500,00 kn, ali koji se ne evidentiraju kao dugotrajna imovina iako im je vijek uporabe duži od godine dana, već se evidentiraju kao sitni inventar ili sl.

Dugotrajna imovina ujedno se definira kao fiksna ili stalna imovina, ili kao imobilizirana novčana sredstva budući da se ne očekuje transformacija materijalnog u novčani oblik u vrlo kratkom roku kao kada je riječ o kratkotrajnoj imovini. Ono što je vrlo specifično za dugotrajni imovinu činjenica je da se dugotrajna imovina za razliku od kratkotrajne imovine koja se troši u jednom poslovnom ciklusu troši postupno te postupno svoju vrijednost prenosi na proizvode ili usluge. U konačnici se i vrijednost dugotrajne imovine nadoknađuje kroz duži vremenski period, a što ujedno stvara temelje za nabavu nove dugotrajne imovine.

Kao karakteristike dugotrajne imovine mogu se istaknuti (Perčević, 2021):

- Stalan pojavni oblik, odnosno dugotrajna imovina ne mijenja svoj oblik kao što ga kratkotrajna imovina mijenja u procesu proizvodnje. Iako dolazi do minimalnih odstupanja u izgledu dugotrajne imovine, npr. građevine, u naravni ta građevina godinama ostaje ista;
- Dugotrajna imovina nije namijenjena prodaji, već je namijenjena korištenju u poslovnom procesu, iz tog razloga se imovina koja je namijenjena prodaji, kao npr. stanovi u slučaju građevinskog poduzeća ne evidentiraju kao dugotrajna imovina, već se evidentiraju kao kratkotrajna imovina;
- Dugotrajna imovina postupno prenosi svoju vrijednost tijekom procesa proizvodnje ili pružanja usluga na nove učinke. Iz tog razloga se amortizacija uključuje u troškove proizvodnje, odnosno vrijednost stroja koji se troši tijekom procesa proizvodnje povećava vrijednost finalnog proizvoda;
- Dugotrajna imovina podliježe obračunu amortizacije, izuzev skupina imovine za koje se pretpostavlja da nemaju vijek trajanja kao što su zemljišta te
- Ono što je jedna od temeljnih karakteristika, dugotrajna imovina se ne troši u jednom poslovnom ciklusu.

Ono što je vrlo bitno naglasiti je činjenica da se nekretnine, postrojenja i oprema evidentiraju kao dugotrajna materijalna imovina isključivo u slučaju kada je sigurno da će buduće ekonomske koristi koje se odnose na određenu imovinu pritićati u društvo te ukoliko se trošak imovine može pouzdano izmjeriti (Skendrović i Hopp, 2014:93). Iz tog razloga građevine, strojeve i opremu koji su namijenjeni prodaji nije moguće evidentirati kao dugotrajnu imovinu. Pritom je najčešće riječ o građevinskim poduzećima ili pak poduzećima koja proizvode različite strojeve i sl.



Slika 1: Struktura dugotrajne imovine poduzeća

Izvor: Vinković Kravaica, N. (2021.), *Računovodstvo za poduzetnike*, preuzeto 20. srpnja 2021. s https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_2/4%20-%20Imovina,%20dugovi%20i%20vl.kap_..pdf

Na slici 1 prikazana je struktura dugotrajne imovine poduzeća koja se dijeli na nematerijalnu, materijalnu i financijsku imovinu te dugotrajna potraživanja. U nastavku se svaka od ovih skupina imovine detaljnije pojašnjava.

2.2. Dugotrajna materijalna imovina

Dugotrajna materijalna imovina je dugotrajna imovina koja ima svoj fizički oblik, za razliku od dugotrajne nematerijalne imovine. Očekuje se korištenje ove imovine duže od godine dana (iako je uvijek moguće da će doći do kvara stroja ili nastanka nekog neželjenog događaja kao što je primjerice požar, ali je vrlo mala vjerojatnost nastanka takvih događaja). Dugotrajnu materijalnu imovinu poduzetnici koriste s ciljem proizvodnje proizvoda, pružanja usluga, iznajmljivanja i u druge slične svrhe, a s ciljem ostvarivanja poslovnih prihoda. Te finalno, vrlo bitno je istaknuti da je dugotrajna imovina namijenjena za neprekinuto korištenje s ciljem obavljanja temeljne djelatnosti poduzetnika, odnosno dugotrajnom imovinom ne smatra se ona imovina koja će se eventualno jednom koristiti u poslovnom procesu (HSFI 6).

U skupinu dugotrajne materijalne imovine uključuju se (HSFI 6):

- Zemljišta, koja mogu biti građevinska i poljoprivredna;
- Građevinski objekti koji mogu biti oni u kojima se odvija proizvodni proces ili pak oni koji su povezani s administracijom;
- Postrojenja i oprema, odnosno različiti strojevi i oprema u pogonima, uredska oprema i sl., alate, ali alate kojima je vijek trajanja duži od godine dana te vrijednost veća od 3.500,00 kn, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva;
- Dugotrajna biološka imovina kao što je primjerice osnovno stado;
- Predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu te
- Ostala dugotrajna materijalna imovina.

Prethodno nabrojana dugotrajna materijalna imovina evidentira se u skupine 02, 03 i 04 prema kontnom planu. Pritom je vrlo bitno naglasiti da se prilikom nabave imovine početno evidentira imovina u pripremi, a tek nakon što je imovina stavljena u funkciju, vrijednost imovine se evidentira na osnovni konto imovine, odnosno vrlo bitno je analitički razlikovati svaku pojedinu imovinu te je iz tog razloga moguća analitička razrada svakog pojedinog konta kako bi se svaka pojedina imovina evidentirala zasebno, a što omogućava pojednostavljivanje računovodstvenog praćenja iste. Dodatno, iako se različiti programi u naravi smatraju nematerijalnom imovinom, ukoliko je program ugrađen u materijalnu imovinu, odnosno određeni stroj ili računalo, program postaje dio dugotrajne materijalne imovine (Belak, 2006:158).

2.3. Dugotrajna nematerijalna imovina

Dugotrajna nematerijalna imovina za razliku od prethodno definirane materijalne imovine nema opipljiv oblik, ali s ciljem evidentiranja iste, bitno je da ju je moguće identificirati. Ovaj oblik imovine poduzeće može nabaviti od dobavljača ili pak razviti interno. S tim, kada je riječ o interno razvijenoj nematerijalnoj imovini, moguće je razlikovanje one imovine koja se evidentira kao dugotrajna nematerijalna imovina, a s druge strane se razvoj određenih oblika imovine evidentira kao trošak razdoblja u kojem je nastao (Belak, 2006:140).

Interno razvijena nematerijalna imovina može se evidentirati u bilanci poduzeća samo u slučaju ukoliko su zadovoljene naredne pretpostavke (Belak, 2001:122):

- Nematerijalna imovina ima tehničku provedivost, odnosno ukoliko može biti stavljena u uporabu ili prodana;
- Postoji namjera dovršavanja nematerijalne imovine s ciljem njene komercijalizacije;
- Postoji mogućnost korištenja ili prodaje nematerijalne imovine;
- Na temelju nematerijalne imovine će se ostvarivati neke buduće koristi u vidu prihoda od korištenja ili prodaje imovine;
- Postoje raspoloživi resursi koji su potrebni za dovršavanje razvoja nematerijalne imovine (npr. računalnog programa) te
- Nematerijalnoj imovini mora biti moguće pripisati troškove koji su nastali tijekom njenog razvoja.

U skupinu dugotrajne nematerijalne imovine ubrajaju se (Perčević, 2021):

- „Izdaci za razvoj;
- Patenti;
- Licencije;
- Software;
- Koncesije;
- Zaštitni znakovi;
- Ostala prava te
- Goodwill“.

Ono što je vrlo bitno naglasiti u slučaju goodwilla je činjenica da se u bilanci može evidentirati samo onaj goodwill koji je eksterno razvijen, dok se interno razvijeni goodwill (kao i zaštitni znakovi i sl.) evidentira kao trošak razdoblja u kojem je nastao. Posljedica je to činjenice da je vrijednost nematerijalne imovine vrlo teško pouzdano procijeniti, već vrijednost nematerijalne imovine uvelike ovisi o brojnim čimbenicima kao što je primjerice odnos ponude i potražnje na tržištu. Jedna od specifičnosti nematerijalne imovine je i otežana procjena vijeka uporabe iste (što je jedna od izraženih specifičnosti kada je riječ o različitim programima). Određene tipove nematerijalne imovine kao što je npr. goodwill nemoguće je prodati te je često gotovo pa nemoguće procijeniti buduće ekonomske koristi koje mogu nastati u vezi s određenom dugotrajnom nematerijalnom imovinom (Vinković Kravaica, 2021).

2.4. Dugotrajna financijska imovina

Dugotrajna financijska imovina podrazumijeva financijsku imovinu koja nije namijenjena prodaji u kratkom roku, a na temelju koje poduzetnik ostvaruje koristi u obliku kamate ili dividendi. Da bi se inicijalno evidentirala dugotrajna financijska imovina, potrebno je da je istoj moguće pouzdano procijeniti vrijednost te mora biti vjerojatno da će poduzeće na temelju ovog tipa imovine ostvarivati buduće ekonomske koristi (Vuk, 2008:38).

U skupinu dugotrajne financijske imovine ubrajaju se (Belak, 2001:165):

- Udjeli ili dionice u povezanim poduzećima;
- Zajmovi povezanim poduzećima (bitno je naglasiti da nije riječ o kreditima pošto u ovom slučaju zajmodavatelj nije financijska institucija);
- Sudjelujući interesi;
- Investicije u vrijednosne papire, vlasničke i dužničke;
- Dani zajmovi, depoziti i kaucije;
- Ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela te
- Ostala dugotrajna financijska imovina.

Iz prethodno navedenih skupina bitno je razlikovati dugotrajnu financijsku imovinu koja je nastala u odnosima s povezanim poduzetnicima, odnosno s poduzetnicima u kojima je udio poduzeća u temeljnom kapitalu veći od 20% (Vuk, 2008:38). Ujedno, vrlo bitno je diferencirati zajmove koje daju poduzeća i kredite koje daju financijske institucije s naglaskom na kreditne institucije ili banke. U ovom slučaju dani zajmovi različito su regulirani te kamatna stopa ne može biti viša u odnosu na zateznu kamatnu stopu koja je bila važeća za vrijeme sklapanja ugovora o zajmu (Zakon o obveznim odnosima, 2005:čl. 26).

ZNAČAJNOST UTJECAJA	Kontrola > 50 %	Zajednička kontrola 50 % : 50 %	Značajan utjecaj 20 % < % udjela < 50 %	Sudjelujući interesi < 20 %
klasifikacija ulaganja	ovisni po- duzetnik	zajednički pothvat	pridruženo društvo	ulaganje
računovo- dstvena metoda	potpuna konsoli- dacija metoda troška	metoda razmjerne konsolidaci- je ili metoda udjela	metoda udjela	ulaganje po fer vrijednosti ili metodi troška
MRS / MSFI	MRS 27	MRS 31	MRS 28	MRS 39 MSFI 7
HSFI	HSFI 2			HSFI 9

Slika 2: Klasifikacija ulaganja prema stupnju utjecaja

Izvor: Vuk, J. (2008.), Računovodstvo dugotrajne financijske imovine, *RRIF*, br. 8, str. 39

Na slici 2 prikazane su razlike u klasifikaciji ulaganja u ovisnosti u udjelu u kapitalu drugog poduzeća. Primjerice, ako je udio u kapitalu veći od 50%, smatra se da je riječ o ovisnom poduzetniku te se u tom slučaju prilikom računovodstvenog izvještavanja, odnosno sastavljanja financijskih izvještaja primjenjuje potpuna konsolidacija te je u tom slučaju mjerodavan MRS 27 ukoliko je riječ o velikom poduzeću, a ukoliko je riječ o SME sektoru, mjerodavan je HSFI 2. Različito se klasificiraju zajednički pothvat, pridruženo društvo te ulaganje koje je zapravo ulaganje u pravom smislu budući da u ovom slučaju poduzeće nema značajniji utjecaj na poslovanje poduzeća čije vrijednosne poduzeće inicijalno poduzeće posjeduje.

2.5. Dugotrajna potraživanja

Dugotrajna potraživanja su ona potraživanja koja imaju rok dospijeca dulji od godine dana. Mogu se razlikovati dugotrajna potraživanja od kupaca, dugotrajna potraživanja od povezanih društava, potraživanja od društava u kojima postoje sudjelujući interesi te ostala dugotrajna potraživanja. Pritom dugotrajna potraživanja najčešće nastaju kao posljedica prodaje proizvoda, roba i dobara na kredit (odnosno potrošački kredit koji omogućava odgodu otplate ili otplatu na više rata), temeljem prodaje potraživanja ili faktoringa, na temelju danih jamčevina te na temelju prodaje temeljem financijskog leasinga (Vuk, 2008:19).

„Potraživanja su imovinsko pravni odnosi nastali na temelju vjerodostojne isprave između potražitelja – vjerovnika i dužnika, pa je prema tome potraživanje za vjerovnika pravo na naplatu, a za dužnika obveza da plati ili vrati primljenu robu, proizvod i sl.“ (Bolfek, Stanić i Tokić, 2011:78). Pritom potraživanje može nastati temeljen potpisanog ugovora ili pak

temeljem izdanog računa, ali je za poduzeće poželjno da su potraživanja pretežito kratkotrajna budući da dugotrajna potraživanja povećavaju aktivu poduzeća, a naplata istih ponekad može biti neizvjesna, a što u konačnici može djelovati na poslovanje poduzeća, ukoliko je riječ o većim iznosima potraživanja.

2.6. Zakonski okvir za izvještavanje dugotrajne imovine

Zakonski okvir za izvještavanje čine Zakon o računovodstvu te Međunarodni računovodstveni standardi (MRS), Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) koji su ujedno nadopuna MRS-ovima i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI). Pritom se na dugotrajnu imovinu odnose naredni standardi (Perčević, 2021):

- „MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema;
- MRS 36 – Umanjenje imovine;
- MRS 38 – Nematerijalna imovina;
- MRS 40 – Ulaganja u nekretnine;
- MSFI 5 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja;
- HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina;
- HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina;
- HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine te
- HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.

2.7. Godišnji popis imovine

Godišnji popis imovine provodi se jednom godišnje, odnosno po završetku poslovne godine, a temelj je za obračun amortizacije dugotrajne imovine. Kroz popis imovine utvrđuje se stvarno stanje imovine, kako bi se isto moglo usporediti sa stanjem u poslovnim knjigama. Svi poduzetnici, bez iznimke su dužni provesti godišnji popis imovine (kao i neprofitne organizacije, proračunski korisnici te fizičke osobe koje obavljaju djelatnost), a što ukazuje na značaj ovog postupka. Za obavljanje popisa koji će se provoditi imenuje se komisija, a kroz proces popisivanja imovine utvrđuje se stvarno stanje koje može biti identično onom u poslovnim knjigama, ali ipak se najčešće utvrdi manjak (iako je moguće utvrditi i višak, manje je vjerojatno), a što se unosi u popisne liste koje se smatraju knjigovodstvenim ispravama i temelj su za daljnje postupanje. Komisija je ujedno dužna i sastaviti izvještaj o obavljenom

popisu, a na temelju kojeg rukovodstvo poduzeća donosi odluku o daljnjem postupanju, odnosno o postupanju prema utvrđenim inventurnim razlikama. Kada je riječ o utvrđenom manjku, za nastali manjak može biti utvrđena odgovornost određene osobe te se u tom slučaju vrijednost manjka uvećava za PDV te se obračunava primitak od nesamostalnog rada određene osobe, a u slučaju da nije utvrđena odgovornost određene osobe, tada se utvrđuje izuzimanje imovine u neposlovne svrhe, a za koje se tereti poduzeće (Brkanić Pongračić, 2020:64).

„ABC“ d.o.o. Vlaška 333 10 000 Zagreb		<i>Popisno povjerenstvo za dugotrajnu imovinu</i>							
Popisna lista dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine na dan 31. prosinca 2020. godine									
Red. br.	Račun	Naziv	Količina iz popisa	Količina iz knjigovodstva	Knjigovodstvena vrijednost (sadašnja)	Popisna razlika		Vrijednost	
						viška	manjka	viška	manjka
1.	1200	Ulaganje u računalni softver – Point	1	1	38.000,00	–	–	–	–
2.	1550	Predujam za koncesiju (Ugovor sa Županijom A)	1	1	107.000,00	–	–	–	–
3.	2000	Zemljište (ispod građevine)	1	1	400.000,00	–	–	–	–
4.	2300	Poslovna zgrada	1	1	3.200.000,00	–	–	–	–
5.	3110	Računalna oprema (Računala HP 301)	2	3	95.000,00	–	–	–	5.250,00
6.	3201	Putničko vozilo ZG6543HV	1	1	101.200,00	–	–	–	–
		Itd.							
Članovi popisnog povjerenstva:			1. _____		2. _____				
U _____ dana _____ 2021.									

Slika 3: Primjer popisne liste dugotrajne imovine

Izvor: Brkanić Pongračić, S. (2020.), Godišnji popis (inventura) imovine i obveza poduzetnika za 2020. godinu, *RRIF*, br. 12, str. 70

Na slici 3 prikazan je primjer popisne liste dugotrajne imovine na primjeru fiktivnog poduzeća ABC d.o.o.. Moguće je utvrditi da je prilikom provođenja inventure utvrđen manjak jednog komada računalne opreme te je pritom utvrđen manjak u iznosu od 5.250,00 kn. Kada je riječ o ostaloj imovini, utvrđeno stanje odgovara onom koje je evidentirano u poslovnim knjigama. Utvrđeni manjak potrebno je računovodstveno evidentirati kako bi se izjednačilo računovodstveno i stvarno stanje, a kako bi se manjak ispravno računovodstveno evidentirao, prvi korak je utvrđivanje odgovornosti za manjak.

3. NABAVA DUGOTRAJNE IMOVINE

Pri samom početku poslovanja ili tijekom samog procesa poslovanja poslovnog subjekta, dugotrajna imovina se stječe kroz proces nabave. Iako na prvi pogled nabava djeluje vrlo jednostavno, odnosno pod pojmom nabave najčešće se percipira isključivo kupnja te izravno stavljanje imovine u uporabu, ovaj proces je najčešće značajno složeniji zbog troškova koji nastaju prilikom procesa nabave te stavljanja imovine u uporabu, zbog čega se u ovom poglavlju posebna pozornost posvećuje nabavi dugotrajne imovine. Stjecanje imovine može biti interno ili eksterno što se pojašnjava na samom početku ovog poglavlja, a nakon čega slijedi prikaz strukture troška nabave imovine te početno priznavanje dugotrajne imovine.

Poseban naglasak stavlja se i na evidentiranje imovine u pripremi, odnosno na činjenicu da se dugotrajna imovina po završetku kupnje ne stavlja odmah u uporabu dok nisu ispunjeni svi drugi preduvjeti kao što je primjerice evidentiranje troškova koji nastaju prilikom nabave imovine te koji uvećavaju vrijednost nabavljene imovine. A posebice je bitno naglasiti da se na imovinu u pripremi ne obračunava amortizacija, a što u praksi ponekad vodi pogrešnom računovodstvenom evidentiranju određenih tipova imovine, odnosno imovinu koja se koristi poduzeća ponekad evidentiraju kao imovinu u pripremi s ciljem izbjegavanja obračuna amortizacije, a kako bi u konačnici ostvarena dobit bila veća. U ovom poglavlju naglasak će primarno biti na nabavi dugotrajne materijalne imovine kao najznačajnije skupine dugotrajne imovine.

3.1. Interno i eksterno stjecanje dugotrajne imovine

Stjecanje dugotrajne imovine može se podijeliti na interno i eksterno stjecanje dugotrajne imovine. Internim stjecanjem imovine smatra se izrada imovine u vlastitoj izvedbi te u ovom slučaju do internog stjecanja imovine može doći u slučaju da primjerice ako građevinsko poduzeće gradi za svoje potrebe neko skladište, zgradu administracije ili pak neku zgradu koja će biti namijenjena za najam, a temeljem kojeg će društvo ostvarivati prihode. Ali, vrlo bitno je naglasiti da se interno razvijeni goodwill, zaštitni znak i neki drugi oblici nematerijalne imovine ne mogu evidentirati kao dugotrajna nematerijalna imovina iz razloga jer se ne može pouzdano procijeniti vrijednost ovakve imovine (Baica, 2008:30).

Eksterno stjecanje dugotrajne imovine može biti (Baica, 2008:30):

- Kupnjom na tržištu od različitih dobavljača;
- Financijskim leasingom (isključuje se operativni leasing budući da u ovom slučaju imovina ne prelazi u vlasništvo poduzetnika);
- Razmjenom za neku drugu imovinu;
- Donacijom te
- Ulaganjem članova društva.

U slučaju kupnje na tržištu, moguća je kupovina imovine u RH, na tržištu EU ili tržištu trećih zemalja. Ali, kada je riječ o kupovini iz trećih zemalja, kupovina se dodatno komplicira zbog carinskih te poreznih propisa koji se odnose na uvoz uz trećih zemalja. Kada je riječ o stjecanju imovine iz EU, nužno je posebnu pozornost posvetiti pragu stjecanja, odnosno ako je ukupna vrijednost nabava imovine tijekom kalendarske godine manja od 77.000,00 kuna, tada nije potrebno evidentiranje poduzeća kao poreznog obveznika za obračun PDV-a, odnosno moguće je da poduzeće plati PDV u državi iz koje stječe određenu imovinu. S druge strane, ako vrijednost jedne ili više sume više isporuka tijekom kalendarske godine premašuje 77.000,00 kuna, tada je poduzeće dužno registrirati se u Poreznoj upravi te platiti PDV na nabavu imovine u RH (Zaloker, 2016).

U praksi se učestalo s ciljem nabave imovine koristi leasing, ali kao jedan od modela stjecanja dugotrajne imovine ističe isključivo financijski leasing budući da kod operativnog leasinga predmet leasinga ne prelazi u vlasništvo drugog subjekta već je cijelo vrijeme u vlasništvu leasing društva. Bitno je naglasiti da se u slučaju financijskog leasinga obračunava amortizacija, dok kod operativnog leasinga amortizaciju obračunava društvo koje je vlasnik imovine koja je ujedno predmet leasinga. U praksi je moguća razmjena imovine, ali je pritom vrlo bitno posebnu pozornost posvetiti poreznim propisima bući da postoji velika vjerojatnost da će Porezna uprava ovakav tip transakcije smatrati prodajom te u tom slučaju zahtijevati plaćanje poreza na dobit ili eventualno obračun PDV-a. Moguće je stjecanje dugotrajne imovine donacijom, ali je u tom slučaju subjekt koji donira dugotrajnu imovinu obvezan platiti PDV na imovinu koja se donira (u slučaju ako je subjekt koji donira imovinu u sustavu oporezivanja PDV-om). Iako je malo vjerojatno da će u praksi doći do donacije dugotrajne imovine veće vrijednosti, ova mogućnost ne smije se isključiti (Baica, 2008:36-38).

Jedan od čestih načina stjecanja imovine, a posebice kada je riječ o samom osnivanju poduzeća je ulaganje članova poduzeća. Pritom je moguće da ulaganje imovine bude u upisani ili neupisani kapital, ali kako bi ulaganje imovine u poduzeće bilo evidentirano kao dugotrajna imovina, nužno je da poduzeće može neograničeno raspolagati s imovinom te da ne na temelju ulaganja imovine ne nastaje nikakav oblik sadašnje niti buduće obveze društva. O ulaganju mora postojati društveni ugovor ili neka druga valjana isprava, a ulaganju mora biti osiguran status imovine društva (Baica, 2008:38).

3.2. Struktura troška nabave imovine

Dugotrajna imovina je vrlo specifična jer trošak nabave ne podrazumijeva isključivo fakturu vrijednost određene imovine, odnosno, trošak nabave dugotrajne imovine, kao i kada je riječ o kratkotrajnoj imovini uključuje brojen troškove koji mogu nastati u svezi nabave imovine te s njenim stavljanjem u uporabu. Tako primjerice prilikom nabave stroja se u vrijednost stroja uključuje i trošak dopreme stroja, trošak montaže i puštanja u rad, trošak testiranja stroja, trošak programske podrške potrebne za rad stroja i sl.

Trošak nabave imovine uključuje naredne stavke (Belak, 2006:160):

- Fakturu ili kupovnu cijenu, odnosno onu vrijednost koja je navedena na fakturi koju je izdao dobavljač imovine koja se nabavlja;
- Uvozne carine, a što je posebice bitno kada je riječ o uvozu imovine s područja trećih zemalja kao što je primjerice BIH;
- Poreze koji nisu povrativi, odnosno ukoliko poduzeće nije u sustavu PDV-a, tada je i PDV koji je naveden na računu nepovrativ porez te se uključuje u nabavnu vrijednost imovine, iako se u slučaju nepovrativih poreza često misli na porez na promet nekretnina;
- Izravne troškove rada koji su nastali prilikom izrade imovine ili prilikom stjecanja iste. Ukoliko je riječ o samostalnoj izradi imovine ujedno se pojavljuju i drugi troškovi kao što su troškovi materijala i sirovina te broji drugi troškovi;
- Troškove pripreme lokacije, neovisno je li riječ o pripremi lokacije za ugradnju stroja ili je pak riječ o pripremi lokacije za izgradnju određene građevine;
- Troškove isporuke te manipulacije imovinom, odnosno pritom je vrlo bitno razlikovati je li isporuka imovine u skladište kupca ili je pak kupac dužan doći po imovinu koju

nabavlja u skladište dobavljača. Ukoliko dobavljač isporučuje imovinu u skladište kupca, tada ovaj trošak ne može nastati, već ga eventualno dobavljač može uvrstiti u fakturnu vrijednost imovine;

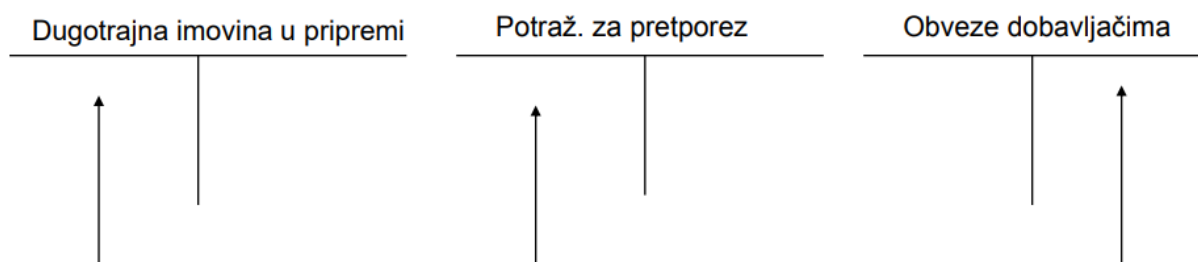
- Troškove ugradnje, postavljanja te puštanja u rad, odnosno ovi troškovi posebice se ističu kada je riječ o nabavi strojeva te slične dugotrajne imovine koju je nužno ugraditi, te provesti sve druge postupke koji prethode puštanju u rad dugotrajne imovine;
- Troškovi angažmana stručnog osoblja kao što su inženjeri ili arhitekti, a čiji angažman je nužan s ciljem osiguranja pravilne implementacije ili izgradnje dugotrajne imovine te
- Ostale troškove koji se mogu izravno pripisati imovini koja se nabavlja.

Moguće je uočiti da je nabava dugotrajne imovine vrlo složena budući da uključuje osim fakturne vrijednosti imovine i brojne troškove koji nastaju u svezi dovođenja imovine u funkciju. Iako nabava strojeva i opreme može biti jednostavnija, kada je riječ o nabavi građevinskih objekata, najčešće je riječ o vrlo složenom procesu koji uključuje brojne troškove, a posebice ukoliko se nabavlja objekt koji nije u potpunosti uređen i približno spreman za stavljanje u funkciju.

3.3. Početno priznavanje dugotrajne imovine

Da bi imovina mogla biti evidentirana, nužno je da se vrijednost imovine može pouzdano izmjeriti, a ovaj kriterij posebice se ističe kada je riječ o dugotrajnoj nematerijalnoj imovini koja se ne može evidentirati u slučaju kada se vrijednost imovine ne može pouzdano izmjeriti. Drugi kriterij odnosi se na pritjecanje ekonomskih koristi od korištenja imovine u poduzeće, odnosno nije moguće evidentiranje imovine od koje se ne očekuje bilo kakav oblik ekonomske koristi za poduzeće. Tj. nelogično je evidentiranje imovine temeljem koje će poduzeće ostvarivati gubitke, iako i ovakvih slučajeva ima u praksi (Perčević, 2021).

Početno priznavanje, odnosno mjerenje imovine utemeljeno je na prethodno definiranoj nabavnoj vrijednosti imovine, dok kada je riječ o naknadnom mjerenju vrijednosti dugotrajne imovine može doći do primjene modela troška ili modela revalorizacije koji će se detaljnije pojasniti u narednom poglavlju.



Slika 4: Evidentiranje nabave imovine

Izvor: Perčević, H. (2021.), *Računovodstvo dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*, preuzeto 15. srpnja 2021. s

<https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstvo%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>

Na slici 4 prikazano je početno evidentiranje dugotrajne imovine, odnosno evidentiranje nabave imovine. U slučaju da je poduzeće u sustavu PDV-a, tada se evidentira dugovno dugotrajna imovina u pripremi i potraživanje za pretporez te potražno obveze prema dobavljačima. U slučaju da poduzeće nije u sustavu PDV-a, tada se evidentira dugovno imovina u pripremi te potražno obveze prema dobavljačima. Tek kada je imovina stavljena u funkciju, potražno se evidentira iznos na kontu imovine u pripremi te se zadužuje konto imovine koja je nabavljena (odnosno analitički konto imovine).

Bitno je istaknuti da na imovini mogu nastati određeni naknadni troškovi te se u tom slučaju troškovi redovnog održavanja ne uključuju u vrijednost imovine, a s druge strane troškovi investicijskog održavanja se uključuju u vrijednost imovine, ukoliko su ispunjeni potrebni preduvjeti za priznavanje ovog troška. Dodatno, trošak zamjene dijelova moguće je uključiti u vrijednost imovine, ukoliko su ispunjeni uvjeti za priznavanje (Perčević, 2021).

4. NAKNADNO MJERENJE VRIJEDNOSTI DUGOTRAJNE IMOVINE

Naknadno mjerenje vrijednosti dugotrajne imovine je vrlo bitan postupak budući da dolazi do postupnog trošenja dugotrajne imovine, a što ujedno ovisi o većem brojem čimbenika, a od kojih se kao jedan od bitnijih svakako može istaknuti intenzitet korištenja dugotrajne imovine. Za pretpostaviti se da će se primjerice dva identična stroja različito trošiti ukoliko jedan radi više radnih sati, a drugi manje radnih sati te je u konačnici nužno provesti procjenu trošenja dugotrajne imovine te sukladno trošenju imovine prilagoditi i obračun amortizacije, odnosno amortizacijske stope. Ali, unatoč uložnim naporima s ciljem prikladnog obračuna amortizacije, u praksi često dolazi do rasta vrijednosti određenih tipova imovine, a posebice kada je riječ o nekretninama ili zemljištima (bitno je naglasiti da se na zemljište ne obračunava amortizacija), zbog čega je nužno provesti revalorizaciju vrijednosti ovih nekretnina, a kako bi u konačnici stvarna vrijednost imovine odgovarala vrijednosti imovine koja je utvrđena u poslovnim knjigama.

U ovom poglavlju prikazuju se tipovi naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne imovine, nakon čega slijedi pojmovno određenje amortizacije, prikaz amortizacijskih stopa uz kratko analiziranje utjecaja primjene različitih amortizacijskih stopa na poslovnu uspješnost poduzeća, prikazuju se vrste amortizacije te se na samom kraju ovog poglavlja prikazuje model revalorizacije.

4.1. Tipovi naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne imovine

Nakon početnog priznavanja, odnosno evidentiranja dugotrajne imovine u poslovnim knjigama, poduzeće je dužno odabrati metodu naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne imovine kako bi se imovina tijekom njenog korisnog vijeka evidentirala prema stvarnoj vrijednosti. Pritom HSFI 6 –Dugotrajna materijalna imovina te MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema definiraju obvezu naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne imovine, a što je jedan od temeljnih preduvjeta za istinito i fer izvještavanje u financijskim izvještajima poduzeća, a naglaskom na bilancu. Pritom bi odabrana metoda trebala biti definirana kroz računovodstvene politike poduzeća, a posljedično naznačena i u financijskim izvještajima poduzeća, neovisno je li odabrana metoda troška ili metoda revalorizacije (Zaloker, 2020).

Metoda troška temelji se na evidentiranju dugotrajne materijalne imovine prema troškovima nabave koji se umanjuju za iznos amortizacije te eventualne gubitke od umanjenja vrijednosti, odnosno ukoliko je u međuvremenu došlo do vrijednosnog usklađenja vrijednosti imovine na nižu vrijednost. S druge strane, kada je riječ o imovini čija fer vrijednost se može pouzdano odrediti, moguće je korištenje metode revalorizacije te evidentiranje imovine u poslovnim knjigama prema fer vrijednosti, odnosno vrijednosti koja bi se mogla postići na tržištu u slučaju kada bi poduzeće prodavalo navedenu imovinu u određenom trenutku (Zalokar, 2020).

U nastavku ovog poglavlja detaljnije se prikazuje amortizacija koja je vrlo bitna za svođenje knjigovodstvene vrijednosti imovine na njenu stvarnu vrijednost te se na samom kraju poglavlja prikazuje model revalorizacije.

4.2. Pojmovno određenje amortizacije

Amortizacija se u najopćenitijem smislu definira kao postupno trošenje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine. Odnosno, bitno je naglasiti da se amortizacija ne obračunava na sve tipove dugotrajne imovine, već isključivo na ova dva tipa dugotrajne imovine budući da je nemoguće da dolazi do trošenja ili uporabe dugotrajne financijske imovine te dugotrajnih potraživanja budući da do promjena vrijednosti, kada je riječ o ovim skupinama dugotrajne imovine dolazi zbog promjena tržišnih uvjeta i sl. Prilikom obračuna amortizacije dolazi do sustavnog rasporeda amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njenog korisnog vijeka uporabe na proizvode, usluge, robe ili pak na rashode razdoblja ukoliko je riječ o amortizaciji imovine koja se koristi za potrebe administracije, uprave i prodaje. Iz tog razloga moguće je definirati da dolazi do nadoknade troška amortizacije kroz prodajnu cijenu proizvoda, roba ili usluga. Odnosno, budući da je trošak amortizacije imovine koja se koristi s ciljem proizvodnje, prodaje roba ili pružanja usluga uključena u kalkulaciju cijene istih, prilikom prodaje proizvoda, roba i usluga dolazi do istodobnog nadoknađivanja troška amortizacije (Perčević, 2021).

Moguće su i druge definicije amortizacije, od kojih je moguće istaknuti naredne (Kovačević i Vojnović, 2000:335):

- „Amortizacija je nenovčani trošak koji se periodično obračunava radi transformacije materijalnih osnovnih sredstava u novčani oblik;
- Amortizacija je veličina kojom se u poslovnom procesu kvantificira trošak dugotrajne imovine;

- Amortizacija je razmjerna nadoknada investirane svote u dugotrajnu imovinu;
- Amortizacija je prenošenje vrijednosti s jednog objekta na drugi, odnosno s osnovnog sredstva na proizvode ili usluge;
- Amortizacija odražava trošenje osnovnih sredstava i smanjenje njihove vrijednosti te
- Amortizacija je trošak korištenja osnovnih sredstava“.

Iz prethodno nabrojanih definicija moguće je zaključiti da iako je riječ o različitim definicijama, one ističu prenošenje vrijednosti s osnovnog sredstva, odnosno dugotrajne imovine na proizvode ili usluge budući da tijekom proizvodnje ili pružanja usluga dolazi do trošenja dugotrajne imovine. Iz tog razloga prilikom prodaje proizvoda i usluga dolazi do transformacije materijalne imovine u novčani oblik. Ističe se i definicija prema kojoj amortizacija predstavlja nadoknadu investirane svote u dugotrajnu imovinu, odnosno kroz amortizaciju se postupno nadoknađuje investirani iznos, a istodobno dolazi do kumulacije sredstava za nabavu neke nove imovine.

Dugotrajna imovina se može podijeliti na dvije grupe, odnosno na imovinu koja se amortizira te na imovinu koja se ne amortizira. Pritom se amortizira imovina koja ima naredne karakteristike (Vujević, 2005:164):

- Očekuje se korisni vijek uporabe imovine duži od godine dana, odnosno da nije riječ o imovini koja će se potrošiti u jednom proizvodnom procesu, a što je vrlo bitno istaknuti budući da postoje brojne vrste sirovina i materijala koje imaju vrijednost veću od 3.500,00 kn, a ujedno nije riječ o dugotrajnoj imovini, već o zalihama sirovina i materijala (npr. kada je riječ o sirovinama i materijalima koji se koriste u brodogradnji);
- Ograničen vijek uporabe, bio on jedna ili više godina, za razliku od imovine koja ima neograničen vijek uporabe te se ne amortizira budući da se pretpostavlja da ne dolazi do trošenja ovakve imovine te
- Koju poduzeće drži s ciljem korištenja u proizvodnji, za pružanje usluga ili u administrativne svrhe. S druge strane, amortizacija se ne obračunava primjerice ako je riječ o nekretnini koja se drži s ciljem prodaje.

Amortizacija se ne obračunava na naredne skupine imovine (Vujević, 2005:164):

- Zemljišta, neovisno je li riječ o građevinskim ili poljoprivrednim zemljištima budući da se pretpostavlja da korištenjem zemljišta ne može doći do njegovog trošenja, iako ova

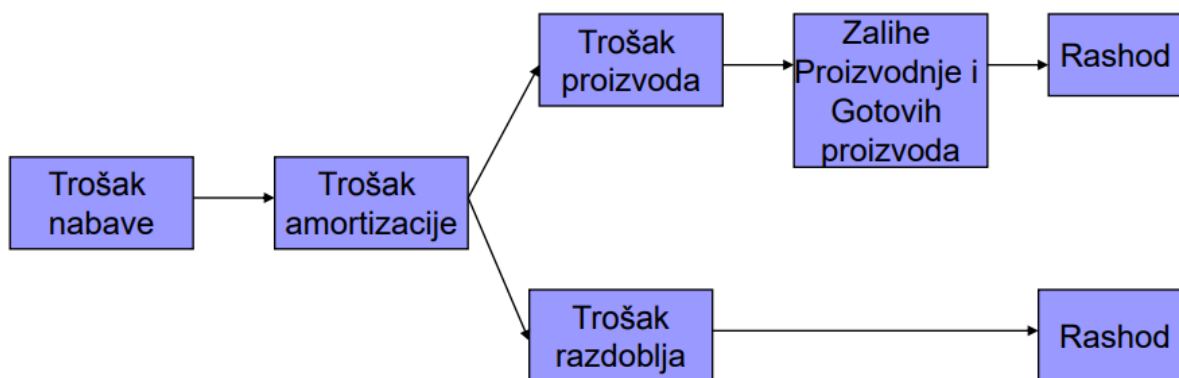
odrednica sve više postaje upitna budući da dolazi do nastanka nemogućnosti korištenja pojedinih zemljišta zbog utjecaja različitih čimbenika kao što su primjerice klimatske promjene (zbog kojih nastaju poplave i sl.);

- Šume i druge prirodne obnovljive resurse, iako je ovo vrlo diskutabilno budući da iako dolazi do obnove šuma nakon njihovog krčenja, taj proces je vrlo dugotrajan te nerijetko i upitan ukoliko dolazi do izraženog djelovanja čovjeka;
- Izdatke za istraživanje i razvoj te
- Knjige u knjižnicama koje imaju trajnu vrijednost (nužno je istaknuti da je riječ isključivo o vrlo vrijednim knjigama od povijesnog ili nekog drugog značaja čija vrijednost s godinama raste), spomenici kulture i druga umjetnička i sl. djela trajne vrijednosti.

Amortizaciju je moguće podijeliti na dvije skupine, odnosno porezno priznatu (koja se obračunava prema propisanim stopama ili najviše do podvostručenih stopa) te onu koja je porezno nepriznata. Kao neke od primjera trajno porezno nepriznate amortizacije moguće je istaknuti nabrojane u nastavku, a koje je pritom nužno diferencirati u odnosu na privremeno porezno nepriznatu amortizaciju, a što je izravna posljedica primjene stopa koje su više od podvostručenih uobičajenih stopa (Zakon o porezu na dobit, 2004: čl. 11):

- Koja se obračunava na prethodno otpisanu imovinu, a koja je u potpunosti amortizirana;
- Imovinu koja se ne koristi u poslovanju (kao što je primjerice imovina u pripremi, a koja ujedno nije u potpunosti stavljena u funkciju, npr. nije dozvoljen obračun amortizacije na zgradu u izgradnji);
- Amortizacija na osobne automobile priznaje se samo do nabavne vrijednosti od 400.000,00 kn izuzev kada je riječ o korištenju osobnog automobila u svrhe najma ili pružanja usluga (usluge prijevoza i sl.) te
- Amortizacija goodwilla koji je nastao kao posljedica statusnih promjena (npr. pripajanja).

Osim u poreznom smislu, moguće je razlikovati amortizaciju u računovodstvenom te financijskom smislu.

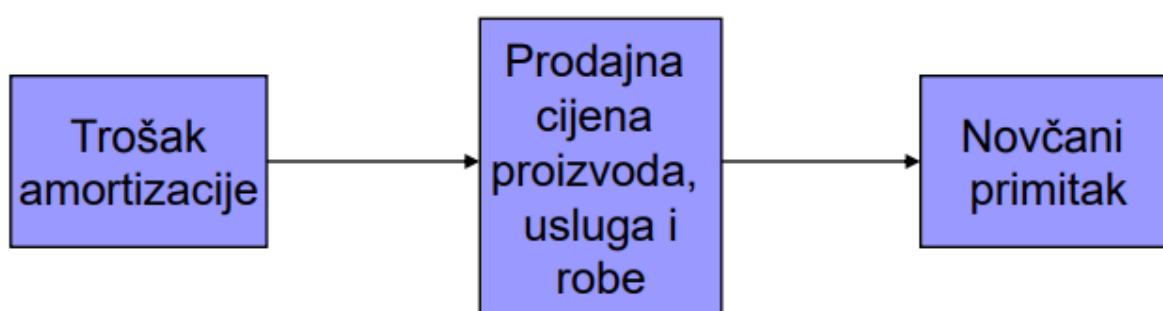


Slika 5: Amortizacija u računovodstvenom smislu

Izvor: Perčević, H. (2021.), *Amortizacija dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*, preuzeto 17. kolovoza 2021. s

<https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Amortizacija%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>

Na slici 5 prikazana je amortizacija u računovodstvenom smislu. Odnosno amortizacija koja se obračunava na trošak nabave može se rasporediti na trošak proizvoda (ukoliko je riječ o amortizaciji u proizvodnji, konto 490) ili na troškove razdoblja (konto 491) koji izravno terete rashode razdoblja u kojem su nastali. Trošak proizvoda se kroz konta razreda 6 prenosi na zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. U ovom slučaju se amortizacija koja je nastala u proizvodnji kao rashod priznaje tek kada su proizvodi prodani te je evidentiran trošak zaliha prodanih proizvoda i usluga (skupina 70).



Slika 6: Amortizacija u financijskom smislu

Izvor: Perčević, H. (2021.), *Amortizacija dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*, preuzeto 17. kolovoza 2021. s

<https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Amortizacija%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>

Na slici 6 prikazana je amortizacija u financijskom smislu, odnosno trošak amortizacije se transformira u prodajnu cijenu proizvoda, roba i usluga, a po dovršetku procesa prodaje nastaje prihod koji se po naplati transformira u novčani primitak. Iz tog razloga se kroz definicije amortizacije ističe da amortizacija doprinosi transformaciji materijalnog oblika imovine u njen novčani oblik.

Iako se u praksi amortizacija najčešće obračunava na iznos koji je ujedno trošak nabave, moguć je obračun amortizacije na trošak nabave koji je umanjen za ostatak vrijednosti ili pak na revaloriziranu vrijednost imovine. Vrlo bitno je istaknuti da razdoblje obračuna amortizacije može biti različito, tako da iako se u praksi najčešće koristi korisni vijek uporabe, odnosno vijek trajanja imovine, moguće je korištenje razdoblje korištenja imovine ili procjena vijeka imovine. Prilikom korištenja različitih razdoblja amortizacije ili osnovica za obračun amortizacije dolazi do odstupanja, zbog čega je Zakonom o porezu na dobit propisan obračun amortizacije, odnosno kako bi obračun amortizacije bio unificiran i kako bi se izbjegle određene malverzacije koje mogu nastati prilikom obračuna (Perčević, 2021).

Ujedno, bitno je naglasiti da se amortizacija obračunava od prvog narednog mjeseca od kada je imovina stavljena u uporabu pa sve do završetka onog mjeseca kada je prestalo korištenje imovine, odnosno do kada je došlo do otuđenja imovine (Perčević, 2012).

4.3. Amortizacijske stope

Amortizacijske stope koje bi se u praksi trebale koristiti propisane su prema Zakonu o porezu na dobit te se definiraju u odnosu na skupine dugotrajne imovine. Pritom je u praksi dozvoljeno korištenje nižih i viših stopa amortizacije u odnosu na one propisane (porezno su priznate maksimalno dvostruke amortizacijske stope), ali je ostavljena i mogućnost korištenja stopa koje su više od porezno priznatih te su u tom slučaju troškovi amortizacije imovine privremeno porezno nepriznati, ali kada se ispune uvjeti (kroz narednih nekoliko godina), ti troškovi će postati porezno priznati, iako se u tom trenutku možda neće obračunavati amortizacija te imovine (ukoliko je prethodno u potpunosti amortizirana) ili sl. (Zaloker, 2018).

Red. br.	Opis	Redovna stopa		Podvostručena stopa	
		Vijek uporabe (god.)	Stopa (%)	Vijek uporabe (god.)	Stopa (%)
1.	Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20	5	10	10
2.	Osnovno stado i osobni automobili	5	20	2,5	40
3.	Nematerijalna imovina, oprema, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju	4	25	2	50
4.	Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50	1	100
5.	Za ostalu nespomenutu imovinu	10	10	5	20

Slika 7: Stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit

Izvor: Zaloker, D. (2018.), *Obračun amortizacije*, preuzeto 15. kolovoza 2021. s <https://www.teb.hr/novosti/2018/obracun-amortizacije/>

Na slici 7 prikazane su stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit. Sa slike vidljivo je da je redovna stopa za građevinske objekte i brodove veće od 1.000 BRT 20 godina te se pritom obračunava stopa od 5% (izračunava se na način da se 100 dijeli sa brojem godina koje čine korisni vijek uporabe imovine), za ovu skupinu imovine moguće je amortizaciju obračunati i prema podvostručenoj stopi, odnosno po 10%. S druge strane, kada je riječ o ovoj skupini dugotrajne imovine, u praksi se amortizacija najčešće obračunava prema nižim stopama budući da se očekuje da će korisni vijek nekretnine biti 50 ili više godina, a što svakako ovisi o tipu nekretnine, budući da se očekuje da će zgrada administracije, uprave i prodaje imati duži vijek trajanja u odnosu na građevinu u kojoj se nalazi proizvodni pogon, a koji često iako nije dotrajavao bude potrebno mijenjati zbog samih promjena koje se se dešavaju u proizvodnom procesu.

Za osnovno stado i osobne automobile pretpostavlja se vijek uporabe od 5 godina, zbog čega se na ovu skupinu imovine obračunava amortizacija po stopi od 20% (ili udvostručena stopa od 40%). Kao i kada je riječ o prethodnoj skupini, korisni vijek uporabe imovine uvelike ovisi o tipu imovine te intenzitetu korištenja kada je riječ o automobilima. Na nematerijalnu imovinu, opremu, strojeve te vozila koja ne spadaju u skupinu osobnih automobila, odnosno, u ovom slučaju riječ je o teretnim vozilima ili različitim tipovima radnih vozila koja se koriste u poslovanju poduzeća obračunava se amortizacija po stopi od 25% budući da se pretpostavlja da će se ova imovina moći koristiti 4 godine. Ali, u praksi dolazi do značajnih odstupanja budući da, kada je riječ o određenim poduzećima vrlo brzo dolazi do zastarijevanja strojeva, opreme ili druge imovine koja spada u ovu skupinu te ju je potrebno mijenjati i češće od svako 4 godine, zbog čega se koriste podvostručene ili čak više stope amortizacije.

Na računala i računalnu opremu, računalne programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže amortizacija se obračunava po stopi od 50% budući da se pretpostavlja vijek uporabe od dvije godine. U ovom slučaju vrlo bitno je naglasiti da je riječ o mobilnim telefonima vrijednosti veće od 3.500,00 kn, dok se mobilni telefoni manje vrijednosti klasificiraju u kratkotrajnu imovinu te se pritom ne provodi obračun amortizacije. Kao i u slučaju prethodne skupine dugotrajne imovine, kada je riječ o poduzećima koja moraju konstantno pratiti tehnološke promjene (npr. poduzeća u IT industriji), a budući da je u ovom slučaju riječ o skupini imovine koja vrlo brzo zastarijeva, moguća je amortizacija po stopi od 100% u jednoj godini, odnosno podvostručena stopa.

Na ostalu nespomenutu imovinu primjenjuje se amortizacijska stopa od 10% budući da se pretpostavlja korisni vijek uporabe od 10 godina. Ono što je vrlo specifično kada je riječ o dugotrajnoj imovini činjenica je da se pomoću amortizacije, odnosno kroz odabir amortizacijskih stopa može uvelike utjecati na uspješnost poslovanja poduzeća. Odnosno, ukoliko vodstvo poduzeća primjenjuje stope koje su veće u odnosu na uobičajene, dolazi do umanjenja dobiti, odnosno povećanja ostvarenog gubitka. S druge strane, kroz primjenu umanjene stopa u odnosu na uobičajene, dolazi do uvećanja ostvarene dobiti te smanjenja ostvarenog gubitka. Pojedina poduzeća u praksi koriste uvećane ili umanjene amortizacijske stope kako bi prilagodila financijski rezultat prema željenom financijskom rezultatu s ciljem smanjivanja obveze za poreza na dobit ili s ciljem prikazivanja poslovanja u boljem svjetlu nego što ono zapravo jeste. Iz tog razloga je nužno prilikom iščitavanja financijskih izvještaja pojedinog poduzeća ući dublje u tematiku specifičnosti poslovanja određenog poduzeća te usporediti amortizacijske stope koje se primjenjuju u odnosu na one propisane.

4.4. Vrste amortizacije

Metode obračuna amortizacije moguće je podijeliti na vremenske metode te na metodu obračuna prema učinku koja se ujedno naziva i funkcionalnom metodom budući da se temelji na obračunu amortizacije u odnosu na primjerice broj proizvedenih proizvoda i sl. Vremenske metode su progresivna, degresivna te pravocrtna ili linearna metoda. Ali, iako je teoretski moguće primjenjivati bilo koju od ovih metoda obračuna amortizacije, u praksi se najčešće primjenjuje isključivo linearna metoda budući da je riječ o metodi koja je propisana prema važećim zakonskim propisima (Zakon o porezu na dobit, 2004:čl. 12).

Degresivna metoda temelji se na amortizaciji prema višim stopama tijekom prvih godina korisnog vijeka uporabe imovine te je posljedica ovakvog obračuna amortizacije činjenica da je imovina amortizirana u prvim godinama korištenja. S druge strane, progresivna metoda temelji se na primjeni nižih stopa amortizacije u prvim godinama, dok u narednim godinama postupno dolazi do povećanja amortizacijskih stopa te se stoga imovina ponajprije amortizira u zadnjim godinama korištenja (Perčević, 2021).

Linearna metoda je ujedno najjednostavnija za korištenje, primjenom ove metode osnovica te stope ostaju jednake tijekom korisnog vijeka uporabe imovine. Posljedično, primjenom ove metode dolazi do ravnomjernijeg raspoređivanja troškova, a što je danas sve upitnije budući da dolazi do velikih oscilacija kada je riječ o određenim djelatnostima koje su primjerice tijekom 2019. godine natprosječno poslovale, a tijekom 2020. godina gotovo da nisu poslovale. Linearna metoda stimulira bolje korištenje kapaciteta poduzeća, bilo da je riječ o proizvodnim ili uslužnim kapacitetima te primjenom ove metode najčešće dolazi do obračuna manjeg iznosa troška po pojedinoj jedinici proizvoda ili usluga (Miljak, Bubić i Kitić, 2012:128).

Amortizacija prema linearnoj metodi obračunava se na način da se osnovica množi sa godišnjom stopom za obračun amortizacije i ukoliko se računa amortizacija na mjesečnoj razini, dijeli sa 12. Stopa za obračun amortizacije računa se na temelju korisnog vijeka uporabe imovine, a koji se dijeli sa 100 (Miljak, Bubić i Kitić, 2012:128). Kada je riječ primjerice o amortizaciji građevine, evidentira se iznos potražno na konto 0290 akumulirana amortizacija građevina te dugovno na konto 4310 amortizacija građevina.

4.5. Model revalorizacije

U razdobljima kada je došlo do značajnije promjene fer vrijednosti imovine HSFI i MSFI zahtijevaju ili omogućavaju primjenu različitih modela revalorizacije s ciljem evidentiranja imovine prema fer vrijednosti. U ovom slučaju je evidentiranje dugotrajne financijske imovine po fer vrijednosti zahtijevano, ali kada je npr. riječ o evidentiranju zaliha, nije nužno svođenje na fer vrijednost budući da se pretpostavlja da dolazi do cirkulacije zaliha u poduzeću, odnosno da se iste vrlo brzo troše u poslovnom procesu te da će se uskoro nabaviti nove zalihe po novoj vrijednosti (Belak, 2010:19).

Kada je riječ o ovoj metodi, poduzeće pomoću metode revalorizacije u svojim poslovnim knjigama evidentira dugotrajnu materijalnu imovinu (ali samo onu čija vrijednost se može pouzdano utvrditi) prema njenom revaloriziranom ili fer iznosu. Revalorizirani iznos imovine utvrđuje se na način da se utvrđuje fer vrijednost imovine, koja se umanjuje za amortizaciju te eventualne gubitke koji su mogli nastati kao posljedica umanjenja vrijednosti. Revalorizirana ili fer vrijednost definira se kao ona vrijednost koja bi se mogla postići u tržišnim uvjetima za određenu dugotrajnu imovinu (Zaloker, 2020).

Revalorizacija kao metoda naknadnog utvrđivanja vrijednosti imovine, odnosno dugotrajne materijalne imovine provodi se u slučaju kada se knjigovodstvena vrijednost imovine značajno razlikuje u odnosu na fer vrijednost imovine, neovisno o tome je li knjigovodstvena vrijednost veća ili manja od njene fer vrijednosti. Ono što je izuzetno bitno je činjenica da ukoliko se revalorizira npr. jedna zgrada, potrebno je provesti revalorizaciju svih građevina, odnosno nužno je provođenje revalorizacije svih stavki skupine kojoj određena imovina pripada, neovisno je li riječ o zgradama, zemljištu, strojevima i sl.. Dodatno, vrlo bitno je naznačiti da se i kod modela revalorizacije provodi obračun amortizacije, ali se u tom slučaju amortizacija obračunava na revaloriziranu vrijednost, a koja ujedno čini novu osnovicu za obračun amortizacije (Cirkveni Filipović, 2018:9).

S ciljem utvrđivanja fer vrijednosti imovine moguće je korištenje tri različite metode, odnosno utvrđivanje vrijednosti imovine na temelju tržišnog pristupa, troškovnog pristupa te prema dobitnom pristupu. Pritom se tržišni pristup temelji na istraživanju tržišta te na vrijednosti imovine sličnih ili istih karakteristika. Troškovni pristup utemeljen je na izračunu troška koji bi mogao nastati prilikom nabave imovine istih karakteristika ili pak prilikom izgradnje građevine istih karakteristika. Dobitni pristup utemeljen je na iskazivanju sadašnje vrijednosti imovine, odnosno moguće je korištenje tehnike svodenja na sadašnju vrijednost, korištenje modela za utvrđivanje cijena opcija te metoda ostatka vrijednosti.

Revalorizacijom imovine mijenja se vrijednost imovine u bilanci, a što uključuje i akumuliranu amortizaciju imovine u razredu 0, ali, istodobno dolazi i do promjene iznosa revalorizacijskih rezervi koje su dio kapitala, odnosno pasive te se evidentira prihod ili rashod u ovisnosti je li riječ o promjeni vrijednosti imovine naviše ili naniže. Jedan od temeljnih razloga zašto veliki dio poduzetnika izbjegava provoditi revalorizaciju imovine je činjenica da prihod, odnosno posljedično ostvarena dobit nakon revalorizacije dovodi do povećanja ukupno ostvarene dobiti,

a što u konačnici uvećava obvezu poreza na dobit. Uvećana osnovica za obračun poreza na dobit ujedno znači i da će doći do višeg iznosa obračunatog poreza, a time i većeg odljeva sredstava iz poduzeća. Zapravo, moguće je uočiti da revalorizaciju redovitije provode poduzeća kojima je cilj prikazati veću učinkovitost poslovanja poduzeća iz razloga jer su u procesu privlačenja novih investitora, odobravanja kredita i sl. (Kolačević, 2005:61).

5. PRESTANAK PRIZNAVANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U BILANCI

Kada se imovina više ne koristi, nužno je provesti prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine u bilanci. Do prestanka priznavanja dugotrajne imovine dolazi ukoliko je došlo do otuđenja imovine ili ukoliko se ne očekuje ostvarivanje budućih ekonomskih koristi od korištenja ili otuđenja dugotrajne imovine. Iz tog razloga se u ovom poglavlju prikazuje rashodovanje te isknjiženje dugotrajne imovine.

5.1. Rashodovanje dugotrajne imovine

Rashodovanje imovine podrazumijeva trajno povlačenje imovine iz uporabe, odnosno ne može doći do privremenog povlačenja imovine iz uporabe pa naknadnog vraćanja u uporabu. Imovina koja je rashodovana upućuje se na uništenje (što podrazumijeva na odlaganje ostataka imovine na za to predviđena mjesta, odnosno odlagališta) ili otuđenje imovine. Odnosno do otuđenja može doći ukoliko se imovina rastavlja na sastavne dijelove te prodaje u komadu ili dijelovima, poklanja, likvidira ili sl. Pritom je vrlo bitno naglasiti da prilikom rashodovanja ne dolazi do isknjižavanja imovine iz bilance, već tek nakon otuđenja imovine (Bičanić, 2018).

Rashodovanje imovine nužno je ako je riječ o imovini (Bičanić, 2018):

- Koja je oštećena, a istodobno popravak nije moguć ili pak trošak popravka nadmašuje vrijednost imovine (u ovom slučaju je nužno dobro procijeniti isplati li se popravljati imovinu, a što se može pokazati kao potrebno, ukoliko nije moguće nabaviti imovinu sličnih ili istih karakteristika) te
- Ako je riječ o imovini koja je uništena, istrošena, tehnološki zastarjela te više nije u uporabi (kao jedan od čestih primjera moguće je navesti računala, budući da dolazi do vrlo brzog zastarijevanja računalne opreme).

Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine ne provodi se proizvoljno, već se provodi isključivo na temelju prijedloga Povjerenstva za rashodovanje materijalne imovine. Pritom Povjerenstvo utvrđuje imovinu te količine imovine koju je potrebno rashodovati, a ono što je najbitnije, dužnost Povjerenstva je da ujedno navede i razloge koji su uzrokovali neuporabljivost imovine koja se rashoduje (Cirkveni, 2012:60).

XY d.o.o. Ilica 22
OIB 12345678912 Zagreb

Na temelju internog akta Pravilnika o računovodstvu Povjerenstvo za-
duženo za rashodovanje dugotrajne materijalne imovine u sastavu:

1. Ivo Ivić (predsjednik)
2. Marko Marić (član) i
3. Anica Anić (član) podnosi 20. prosinca 2012.

Upravi društva XY d.o.o.:

Prijedlog za rashodovanje dugotrajne materijalne imovine

Tek. br.	Opis	Količi- na	Knjigovodstveni podatci		
			Trošak nabave	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstve- na vrijednost
1.	Fotokopirni aparat	5	40.000,00	40.000,00	0
2.	Elektroničko računalo	20	100.000,00	100.000,00	0

Obrazloženje:

Fotokopirni aparati i elektronička računala su zastarjeli, pa se predlaže njihovo isključenje iz uporabe zbog nemogućnosti daljnjeg korištenja. Budući da je riječ elektroničkoj opremi, predlaže se predaja iste na uništenje ovlaštenom sakupljaču elektroničkog otpada.

Članovi Povjerenstva: 1. Ivo Ivić
2. Marko Marić.....
3. Anica Anić.....

Slika 8: Primjer prijedloga za rashodovanje imovine

Izvor: Cirkveni, T. (2012.), Računovodstveno i porezno motrište rashodovanja imovine, *RRIF*, br. 12, str. 60

Na slici 8 prikazan je primjer prijedloga za rashodovanje imovine, a što je ujedno jedan od prvih koraka za rashodovanje imovine, nakon kojeg slijedi Odluka o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine.

XY d.o.o. OIB 12345678912		Ilica 22 Zagreb			
Na temelju čl. ___ Statuta (ili drugog internog akta), a u svezi s t. 6.58 HSFI-a 6 - <i>Dugotrajna materijalna imovina</i> (Nar. nov., br. 30/08. – 58/11.) odnosno t. 67. MRS-a 16 <i>Nekretnine, postrojenja i oprema</i> (Nar. nov., br. 136/09. – 15/12.) i Prijedloga Komisije za rashodovanje dugotrajne materijalne imovine, Uprava trgovačkog društva XY d.o.o. donijela je 30. prosinca 2012. ovu					
Odluku o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine					
Tek. br.	Opis	Količina	Knjigovodstveni podatci		
			Trošak nabave	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost
1.	Fotokopirni aparat	5	40.000,00	40.000,00	0
2.	Elektroničko računalo	20	100.000,00	100.000,00	0
<p>Obrazloženje: Fotokopirni aparati i elektronička računala su zastarjeli, pa se isključuju iz uporabe i bit će odvezeni na otpad trgovačkom društvu Otpad d.o.o. koje obavlja djelatnost zbrinjavanja elektroničke opreme. O tome će se pribaviti odgovarajuća potvrda nakon čega će se isti isknjižiti iz poslovnih knjiga.</p> <p style="text-align: right;">Predsjednik uprave</p>					

Slika 9: Primjer Odluke o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine

Izvor: Cirkveni, T. (2012.), Računovodstveno i porezno motrište rashodovanja imovine, *RRIF*, br. 12, str. 60

Na slici 9 prikazan je primjer Odluke o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine. Tek nakon što je sastavljena i donesena Odluka o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine, moguće je provesti rashodovanje imovine, odnosno najčešće uništavanje imovine te odlaganje na za to prikladna mjesta.

5.2. Isknjiženje dugotrajne imovine

Isknjižavanje dugotrajne imovine iz poslovnih knjiga provodi se po završetku rashodovanja dugotrajne imovine, odnosno najčešće nakon što je završeno uništenje imovine. Ali, u praksi često dolazi do prodaje imovine, tako da u ovom slučaju do isknjižavanja dolazi po završetku procesa prodaje imovine. Prijedlog za isknjižavanje imovine moguće je sastaviti prema Potvrdi o zaprimljenom otpadu koju je izdalo ovlašteno odlagalište ili pravna osoba ovlaštena za poslove prikupljanja otpadnih materijala. U pojedinim slučajevima temelj za isknjižavanje može biti i Zapisnik o obavljenom očevidu koji izdaje Porezna uprava (Cirkveni, 2012:60).

Isknjižavanje je najjednostavnije ukoliko je knjigovodstvena vrijednost imovine jednaka nula, ali s druge strane, postoji mogućnost da je knjigovodstvena vrijednost imovine veća od nule te

je u tom postupak isknižavanja drugačiji, odnosno potrebno je evidentirati trošak neamortizirane vrijednosti rashodovane, otuđene ili uništene imovine, a pritom će evidentirani trošak u konačnici teretiti troškove razdoblja u kojem je trošak nastao (Crikveni, 2012:61).

6. ZAKLJUČAK

Dugotrajna imovina je ona imovina kojoj je vrijednost veća od 3.500,00 kn te vijek uporabe duži od godine dana te je iz tog razloga nužno posebnu pozornost posvetiti uspravnom evidentiranju dugotrajne imovine, odnosno kako bi se izbjeglo evidentiranje određene kratkotrajne imovine kao dugotrajne. Kao jedna od karakteristika koja diferencira dugotrajnu imovinu u odnosu na kratkotrajnu je činjenica da dugotrajna imovina nije namijenjena prodaji, već isključivo korištenju u proizvodnom procesu ili procesu pružanja usluga. Odnosno, građevine se obično klasificiraju kao dugotrajna imovina, ali kada je riječ o građevinskom poduzeću, tada se određena građevina koja je namijenjena prodaji klasificira kao zalihe.

Kao jedna od vrlo bitnih karakteristika dugotrajne imovine ističe se činjenica da dugotrajna imovina podliježe obračunu amortizacije, izuzev skupina imovine za koju se pretpostavlja da nema ograničen vijek trajanja kao što su zemljišta, različita umjetnička djela i sl. U ovom slučaju je jedino moguće periodično provoditi revalorizaciju vrijednosti imovine, odnosno moguće je svođenje imovine na njenu fer vrijednost (višu ili manju u odnosu na knjigovodstvenu). Pod pojmom dugotrajne imovine najčešće se podrazumijeva nematerijalna, materijalna i financijska imovina te dugotrajna potraživanja, ali se ne smije zanemariti niti ulaganja u nekretnine te dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, odnosno dugotrajnu financijsku imovinu s rokom povrata dužim od jedne godine.

Kada je riječ o dugotrajnoj imovini, nužno je razlikovanje internog te eksternog stjecanja, a što se posebice ističe kada je riječ o goodwillu, zaštitnom znaku te drugim sličnim oblicima nematerijalne imovine, a koji nemaju stvarnu vrijednost ukoliko su interno nastali te se u tom slučaju ne evidentiraju kao dugotrajna imovina, već kao trošak razdoblja. Prilikom stjecanja imovine, imovina se ne evidentira po fakturnoj vrijednosti, već je potrebno početno imovinu evidentirati kao imovinu u pripremi, a tek pošto su evidentirani svi preostali troškovi koji su nastali u svezi dovođenja imovine u funkciju te je imovina stavljena u funkciju, moguće je imovinu evidentirati kao dugotrajnu imovinu u uporabi, a što je vrlo bitno zbog samog obračuna amortizacije.

Iako je moguće amortizaciju obračunavati na više načina, a pritom bi možda obračun amortizacije prema učinku bio poželjan budući da se s povećanjem obujma proizvodnje

dugotrajna imovina više troši, Zakon o porezu na dobit dozvoljava isključivo linearnu metodu obračuna amortizacije. Vrlo bitno je istaknuti revalorizaciju imovine, a koja se najčešće provodi proizvoljno, odnosno ukoliko to rukovodstvu poduzeća odgovara, a ne prema stvarno nastaloj potrebi, odnosno ukoliko je došlo do promjene vrijednosti imovine, a kako bi se njena vrijednost svela na fer vrijednost. Finalno, vrlo bitno je pravilno računovodstveno evidentirati prestanak priznavanja imovine u bilanci, a pritom može doći do prodaje imovine, otuđenja imovine budući da je ista bezvrijedna i sl.

LITERATURA:

1. Baica, Z. (2008.), Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6, *Računovodstvo i porezi u praksi*, br. 5, str. 27-45
2. Belak, V. (2001.), *Osnove profesionalnog računovodstva*, Split: Veleučilište u Splitu
3. Belak, V. (2010.), Pokazatelji uspješnosti nakon revalorizacije imovine, *RRIF*, br. 10, str. 19-28
4. Belak, V.(2006.), *Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima*, Zagreb: Zgombić i partneri
5. Bičanić, N. (2018.), *Što je točno rashodovanje... i što s rashodovanom imovinom?*, preuzeto 02. rujna 2021. s <https://www.teb.hr/novosti/2018/sto-je-tocno-rashodovanje-i-sto-s-rashodovanom-imovinom/>
6. Bolfek, B., Stanić, M. i Tokić, M. (2011.), Struktura bilance kao pokazatelj lošeg poslovanja, *Oeconomica Jadertina*, vol. 1, no. 1, str. 76-87
7. Brkanić Pongračić, S. (2020.), Godišnji popis (inventura) imovine i obveza poduzetnika za 2020. godinu, *RRIF*, br. 12, str. 64-75
8. Cirkveni Filipović, T. (2018.), Računovodstvo valorizacije dugotrajne materijalne imovine, *RRIF*, br. 7, str. 9-17
9. Cirkveni, T. (2012.), Računovodstveno i porezno motrište rashodovanja imovine, *RRIF*, br. 12, str. 59-62
10. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6: dugotrajna materijalna imovina, Narodne novine br. 86/15 (2015.)
11. Kolačević, S. (2005.), Učinci procjene dugotrajne materijalne imovine i promjena vrijednosti iskazanih u financijskim izvješćima, *Ekonomski pregled*, 56 (1-2), str. 60-78
12. Kovačević, B. i Vojnović, S. (2000.), Upravljanje amortizacijom – specifičnim oblikom troškova poslovanja, *Ekonomski pregled*, 51 (3-4), str. 334-358
13. Miljak, T., Bubić, J. i Kitić, M. (2012.), Računovodstvena politika amortizacije u funkciji donošenja poslovnih odluka poduzeća, *Učenje za poduzetništvo*, str. 125-137
14. Perčević, H. (2021.), *Amortizacija dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*, preuzeto 17. kolovoza 2021. s <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Amortizacija%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>

15. Perčević, H. (2021.), *Računovodstvo dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*, preuzeto 15. srpnja 2021. s <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstvo%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>
16. Skendrović, Lj. i Hopp, S. (2014.), Značaj i utjecaj amortizacije dugotrajne materijalne imovine na temeljne financijske izvještaje društva Marbo produkt d.o.o., *Fip*, vol. 2, no. 2, str. 91-125
17. Vinković Kravaica, N. (2021.), *Računovodstvo za poduzetnike*, preuzeto 20. srpnja 2021. s https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_2/4%20-%20Imovina,%20dugovi%20i%20vl.kap_..pdf
18. Vujević, K. (2005.), Amortizacija s troškovnog, računovodstvenog i poreznog aspekta, *Pomorstvo*, god. 19., str. 159-169
19. Vuk, J. (2008.), Računovodstvo dugotrajne financijske imovine, *RRIF*, br. 8, str. 38-45
20. Vuk, J. (2008.), Računovodstvo dugotrajnih potraživanja, *RRIF*, br. 9, str. 19-25
21. Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine br. 35/05, 41/08, 125/11, 78/15 i 29/18 (2005.)
22. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 117/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 138/20 (2004.)
23. Zaloker, D. (2016.), *Ne zaboravite na prag stjecanja dobara!*, preuzeto 01. kolovoza 2021. s <https://www.teb.hr/novosti/2016/ne-zaboravite-na-prag-stjecanja-dobara/>
24. Zaloker, D. (2018.), *Obračun amortizacije*, preuzeto 15. kolovoza 2021. s <https://www.teb.hr/novosti/2018/obracun-amortizacije/>
25. Zaloker, D. (2020.), *Tko mora provesti revalorizaciju dugotrajne materijalne imovine?*, preuzeto 12. kolovoza 2021. s <https://www.teb.hr/novosti/2020/tko-mora-provesti-revalorizaciju-dugotrajne-materijalne-imovine/>

POPIS SLIKA

Slika 1: Struktura dugotrajne imovine poduzeća	6
Slika 2: Klasifikacija ulaganja prema stupnju utjecaja	10
Slika 3: Primjer popisne liste dugotrajne imovine	12
Slika 4: Evidentiranje nabave imovine.....	17
Slika 5: Amortizacija u računovodstvenom smislu	22
Slika 6: Amortizacija u financijskom smislu	22
Slika 7: Stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit.....	24
Slika 8: Primjer prijedloga za rashodovanje imovine	30
Slika 9: Primjer Odluke o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine	31