

Utjecaj primjene modela revalorizacije dugotrajne nematerijalne imovine na financijski položaj i uspješnost poslovnog subjekta

Lončar, Dario

Master's thesis / Diplomski 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:148:340416>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-06-30**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski studij Poslovne ekonomije

**UTJECAJ PRIMJENE MODELA REVALORIZACIJE
DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE NA
FINANCIJSKI POLOŽAJ I USPJEŠNOST POSLOVNOG
SUBJEKTA**

Diplomski rad

Dario Lončar

Zagreb, kolovoz 2020.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski studij Poslovne ekonomije

**UTJECAJ PRIMJENE MODELA REVALORIZACIJE
DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE NA
FINANCIJSKI POLOŽAJ I USPJEŠNOST POSLOVNOG
SUBJEKTA**

**THE IMPACT OF APPLYING REVALUATION MODEL OF
FIXED INTANGIBLE ASSETS ON THE FINANCIAL
POSITION AND PERFORMANCE OF THE BUSINESS
ENTITY**

Diplomski rad

Dario Lončar, 0067537723

Mentor: Izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević

Zagreb, kolovoz 2020.

Dario Lončar
Ime i prezime studenta/ice

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 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.

U Zagrebu, 11.05.2020.

Student/ica:

Dario Lončar

(potpis)

SAŽETAK I KLJUČNE RIJEČI

Razvojem informatičke tehnologije i računalnih software-a dolazi do sve većeg rasta vrijednosti nematerijalne imovine u bilanci poduzeća. Cilj nabave i upotrebe ovakve vrste imovine više nije minimizacija troškova, već povećanje produktivnosti, pa tako i stvaranje konkurentske prednosti na tržištu. Samim time, povećava se i važnost pravilnog izvještavanja o vrijednostima dugotrajne nematerijalne imovine u poduzeću prema internim i eksternim korisnicima. Fokus je na ispravnom početnom i naknadnom mjerenju nematerijalne imovine koja može biti eksterno stečena ili interno razvijena. Kod naknadnog mjerenja koriste se metoda troška i metoda revalorizacije. Iako velika većina poduzeća i dalje koristi metodu troška koja se bazira na troškovima nabave imovine, sve više poduzeća na stranim tržištima odlučuje se primjenjivati metodu revalorizacije. Metoda revalorizacije podrazumijeva mjerenje fer vrijednosti nematerijalne imovine na kraju svakog izvještajnog razdoblja kako bi informacije o stvarnoj vrijednosti nematerijalne imovine u poduzeću bile ispravne i ažurne. Kroz rad su objašnjeni svi računovodstveni i porezni učinci koje uzrokuje primjena ove metode.

Ključne riječi: model revalorizacije, revalorizacijske rezerve, odgođene porezne obveze, MRS 38, dugotrajna nematerijalna imovina

SUMMARY

With the development of information technology and computer software, there is an increasing growth in the value of intangible assets in the companies balance sheet. The goal of purchasing and using this type of property is no longer to minimize its costs, but to increase productivity, and thus create a competitive advantage in the market. With all that, the importance of proper reporting on the values of long-term intangible assets in the company increases to both internal and external users. The focus is on the correct initial and subsequent measurement of the intangible assets that can be externally acquired or internally developed. There are two methods of subsequent measurement, the cost method and the revaluation method. Although the vast majority of companies still use the method based on the cost of acquisition of assets, more and more companies in foreign markets choose to apply the revaluation method. The revaluation method involves measuring the fair value of an intangible asset at the end of each reporting period so that the information about the fair value of the intangible asset in the enterprise is accurate and up-to-date. This thesis explains all accounting and tax effects caused by the application of this method.

Key words: revaluation model, revaluation reserves, deferred tax liabilities, IAS 38, intangible assets

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja.....	1
1.3. Struktura rada	1
2. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI OKVIR PRIZNAVANJA I MJERENJA DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE	3
2.1. Pojam, obilježja i oblici dugotrajne nematerijalne imovine.....	3
2.1.1. Izdaci za istraživanje i razvoj	5
2.1.2. Patent	5
2.1.3. Koncesija.....	6
2.1.4. Licencija	6
2.1.5. Franšiza	7
2.1.6. Računalni software	7
2.1.7. Zaštitni znak	8
2.1.8. Goodwill.....	9
2.2. Računovodstveni okvir priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine	10
2.2.1. Priznavanje i mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine prema HSFI-u 5	11
2.2.2. Priznavanje i mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine prema MRS-u 38	12
2.2.3. Porezni okvir priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine	13
3. MJERENJE DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE PRILIKOM POČETNOG PRIZNAVANJA	14
3.1. Početno mjerenje eksterno stečene dugotrajne nematerijalne imovine.....	14
3.1.1. Eksterno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine kupnjom od drugih subjekata	14
3.1.2. Eksterno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine poslovnim spajanjem.....	15
3.1.3. Eksterno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine pomoću državne potpore ...	16
3.1.4. Eksterno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine razmjenom.....	17
3.2. Početno mjerenje interno razvijene dugotrajne nematerijalne imovine	17
3.2.1. Faza istraživanja	18
3.2.2. Faza razvoja.....	18
4. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI UČINCI PRIMJENE MODELA NAKNADNOG MJERENJA I METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE	20
4.1. Model troška.....	20
4.2. Model revalorizacije.....	21

4.3. Metode obračuna amortizacije	24
4.4. Porezni učinci naknadnog mjerenja i obračuna amortizacije dugotrajne nematerijalne imovine.....	26
4.4.1. Porezni učinci kod primjene modela revalorizacije	27
4.4.2. Porezni učinci kod obračuna amortizacije	30
5. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI UČINCI OTUĐENJA DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE	33
5.1. Računovodstveno praćenje prodaje dugotrajne nematerijalne imovine.....	33
5.2. Računovodstveno praćenje rashodovanja dugotrajne nematerijalne imovine	35
5.3. Porezni učinci otuđenja dugotrajne nematerijalne imovine	35
6. PRIMJER UTVRĐIVANJA UČINAKA PRIMJENE MODELA REVALORIZACIJE DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE.....	38
6.1. Primjer utvrđivanja računovodstvenih učinaka primjene modela revalorizacije	38
6.2. Primjer utvrđivanja poreznih učinaka primjene modela revalorizacije.....	43
6.3. Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na financijske izvještaje	44
6.3.1. Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na pokazatelje profitabilnosti....	44
6.3.2. Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na pokazatelje likvidnosti	46
6.3.3. Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na pokazatelje solventnosti	47
7. ZAKLJUČAK	50
LITERATURA	53
POPIS SLIKA.....	55
POPIS TABLICA.....	55
ŽIVOTOPIS.....	56

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog diplomskog rada je računovodstveno praćenje dugotrajne nematerijalne imovine te računovodstveni i porezni učinci koji nastaju odabirom modela naknadnog vrednovanja dugotrajne nematerijalne imovine. Naglasak se stavlja na model revalorizacije te se analiziraju njegovi utjecaji na financijske izvještaje i uspješnost poslovanja poduzeća, kao i porezni učinci koji nastaju primjenom tog modela. Cilj ovog rada je približiti model revalorizacije dugotrajne nematerijalne imovine korisnicima financijskih izvještaja kao i poduzećima koja bi ga mogla primjenjivati kako bi prikazala fer vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine u svojim financijskim izvještajima.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

U radu će se koristiti sekundarni izvori podataka. Koristit će se knjige iz knjižnice Ekonomskog fakulteta u Zagrebu i ostalih gradskih knjižnica. Osim literature dostupne u knjižnicama, koristit će se i portal znanstvenih i stručnih časopisa, te internetske stranice vezane uz zakonsku regulativu Republike Hrvatske i međunarodne računovodstvene standarde, kao i hrvatske standarde financijskog izvještavanja. Kroz rad će se upotrebljavati induktivna i deduktivna metoda te metoda analize koja će se koristiti u zadnjem poglavlju u kojem su objašnjeni učinci primjene modela revalorizacije.

1.3. Struktura rada

Rad se sastoji od sedam poglavlja, uključujući uvod i zaključak. U uvodu je ukratko objašnjen predmet i cilj rada, njegova struktura te izvori i metode prikupljanja podataka. U drugom poglavlju detaljno se pojašnjavaju pojam, oblici i obilježja dugotrajne nematerijalne imovine, kao i računovodstveni i porezni okviri priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine. Treće poglavlje prikazuje početno priznavanje dugotrajne nematerijalne imovine koja može biti eksterno stečena i interno razvijena. U četvrtom poglavlju su objašnjeni modeli naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine i metode obračuna amortizacije te porezni i računovodstveni utjecaji koji proizlaze iz primjene ovih modela i metoda. Peto poglavlje se odnosi na računovodstveno praćenje prodaje, rashodovanja i otuđenja dugotrajne nematerijalne imovine, kao i na porezne učinke koji nastaju prilikom otuđenja. U šestom

poglavlju je fokus na modelu revalorizacije te se na primjeru prikazuju njegovi računovodstveni i porezni učinci. Dodatno su analizirani učinci primjene modela revalorizacije kroz financijske pokazatelje. U posljednjem poglavlju se donosi zaključak u kojem su ukratko opisani najvažniji dijelovi rada te se iznosi mišljenje o primjeni modela revalorizacije naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine i njegovim utjecajima na financijske izvještaje.

2. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI OKVIR PRIZNAVANJA I MJERENJA DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE

2.1. Pojam, obilježja i oblici dugotrajne nematerijalne imovine

Nematerijalna imovina je imovina bez fizičkog obilježja od koje će društvo u budućnosti (u razdoblju duljem od jedne godine) ostvarivati učinke u poslovanju, i to na način da ih koristi u proizvodnji ili isporuci dobara ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.¹ Iako nematerijalna imovina nema fizička obilježja, ona može biti sadržana u fizičkom obliku kao što je CD (slučaj računalnog software-a) ili pravnom dokumentu (licence, patenti).

Dugotrajna nematerijalna imovina ima određena zajednička obilježja, kao što su:²

- a) nematerijalni oblik
- b) imovina se stječe radi korištenja u poslovanju
- c) otežano je početno i naknadno mjerenje i priznavanje imovine
- d) otežano je predviđanje vijeka uporabe
- e) otežana je mjerljivost buduće ekonomske koristi od upotrebe imovine
- f) otežana je prenosivost te imovine
- g) ponekad ne postoji mogućnost pojedinačne prodaje zbog uske povezanosti te imovine sa cjelinom poslovanja poslovnog subjekta.

Osim ovih obilježja postoje i uvjeti koje imovina mora zadovoljiti kako bi se mogla računovodstveno klasificirati kao nematerijalna imovina, a to su *mogućnost identifikacije, kontrola resursa i postojanje budućih ekonomskih koristi*.³

Sredstvo zadovoljava kriterij identificiranja kad je ono:⁴

- a) odvojivo, 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
- b) 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.

¹ Belak, V., (et. al), (2006), *Računovodstvo poduzetnika: s primjerima knjiženja*, Zagreb, RriF plus, str. 85

²Gulin, D., (et.al), (2018), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb, HZRFD, str. 33

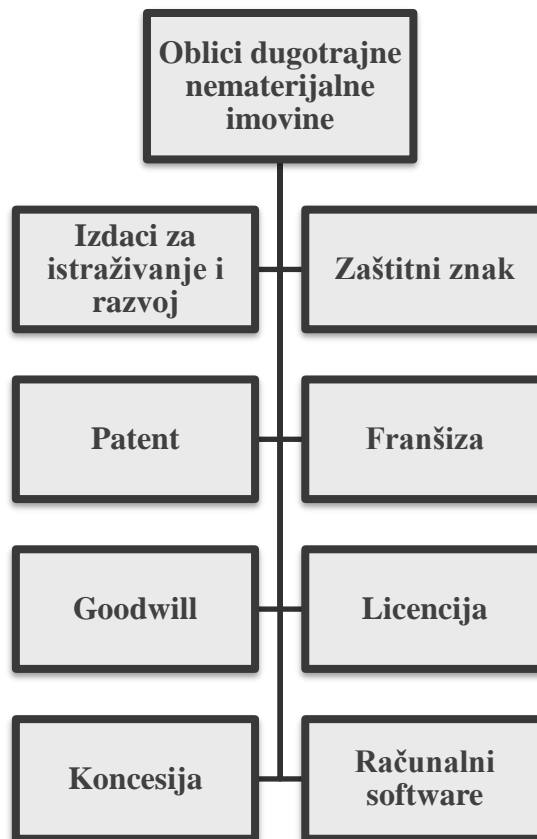
³MRS 38, točka 10

⁴MRS 38, točka 12

Definicija nematerijalnog sredstva nalaže da nematerijalno sredstvo treba biti utvrdivo kako bi se jasno razlikovalo od goodwilla.⁵ Pod kontrolom resursa se podrazumijeva da subjekt može dobiti buduće ekonomske koristi koje će pritijecati iz temeljnog resursa te također može ograničiti pristup tim koristima.⁶ Buduće ekonomske koristi koje pritiječu iz nematerijalnog sredstva mogu sadržavati prihod od prodaje proizvoda ili usluga, troškovne uštede ili druge koristi koje proizlaze iz uporabe tog sredstva.⁷

Oblici dugotrajne nematerijalne imovine prema HSFI 5 – *Dugotrajna nematerijalna imovina* obuhvaćaju slijedeće vrste imovine: izdaci za razvoj, patenti, licencije, koncesije, zaštitni znaci, software, dozvola za ribarenje, franšize i ostala prava, goodwill, predujmovi za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.

Slika 1. Oblici dugotrajne nematerijalne imovine



Izvor: Obrada autora

⁵MRS 38, točka 11.

⁶MRS 38, točka 13.

⁷MRS 38, točka 17.

2.1.1. Izdaci za istraživanje i razvoj

Izdatke za istraživanje i razvoj bitno je podijeliti na izdatke koji se odnose na fazu istraživanja i izdatke koji se odnose na fazu razvoja. HSFI 5 i MRS 38 definiraju istraživanje kao originalno i planirano ispitivanje poduzeto radi stjecanja novih znanstvenih ili tehnoloških spoznaja i novih zaključaka.⁸ S druge strane razvoj definira kao primjenu rezultata istraživanja ili drugih znanja na plan ili projekt proizvodnje novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, postupaka, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili upotrebe.⁹

Kao dugotrajna nematerijalna imovine priznaju se samo izdaci koji su nastali u fazi razvoja, dok se izdaci za istraživanje priznaju kao troškovi razdoblja u kojem su nastali jer za te troškove nije moguće dokazati da će proizvesti buduće ekonomske koristi za poduzeće. Više o priznavanju troškova izdataka za istraživanje i razvoj biti će prikazano u poglavlju o interno stečenoj dugotrajnoj nematerijalnoj imovini.

2.1.2. Patent

Patent je ekskluzivno pravo izumitelja čija je registracija zaštićena zakonom. Vlasnik patenta zadržava isključivo ovlaštenje korištenja, proizvodnje, ponude i prodaje patentiranog izuma.¹⁰ Patent se registrira kod Državnog zavoda za intelektualno vlasništvo gdje se upisuje u registar patenata. Prema Zakonu o patentu, patent traje dvadeset godina računajući od dana podnošenja prijave patenta.

Patent se može stjecati eksterno (kupnjom od drugih) ili razvijati interno.¹¹ Interno razvijen patent je posljedica istraživačkih i razvojnih aktivnosti poduzeća i kao takav se ne priznaje kao zasebna nematerijalna imovina, već se troškovi istraživanja priznaju odmah kao troškovi razdoblja u kojem su nastali. Patent se priznaje kao zasebna nematerijalna imovina jedino u slučaju kada je stečen eksterno, odnosno kupovinom od drugih fizičkih ili pravnih osoba.

⁸HSFI 5, točka 5.3, MRS 38 točka 8

⁹HSFI 5, točka 5.14

¹⁰Gulin, D., (et.al), (2013), *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, Zagreb, HZRFD, str. 113

¹¹Gulin, D., (et.al), (2018), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb, HZRFD, str. 39

Trošak nabave patenta određuje se prema MRS 38, a sadrži nabavnu cijenu uvećanu za ovisne troškove stjecanja.¹² Najvažniji ovisni troškovi pored kupovne cijene su naknade za pravne usluge, troškovi registracije, te druge sudske i administrativne naknade.

2.1.3. Koncesija

Koncesija je ugovor kojim jedna strana (davatelj koncesije) ustupa drugoj strani (stjecatelju koncesije) prava na korištenje javnog dobra, obavljanje javnih radova ili pružanje javnih usluga.¹³ Prema Zakonu o koncesijama razlikuju se sljedeće vrste koncesija:

- a) koncesija za gospodarsko korištenje općeg ili drugog dobra
- b) koncesija za radove
- c) koncesija za usluge.

Ugovor o koncesiji za gospodarsko korištenje općeg ili drugog dobra je ugovor čiji je predmet korištenja opće dobro koje je zakonom određeno kao dobro od interesa za Republiku Hrvatsku. Ugovor o koncesiji za radove je upravni ugovor posredstvom kojeg davatelj koncesije povjerava izvođenje radova jednom ili više gospodarskih subjekata čija se naknada sastoji od prava na iskorištavanje radova. Ugovor o koncesiji za usluge je ugovor posredstvom kojeg davatelj koncesije povjerava pružanje i upravljanje uslugama gospodarskom subjektu koji za to plaća naknadu.

Koncesija se može priznati kao nematerijalna imovina samo pod određenim uvjetima. Koncesionar nematerijalnu imovinu priznaje do iznosa prava (dozvole) koju je dobio da korisnicima javnih usluga zaračunava naknadu.¹⁴

2.1.4. Licencija

Licencija ili licenca je otkupljeno pravo korištenja predmeta licencije tijekom određenog vremena.¹⁵ Predmetom licence su najčešće patentirani izumi, žigovi, znanja, zaštitni znakovi i slično. Ugovorom o licenci davatelj licencije se obvezuje ustupiti pravo iskorištavanja predmeta licencije dok stjecatelj licencije ima obvezu za to isplatiti određenu naknadu. Razlikujemo isključivu licenciju kod koje nitko osim stjecatelja licencije nema pravo

¹²Gulin, D., (et.al), (2013), *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, Zagreb, HZRFD, str. 113

¹³Gulin, D., (et.al), (2018), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb, HZRFD, str. 38

¹⁴Gulin, D., (et.al), (2018), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb, HZRFD, str. 39

¹⁵Ibid.

iskorištavati predmet licencije i neisključivu (običnu) licenciju koja može biti dodjeljena istodobno većem broju osoba. Licencija može biti teritorijalno i vremenski ograničena.

2.1.5. Franšiza

Franšiza je ekskluzivno pravo koje se stječe kad jedan poslovni subjekt plaća drugom poslovnom subjektu naknadu za određeno poslovanje za točno određeno vrijeme, svrhu i područje.¹⁶ Davatelj franšize ugovorom o franšizi ustupa svoje ime i kompletan način poslovanja (sustav proizvodnje i distribucijske kanale prodaje) korisniku franšize koji mu za to isplaćuje naknadu. Bitno je napomenuti kako davatelj franšize nameće korisniku obvezu da vode posao u skladu sa konceptom franšize. Naknada za franšizu može biti fiksna i/ili varijabilna.

Postoje dvije osnovne vrste franšiza:¹⁷

- a) franšiza distribucije proizvoda
- b) franšiza poslovnog formata.

Franšiza distribucije proizvoda označava prodaju proizvoda koji proizvodi davatelj franšize. Primjeri takvih vrsta franšiza su Ford Motor Company, Coca-Cola, Goodyear. Glavna razlika kod ove vrste franšiza je da davatelj franšize daje korisniku franšize na raspolaganje svoje trgovačko ime i logotip, no ne i sustav za poslovanje. Kod franšize poslovnog formata s druge strane, primatelj franšize osim trgovačkog imena i logotipa, dobiva i cjelokupni sustav poslovanja. Ovakav tip franšize se shvaća prema načelu „ključ u ruke“.

2.1.6. Računalni software

Softver označuje opći pojam koji predstavlja sve programe potrebne za funkcioniranje računala i srodnih uređaja. Općenito se opisuje kao meki dio, za razliku od hardvera koji se opisuje kao tvrdi dio računalnog sustava.¹⁸ Računalni software često može biti sadržan i u fizičkom obliku, npr. u obliku CD-ROM-a, USB drive-a, diskete i slično. Važno je naglasiti kako se ovaj oblik dugotrajne nematerijalne imovine može voditi kao materijalna i nematerijalna imovina, ovisno o tome koji je od ovih elemenata važniji.

¹⁶Gulin, D., (et.al), (2018), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb, HZRFD, str. 40

¹⁷Kukić, N., (2004) *Računovodstvo franšize*, Zagreb, RRiF-plus d.o.o., str. 15

¹⁸Horvat Jurjec, K., (2009) *Računovostveni i porezni položaj softvera*, Zagreb, RriF-plus d.o.o., str. 32

Kako bismo što bolje razumjeli i procijenili je li riječ o materijalnoj ili nematerijalnoj imovini, treba razlikovati podjelu softvera prema namjeni:¹⁹

- a) sistemski softver,
- b) izvršni softver,
- d) programski softver.

Sistemski softver pokreće računalo. On može biti operativni sustav, server, razni driveri i slično. Rad računala nije moguć bez operativnog sustava jer on upravlja cjelokupnim računalom i njegovim procesima i podacima te se iz tog razloga sa ovom vrstom softvera treba postupati kao s materijalnom imovinom čiji je sastavni dio. Izvršni softver omogućuje korisniku obavljanje određenih zadataka pa se zato naziva i aplikativnim ili namjenskim softverom. To mogu biti neki razne baze podataka, office paketi, edukacijski softveri i slično. S izvršnim softverom bi se trebalo postupati kao s nematerijalnom imovinom. Programski softver je obično alat koji programeru pomaže da obavi određeni zadatak rabeći programski jezik. To su uređivači teksta, kompajleri, linkeri, interpreteri i slično. Programski softver je također nematerijalna imovina društva.

Računalni programi mogu se razvijati u vlastitoj režiji ili se mogu kupiti od drugih. Prodaja softwera odvija se u obliku prodaje posebnih licenca za njegovo korištenje. Ulaganje u software i njegov razvoj dugotrajan je i skup proces te se pravo na njegovo korištenje zaštićuje.²⁰

2.1.7. Zaštitni znak

Zaštitni znak predstavlja simbol poslovnog subjekta po kojem je poslovni subjekt prepoznatljiv i razlikuje ga od sličnih proizvođača i istovrsnih proizvoda.²¹ Zaštitni znak ima promidžbene ciljeve, a da bi se zaštitio potrebno ga je zaštititi patentom. Registrirani zaštitni znak obično je kombinacija imena, riječi, slova, brojeva, slika, dizajna i slično. Zaštita žiga provodi se sukladno Zakonu o žigu na 10 godina uz mogućnost produljenja i to u Državnom zavodu za intelektualno vlasništvo Republike Hrvatske.

Zaštitni znak može biti interno dobiven ili stečen kupovinom od drugih poslovnih subjekata. Interno dobiveni zaštitni znakovi ne priznaju se kao dugotrajna nematerijalna imovina jer se

¹⁹Ibid.

²⁰Belak, V., (et. al), (2006), *Računovodstvo poduzetnika: s primjerima knjiženja*, Zagreb, RriF plus, str. 95

²¹Gulin, D., (et.al), (2018), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb, HZRFD, str. 40

troškovi interno dobivenog zaštitnog znaka ne mogu razlikovati od troškova razvoja poslovanja kao cjeline. Zaštitni znak se priznaje kao nematerijalna imovina u slučaju da je stečen kupovinom od vanjskih stručnjaka ili dizajnerskih studija te u trošak nabave ulazi kupovna cijena i svi zavisni troškovi koji su plaćeni za njegovu izradu.

2.1.8. Goodwill

Goodwill označava veću vrijednost društva koje ono ima zbog svojeg ugleda, reputacije, konkurentskog položaja, organizacije, kvalitete zaposlenog osoblja i sličnih čimbenika koji se ne mogu ili se teško mogu mjeriti.²² Goodwill se sam za sebe ne može identificirati i vrednovati pa tako ni samostalno kupovati i prodavati. On je sastavni dio poslovnog subjekta i nije mjerljiv kao izdvojena stavka.

Goodwill može biti:

- a) interno razvijen,
- b) eksterno stečen.

Interno razvijen goodwill se ne iskazuje kao zasebna stavka dugotrajne nematerijalne imovine jer ne udovoljava kriterijima za priznavanje imovine (teško ga je identificirati i nije moguće utvrditi trošak nabave). Eksterno stečen goodwill se iskazuje kao stavka dugotrajne nematerijalne imovine, a proizlazi iz postupka stjecanja drugog društva. Nakon procjene fer vrijednosti utvrdive imovine i utvrdivih preuzetih obveza stjecatelj utvrđuje goodwill na datum stjecanja kao razliku između fer vrijednosti prenesene naknade za stjecanje, eventualnog nekontrolirajućeg interesa u stečeniku, fer vrijednosti prethodno stečenih vlasničkih udjela (kod poslovnog spajanja u fazama) i neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza mjerenih po fer vrijednosti.²³ Činjenica da je stjecatelj spreman platiti iznos koji je veći od fer vrijednosti poslovnog subjekta u trenutku stjecanja ukazuje na to da je spreman platiti dodatni iznos za goodwill od kojeg očekuje natprosječnu ekonomsku korist u budućnosti.

Naknadno mjerenje goodwilla različito je prema MSFI u odnosu na HSFI. Goodwill proizašao iz stjecanja iskazuje se u skladu s MSFI-jem 3 *Poslovna spajanja* i HSFI-jem 2 *Konsolidirani financijski izvještaji*. Prema MSFI nakon početnog priznavanja za smanjenje vrijednosti

²²Belak, V., (et. al), (2006), *Računovodstvo poduzetnika: s primjerima knjiženja*, Zagreb, RriF plus, str. 99

²³Kolačević, S., Hreljac, B. (2018) *Nematerijalna imovina i goodwill stečeni u poslovnom spajanju*, Računovodstvo i porezi u praksi, (9), str. 18

goodwilla primjenjuje se test umanjenja, a prema HSFI predviđa se da se goodwill amortizira u korisnom vijeku trajanja od najviše pet godina.

2.2. Računovodstveni okvir priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine

Računovodstveni okvir priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine uređen je računovodstvenim standardima koji su utemeljeni na računovodstvenim načelima i pravilima koje primjenjuje računovodstvena struka, a koriste se kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Standardi koji uređuju nematerijalnu imovinu su MRS 38 *Nematerijalna imovina* HSFI 5 *Dugotrajna nematerijalna imovina*. Navedeni standardi definiraju pojam nematerijalne imovine, uvjete za njihovo priznavanje, metode naknadnog mjerenja kao i sve ostale važne informacije za računovodstveno praćenje dugotrajne nematerijalne imovine.

Obveznici primjene HSFI-a su mikro, mali i srednji poduzetnici, dok su veliki poduzetnici obveznici primjene MRS-eva. Klasifikacija poduzetnika vrši se na temelju slijedećih pokazatelja:²⁴

- a) iznos ukupne aktive,
- b) iznos prihoda,
- c) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

Tablica 1. Klasifikacija poduzetnika prema Zakonu o računovodstvu

Klasifikacija poduzetnika	Kriteriji		
	Ukupna aktiva	Neto prihod	Prosječni broj radnika
Mikro poduzetnici*	do 2,6 milijuna kuna	do 5,2 milijuna kuna	do ili jednako 10
Mali poduzetnici*	do 30 milijuna kuna	do 60 milijuna kuna	do ili jednako 50
Srednji poduzetnici*	do 150 milijuna kuna	do 300 milijuna kuna	do ili jednako 250
Veliki poduzetnici**	preko 150 milijuna kuna	preko 300 milijuna kuna	preko 250

* ne prelaze dva od tri navedena kriterija

** prelaze dva od tri navedena kriterija te banke, stambene štedionice, leasing društva, društva, društva za osiguranje i ostale financijske institucije

Izvor: obrada autora prema Zakonu o računovodstvu

²⁴Narodne novine, (2019) *Zakon o računovodstvu*, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-ora%C4%8Dunovodstvu> (posjećeno 25.07.2020.)

2.2.1. Priznavanje i mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine prema HSFI-u 5

HSFI 5 zahtijeva da poduzetnik prizna neku nematerijalnu imovinu samo ako su ispunjeni slijedeći kriteriji:²⁵

- a) vjerojatno je da će poduzetniku pritijecati buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini
- b) trošak nabave te imovine se može pouzdano izmjeriti.

Poduzetnik treba procijeniti postoje li buduće ekonomske koristi koje će pritijecati od imovine te odrediti vijek trajanja dugotrajne nematerijalne imovine koji je ujedno i razdoblje kroz koje će se imovina amortizirati. Početna vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine uvijek se mjeri po trošku nabave koji prilikom kupnje obuhvaća: kupovnu cijenu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, carine, poreza koji se ne vraćaju, te izdataka koji se izravno mogu pripisati pripremi imovine za namjeravanu uporabu.²⁶

Kod naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine poduzetnik treba u svojoj računovodstvenoj politici izabrati ili troškovni model ili revalorizacijski model. Ako se nematerijalna imovina obračunava primjenom revalorizacijskog modela, sva ostala nematerijalna imovina iz iste skupine mora se obračunavati korištenjem istog modela, osim u slučaju ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.²⁷ Ovi modeli su detaljnije objašnjeni u četvrtom poglavlju.

Nematerijalna imovina se prestaje priznavati kada više nisu ispunjeni uvjeti za njezino priznavanje, a osobito:²⁸

- a) prilikom otuđenja,
- b) kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja.

Rashodi ili prihodi koji proizlaze iz povlačenja ili otuđenja nematerijalne imovine priznaju se u skladu s HSFI 6 *Dugotrajna materijalna imovina*, HSFI 15 *Prihodi* i HSFI 16 *Rashodi*.²⁹ Neki od načina otuđenja nematerijalne imovine su prodaja, financijski najam ili donacija.

²⁵HSFI 5, točka 5.5.

²⁶MRS 38, točka 27.

²⁷HSFI 5, točka 5.17.

²⁸HSFI 5, točka 5.37.

²⁹HSFI 5, točka 5.38.

2.2.2. Priznavanje i mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine prema MRS-u 38

MRS 38 zahtijeva da za priznavanje neke stavke kao dugotrajne nematerijalne imovine subjekt pokaže da ta stavka udovoljava:³⁰

- a) definiciji nematerijalnog sredstva (kriteriji identificiranja, kontrole i budućih ekonomskih koristi)
- b) kriteriju priznavanja (mogućnost pripisivanja budućih ekonomskih koristi imovini i pouzdanost mjerenja troška nabave imovine).

Kod priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine HSFI 5 i MRS 38 imaju iste uvjete, uz to da MRS 38 nešto detaljnije opisuje samu definiciju nematerijalne imovine i inzistira na postojanju dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, s tim da se veće značenje pridaje eksternim dokazima.

Nematerijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave kao i kod HSFI 5, a MRS 38 daje i primjere izdataka koji se izravno mogu pripisati trošku nabave dugotrajne nematerijalne imovine:³¹

- a) troškovi naknada zaposlenicima koji izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje,
- b) profesionalne naknade koje izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje,
- c) troškovi testiranja da li imovina funkcionira pravilno.

Također, navedeni su i primjeri izdataka koji nisu dijelom troškova nematerijalne imovine:³²

- a) troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivne aktivnosti),
- b) troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom grupom klijenata (uključujući troškove obučavanja zaposlenika),
- c) administrativni i ostali opći dodatni troškovi.

Kod naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine koriste se isti modeli kao i kod HSFI 5 – model troška ili model revalorizacije. Identični su i uvjeti za prestanak priznavanja imovine te načini otuđenja.

Primjećuje se kako su MRS 38 i HSFI 5 usklađeni u najbitnijim elementima, uz to da MRS 38 pruža nešto opširnije i konkretnije informacije o praćenju dugotrajne nematerijalne imovine.

³⁰MRS 38, točka 18.

³¹MRS 38, točka 28.

³²MRS 38, točka 29.

2.2.3. Porezni okvir priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine

Porezni okvir priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine određen je Zakonom i Pravilnikom o porezu na dobit koji definiraju dugotrajnu nematerijalnu imovinu kao:³³

- a) stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i
- b) vijek trajanja joj je duži od godinu dana.

Zakon o porezu na dobit određuje i linearnu metodu za obračun amortizacije dugotrajne nematerijalne imovine koja se obračunava pojedinačno. Godišnja stopa amortizacije za nematerijalnu imovinu je 25%, što znači da joj je vijek trajanja 4 godine. Zakon o porezu na dobit dozvoljava i da se ova stopa podvostruči, pa se tako nematerijalna imovina može i amortizirati kroz dvije godine.³⁴

Što se tiče naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine, bitno je spomenuti kako kod korištenja modela revalorizacije može doći do stvaranja revalorizacijskih pričuva koje imaju neke posebnosti kod utvrđivanja osnovice poreza na dobit.

Porezna osnovica za utvrđivanje obveze poreza na dobit je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit.³⁵ Neki dijelovi porezne osnovice detaljnije su obrađeni Pravilnikom o porezu na dobit. Prema odredbi članka 9. Pravilnika sva izravna povećanja kapitala i dobitaka, osim revalorizacijskih pričuva, smatraju se povećanjem kapitala koji povećava poreznu osnovicu što znači da se revalorizacijska pričuva ne uključuje se u osnovicu poreza na dobit.

Pravilnik također odredbom članka 13. navodi kako se oporezuju samo realizirani dobiti (revalorizacijske pričuve smatraju se nerealiziranim dobitcima), no ako se nerealizirani dobiti iskazuju u računu dobiti i gubitka kao prihodi (što nije u skladu sa HSFI 5 i MRS 38) tada se s njima postupa kao da su realizirani što znači da podliježu oporezivanju.

Više o poreznim učincima kod naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine i obračuna amortizacije biti će razrađeno u poglavlju 4.

³³Narodne novine (2019) *Zakon o porezu na dobit*, Zagreb, čl 12.

³⁴ Ibid.

³⁵Narodne novine (2019) *Zakon o porezu na dobit*, Zagreb, čl 5.

3. MJERENJE DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE PRILIKOM POČETNOG PRIZNAVANJA

3.1. Početno mjerenje eksterno stečene dugotrajne nematerijalne imovine

Postoje različiti načini eksternog stjecanja dugotrajne nematerijalne imovine:³⁶

- a) kupnjom od drugih subjekata,
- b) poslovnim spajanjem,
- c) iz državne potpore,
- d) razmjenom za neku drugu imovinu.

3.1.1. Eksterno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine kupnjom od drugih subjekata

Prema MRS 38, cijena koju subjekt plaća prilikom zasebnog stjecanja (kupnje) nematerijalnog sredstva odražava očekivanja o vjerojatnosti da će očekivane ekonomske koristi iz tog sredstva pritecати u subjekt. Odnosno, učinak vjerojatnosti se odnosi na trošak sredstva pa je prema tome kriterij vjerojatnosti kod zasebno stečene nematerijalne imovine uvijek ispunjen.³⁷ Uz to, trošak zasebno stečene imovine obično se može pouzdano utvrditi, pogotovo ako se kupnja obavlja u novcu.

Troškovi nabave kod zasebno stečene imovine uključuje:³⁸

- a) njegovu nabavnu cijenu, uključujući uvoznu carinu i porez na promet nekretninama koji se ne vraća, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te
- b) bilo koji izdatak koji se može izravno pripisati pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu.

Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine prestaje kada je ista stavljena u uporabu, odnosno kada dođe u stanje u kojem može funkcionirati na način na koji je joj je to namijenio menadžment što znači da svi troškovi koji nastaju nakon što je sredstvo stavljeno u uporabu ne uvećavaju vrijednost nematerijalne imovine već se priznaju kao troškovi razdoblja u kojem su nastali te se pokrivaju iz prihoda istog razdoblja. Primjeri navedenih troškova su troškovi promidžbe i marketinga vezanih uz nematerijalnu imovinu i eventualni troškovi vezani uz otklanjanje poteškoća kod upotrebe nematerijalne imovine.

³⁶Gulin, D., (et.al), (2013), *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, Zagreb, HZRFDD, str. 112

³⁷MRS 38, točka 25

³⁸MRS 38, točka 27

3.1.2. Eksterno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine poslovnim spajanjem

Je li neka transakcija ili neki poslovni događaj poslovno spajanje ovisi o tome da li stečena imovina i obveze čine poslovnu djelatnost odnosno poslovanje. MSFI 3 Poslovna spajanja definira poslovanje kao integrirani skup aktivnosti i imovine proveden i upravljan u svrhu osiguranja povrata izravno ulagačima ili drugim vlasnicima, članovima ili sudionicima u obliku dividendi, nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi.³⁹ U tom kontekstu poslovno spajanje je transakcija kojim stjecatelj stječe od drugog poslovnog subjekta kontrolu nad poslovanjem ili više njih. Utvrdiva nematerijalna imovina koja je stečena poslovnim spajanjem priznaje se odvojeno od goodwilla.

Kod stjecanja dugotrajne nematerijalne imovine poslovnim spajanjem, trošak nabave te imovine je njezina fer vrijednost na datum stjecanja. Iznos fer vrijednosti ovisi o vjerojatnosti budućih ekonomskih koristi i njihovoj veličini za poduzeće te je iz tog razloga kriterij priznavanja vjerojatnosti zadovoljen kod ove vrste stjecanja. Drugi kriterij koji mora biti zadovoljen kako bi se nematerijalna imovina mogla priznati je kriterij odvojivosti koji nalaže da se stečeno sredstvo uvijek može izdvojiti ili odvojiti od stečenika, iznajmiti ili razmijeniti. Prema MRS 3, kriterij odvojivosti je ispunjen i ako nematerijalno sredstvo nije pojedinačno odvojivo od stečenika (spojenog subjekta) već je odvojivo zajedno s povezanim ugovorom, utvrdivim sredstvom ili utvrdivom obvezom. U tom slučaju stjecatelj priznaje nematerijalnu imovinu odvojeno od goodwilla, ali zajedno s povezanom stavkom. Na primjer, izdavački naslov časopisa bilo bi nemoguće prodati odvojeno bez pripadajuće baze pretplatnika.

Najpouzdaniji način utvrđivanja fer vrijednosti sredstva kod poslovnog spajanja su tržišne cijene s aktivnog tržišta. Prikladna tržišna cijena je tekuća ponuđena cijena, a ukoliko ona nije dostupna koristi se cijena posljednje slične transakcije, uz uvjet da nije bilo značajnih promjena ekonomskih okolnosti između datuma transakcije i datuma procjene vrijednosti sredstva. Ako ne postoji aktivno tržište za nematerijalnu imovinu, njezina tržišna vrijednost je iznos koji bi subjekt za nju mogao platiti na datum stjecanja u transakciji pred pogodbom između upoznatih i voljnih strana na temelju najboljih raspoloživih informacija.⁴⁰

³⁹Kolačević, S., Hreljac, B. (2018) *Nematerijalna imovina i goodwill stečeni u poslovnom spajanju*, Računovodstvo i porezi u praksi, (9), str. 16

⁴⁰ MRS 38, točka 40.

3.1.3. Eksterno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine pomoću državne potpore

U nekim slučajevima nematerijalna imovina može biti stečena bez naknade, ili uz minimalnu naknadu pomoću državne potpore.⁴¹ Definicija državnih potpora uređena je MRS-om 20 *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći* prema kojem su državne potpore pomoći države u obliku transfera resursa subjektu u zamjenu za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja subjekta. Najčešći primjeri državnih pomoći u obliku dugotrajne nematerijalne imovine su prijenos zemljišnih prava zračne luke, dozvole za upravljanje radijskim ili televizijskim postajama, uvozne dozvole ili kvote, ili prava pristupa drugim ograničenim izvorima.⁴²

U skladu s MRS 20, postoje dva načina početnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine stečene državnom potporom:⁴³

- a) po fer vrijednosti,
- b) po nominalnoj vrijednosti.

Ukoliko se društvo odluči za početno mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine po nominalnoj vrijednosti mora uz to dodati i sve druge izdatke koji se izravno mogu pripisati pripremi sredstava za njegovu namjeravanu upotrebu. Moguća su dva šira pristupa računovodstvu državnih potpora:⁴⁴

- a) kapitalni pristup
- b) dobitni pristup.

Prema kapitalnom pristupu potpora se odobrava izravno u korist dioničara što znači da se ne priznaju u dobit ili gubitak već se iskazuju u izvještaju o financijskom položaju. Zagovornici ovog pristupa tvrde da je neprimjereno priznavati državne potpore u dobit ili gubitak jer one nisu zarađene, već predstavljaju poticaj što ga pruža država bez s njim povezanih troškova.⁴⁵

Prema dobitnom pristupu potpora se unosi u dobit ili gubitak tijekom jednog ili više razdoblja. Glavni argument za ovaj pristup je da su državne potpore primici iz drugih izvora, a ne od dioničara pa kao takvi nebi trebali biti iskazani direktno u kapitalu, već bi se trebali priznavati u dobit ili gubitak u odgovarajućim razdobljima.⁴⁶

⁴¹ MRS 38, točka 44.

⁴² MRS 38, točka 44.

⁴³ MRS 38, točka 44.

⁴⁴ MRS 20, točka 13.

⁴⁵ MRS 20, točka 14.

⁴⁶ MRS 20, točka 15.

3.1.4. Eksterno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine razmjenom

Postoji mogućnost da se nematerijalna imovina steče u razmjeni za drugo nenovčano sredstvo, ili kombinaciju nenovčanih i novčanih sredstava. Trošak nabave tako stečenog sredstva mjeri se po fer vrijednosti osim u slučaju da:⁴⁷

- a) samoj transakciji nedostaje komercijalno bitnog sadržaja ili
- b) fer vrijednost primljenog ili otuđenog sredstva se ne može pouzdano utvrditi.

Transakcija razmjene ima komercijalno bitan sadržaj ako je struktura novčanih priljeva primljenog sredstva različita od strukture novčanih priljeva prenesenog sredstva, ako se vrijednost subjekta poslovanja mijenja pod utjecajem razmjene i ako su navedene razlike značajne razmjerno fer vrijednosti razmijenjenih sredstava.

3.2. Početno mjerenje interno razvijene dugotrajne nematerijalne imovine

Osim što društvo može svoju dugotrajnu nematerijalnu imovinu steći eksterno, može ju i sama razviti unutar društva. Bitno je napomenuti kako se neki oblici dugotrajne nematerijalne imovine mogu priznati kao imovina samo ako su stečeni eksterno, a u slučaju kada su stečeni interno priznaju se kao troškovi razdoblja u kojem su nastali. Primjeri takvih oblika imovine su goodwill, izdaci za istraživanje, zaštitni znakovi, publicirajući nazivi i slično.

Ponekad je teško procijeniti stječe li interno dobivena nematerijalna imovina uvjete za priznavanje, i to zbog problema prilikom:⁴⁸

- a) procjene postoji li identificirana imovina koja će vjerojatno dati buduće ekonomske koristi,
- b) pouzdanog određivanja troška nabave imovine (ponekad je teško razlikovati troškove stvaranja nematerijalne imovine od troškova održavanja ili interno dobivenog goodwilla).

Kako bi procijenilo udovoljava li neka imovina kriterijima za priznavanje, subjekt proces stvaranja interno razvijene nematerijalne imovine dijeli u dvije faze:

- a) fazu istraživanja, i
- b) fazu razvoja.

⁴⁷ MRS 38, točka 45.

⁴⁸ MRS 38, točka 51.

3.2.1. Faza istraživanja

Svi troškovi nastali u fazi istraživanja priznaju se kao troškovi razdoblja u kojem su nastali i ne uvećavaju vrijednost interno razvijene nematerijalne imovine iz razloga što u ovoj fazi nije zadovoljen osnovni kriterij za priznavanje nematerijalne imovine, a to je kriterij vjerojatnosti ostvarivanja budućih ekonomskih koristi od imovine. Naime, u fazi istraživanja se još uvijek ne zna hoće li doći do stvaranja sredstva koje će za društvo ostvarivati profit ili će sve ostati samo na troškovima istraživanja.

MRS 38 daje primjere aktivnosti u fazi istraživanja:⁴⁹

- a) aktivnosti kojima je cilj stjecanje novih znanja,
- b) iznalaženje ocjena i konačnog izbora primjene istraživačkih nalaza i drugih znanja,
- c) iznalaženje alternativa za materijale, pronalazke, proizvode, procese, sustave ili druge usluge, i
- d) oblikovanje, dizajn, ocjenjivanje i konačni izbor mogućih alternativa novih ili poboljšanih materijala, pronalazaka, proizvoda, procesa, sustava ili usluga.

3.2.2. Faza razvoja

Nematerijalna imovina koja je nastala u fazi razvoja priznat će se kao imovina subjekta, ako subjekt može dokazati sve navedeno:⁵⁰

- a) tehničku predvidivost nematerijalne imovine koja se dovršava tako da bude raspoloživa za uporabu ili prodaju;
- b) namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene uporabe ili prodaje;
- c) mogućnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;
- d) način na koji će nematerijalna imovina davati vjerojatne buduće ekonomske koristi (subjekt može dokazati i postojanje tržišta za proizvod nematerijalne imovine ili samu nematerijalnu imovinu, ili njenu korisnost);
- e) raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih izvora za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine;
- f) mogućnost pouzdanog mjerenja troška koji se može pripisati nematerijalnoj imovini tijekom razvoja.

⁴⁹ MRS 38, točka 56.

⁵⁰ MRS 38, točka 57.

Dakle, društvo mora dokazati vjerojatnost stvaranja sredstva koji će ostvarivati ekonomske koristi, no pitanje je na koji način će to ostvariti. Raspoloživost resursa da se dovrši, primjeni i dobiju koristi od nematerijalnog sredstva može se dokazati npr. poslovnim planom kojim se prikazuju tehnički, financijski i drugi potrebni resursi.⁵¹ Raspoloživost vanjskih financijskih sredstava može se dokazati ugovorom zajmodavatelja i spremnošću da se financira taj plan.

Troškovi koji nastaju u fazi razvoja, a koji se mogu prikazati kao nematerijalno sredstvo prema MRS 38 su:⁵²

- a) izdaci za materijal i usluge koji se odnose na aktivnost razvoja,
- b) plaće, nadnice i drugi troškovi zaposlenog osoblja koji su izravno uključeni u aktivnost razvoja,
- c) izdaci koji se mogu izravno pripisati aktivnosti razvoja, kao npr. amortizacija i licencija koji se koriste u aktivnosti razvoja,
- d) opći troškovi koji se odnose na aktivnost razvoja, a mogu se na razumnoj i dosljednoj osnovi rasporediti na tu aktivnost (npr. raspored amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme koja se koristi za aktivnost razvoja).

Troškovi koji nastaju u fazi razvoja, a ne mogu se priznati kao troškovi nematerijalne imovine, već kao rashodi razdoblja u kojem su nastali su troškovi prodaje, administracije i drugi opći troškovi, osim onih koji se mogu izravno pripisati pripremanju sredstva za uporabu. Također, ne mogu se priznati ni početni gubitci nastali prije nego što je sredstvo postiglo planirani stupanj uspješnosti, kao niti izdaci za uvježbavanje osoblja da sredstvo bude u uporabi.⁵³

Konačno, svi troškovi nastali u fazi razdoblja koji udovoljavaju kriterijima za priznavanje nematerijalne imovine priznaju se kao sredstvo nematerijalne imovine te se amortiziraju tijekom vijeka uporabe. Uobičajeno razdoblje amortizacije nematerijalne imovine je 5 godina, a prema MRS-u 38 se ne preporučuje da to razdoblje bude dulje od 20 godina.

⁵¹Belak, V., (et. al), (2006), *Računovodstvo poduzetnika: s primjerima knjiženja*, Zagreb, RriF plus, str. 89

⁵² MRS 38, točka 66.

⁵³ Belak, V., (et. al), (2006), *Računovodstvo poduzetnika: s primjerima knjiženja*, Zagreb, RriF plus, str. 90

4. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI UČINCI PRIMJENE MODELA NAKNADNOG MJERENJA I METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE

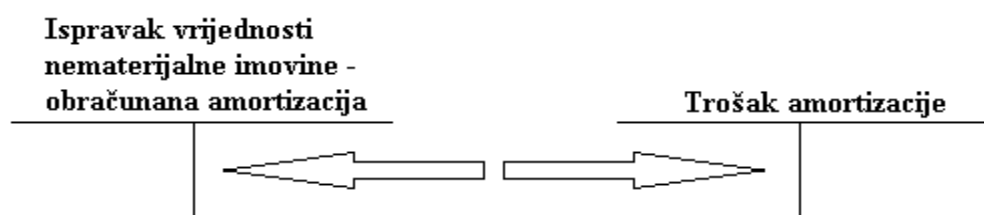
Iz samog naziva dugotrajne nematerijalne imovine proizlazi da je vijek korištenja takve imovine duži od jednog poslovnog ciklusa, odnosno duži od godine dana. Iz tog razloga postavlja se pitanje o naknadnom mjerenju vrijednosti takve imovine. Dugotrajna nematerijalna imovina podliježe amortizaciji koja se sprovodi po posebnim obračunima. MRS 38 navodi kako društvo u svojoj računovodstvenoj politici treba izabrati jedan od dva slijedeća modela:

- a) model troška,
- b) model revalorizacije.

4.1. Model troška

Model troška je jednostavniji model kod kojeg se imovina vrednuje po trošku nabave, te se potom umanjuje za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Ovaj model se puno češće koristi od modela revalorizacije upravo zbog svoje jednostavnosti, a i zbog činjenice da je u mnogim društvima vrijednost nematerijalne imovine puno manja od materijalne imovine, te se zbog toga odabire najjednostavnija metoda. Kod obračuna amortizacije po trošku nabave, ostatak vrijednosti procjenjuje se kao očekivana vrijednost imovine na kraju vijeka, izraženo u tekućim vrijednostima i bez uzimanja u obzir kretanja tržišne cijene konkretne imovine ili inflatornih očekivanja.⁵⁴

Obračun amortizacije nematerijalne imovine vrši se najčešće na mjesečnoj bazi, te se na kraju svakog mjeseca knjiži povećanje potražne strane konta „Ispravak vrijednosti nematerijalne imovine - obračunana amortizacija“, a kao protustavka se knjiži dugovna strana konta „Trošak amortizacije“.



Izvor: Obrada autora prema Gulin, D.,(2018), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb, HZRFD, str. 47

⁵⁴ Mrša, J., Katunar, H., (2014.) *Prihvatljive metode amortizacije*, RRIIF-plus d.o.o., Zagreb, str. 114

4.2. Model revalorizacije

Ako društvo odluči koristiti model revalorizacije kao model mjerenja naknadne vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine, tada se također početna vrijednost nematerijalne imovine mjeri po trošku nabave, a nakon toga se mjeri po revaloriziranom iznosu. Revaloriziran iznos je fer vrijednost nematerijalne imovine na datum revalorizacije, umanjen za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije gubitke od umanjenja. Revalorizacija se provodi kontinuirano i redovito, a datum revalorizacije je najčešće isti kao i datum bilance.

Revalorizacijski model ne dopušta:⁵⁵

- a) revalorizaciju nematerijalne imovine koja prethodno nije bila priznata kao imovina, ili
- b) početno priznavanje nematerijalne imovine u iznosu koji se razlikuje od troška nabave.

Fer vrijednost nematerijalne imovine određuje se na aktivnom tržištu. Nepostojanje aktivnog tržišta glavni je razlog što je ovaj model rijetko korišten. Problem je u tome što je nematerijalna imovina često jedinstvena. Vrijednost patenta, zaštitnog znaka, izdavačkih prava i sličnih je upravo u tome što su posebni, ne postoji još jedno identično sredstvo. Uz to, treba napomenuti kako se relativno rijetko trguje ovakvom vrstom imovine, a čak i kad dolazi do kupovine i prodaje, ugovori između kupaca i prodavatelja su neprenosivi, a cijene često nisu dostupne javnosti. Sve navedeno ukazuje na to kako cijena prodaje jednog sredstva na tržištu ne daje dovoljno podataka da bi se odredila fer vrijednost drugog sredstva. Ukoliko ne postoji aktivno tržište za neku nematerijalnu imovinu, ona se vodi po modelu troška.⁵⁶

Ako se nematerijalna imovina revalorizira, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije:⁵⁷

- a) se prepravlja razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti sredstva tako da je knjigovodstvena vrijednost sredstva nakon revalorizacije jednaka njezinom revaloriziranom iznosu, ili
- b) se isključuje iz bruto knjigovodstvene vrijednosti sredstva i neto prepravljenog iznosa u revalorizirani iznos toga sredstva.

U nastavku slijedi primjer knjiženja za oba slučaja ispravka vrijednosti nematerijalne imovine. Kroz navedene primjere biti će objašnjeno i stvaranje revalorizacijskih rezervi.

⁵⁵ MRS 38, točka 76.

⁵⁶ MRS 38, točka 81.

⁵⁷ MRS 38, točka 80.

Primjer knjiženja revalorizacije na bruto principu⁵⁸

Za primjer ćemo uzeti poduzeće „Zeta d.o.o.“ koje u svojoj bilanci prikazuje dugotrajnu nematerijalnu imovinu u obliku licence. Trošak nabave licence je bio 100.000 kn, a akumulirana amortizacija na dan revalorizacije iznosi 20.000 kn. Godišnja amortizacijska stopa licence je 20%. Društvo prilikom naknadnog mjerenja vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine koristi model revalorizacije. Na svjetskom tržištu je došlo do rasta cijene navedene licence te se procjenjuje kako je fer vrijednost porasla za 10%.

Licenca		Ispravak vrijednosti licence	
S ⁰ = 100.000		S ⁰ = 20.000	
1) 10.000		1) 2.000	
Revalorizacijska rezerva			
	1) 8.000		

Revalorizacija troška nabave licence = 100.000 x 10% = 10.000

Revalorizacija ispravka vrijednosti licence = 20.000 x 10% = 2.000

Revalorizacijska rezerva = 8.000

Revalorizirani iznos licence = 88.000

Kod knjiženja revalorizacije vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine po bruto principu, uvećavamo/umanjujemo vrijednost troška nabave, ali i ispravka vrijednosti navedene imovine i to u istom postotku. Konačan efekt ove promjene je povećanje neto vrijednosti imovine u iznosu od 8.000 kn odnosno 10% početne vrijednosti (neto vrijednost na datum revalorizacije bila je 100.000 – 20.000 = 80.000).

Protustavka povećanja vrijednosti nematerijalne imovine knjiži se kao potražna stavka konta revalorizacijske rezerve. Revalorizacijske rezerve su konto kapitala i priznaju se u ostalu sveobuhvatnu dobit, a predstavljaju nerealizirane dobitke od povećanja vrijednosti imovine.

⁵⁸ Prema prezentacijama iz kolegija Financijsko računovodstvo – Računovodstveno praćenje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, Ekonomski fakultet u Zagrebu, izv. prof. dr. sc. H. Perčević

U slučaju kada dolazi do smanjenja fer vrijednosti revalorizirane imovine, gubici od umanjenja vrijednosti imovine priznaju se kao rashodi razdoblja.

Bitno je naglasiti kako ova povećanja ne ulaze u Račun dobiti i gubitka u razdoblju u kojem su nastale, već se prenose u zadržanu dobit i to kada:⁵⁹

- a) prestaje priznavanje imovine,
- b) imovina je povučena iz uporabe,
- c) imovina je otuđena,
- d) postupnom uporabom kada se revalorizirana dugotrajne nematerijalna imovina amortizira.

Ovi događaji su prijelomni poslovni događaji nakon kojih revalorizacijska rezerva kao neostvoreni dobitak postaje kapital, odnosno ostvoreni dobitak koji se kao takav i oporezuje.

Primjer knjiženja revalorizacije na neto principu⁶⁰

Poduzeće „Gama d.o.o.“ u svojoj računovodstvenoj evidenciji ima računalni software kojem trošak nabave iznosi 150.000 kn, a ispravak vrijednosti na dan revalorizacije iznosi 30.000 kn. Godišnja stopa amortizacije je 20%, a društvo primjenjuje model revalorizacije prilikom naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine. Na kraju godine procijenjeno je kako je fer vrijednost računalnog software-a porasla za 20%.

Računalni software	Ispravak vrijednosti računalnog software-a
$S^0 = 150.000$ 2) 24.000	1) 30.000 $S^0 = 30.000$
1) 30.000	2) 24.000
Revalorizacijska rezerva	
	2) 24.000

⁵⁹Guzić, Š. (2007) *Prijenos revalorizacijske pričuve u temeljni kapital i porez na dobitak*, Računovodstvo, revizija i financije, (12), str. 31

⁶⁰ Obrada autora prema prezentacijama iz kolegija Financijsko računovodstvo – Računovodstveno praćenje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, Ekonomski fakultet u Zagrebu, izv. prof. dr. sc. H. Perčević

Neto iznos računalnog software-a na datum revalorizacije (150.000 – 30.000) = 120.000	
Iznos povećanja vrijednosti (120.000 x 20%)	= 24.000
Revaloriziran iznos računalnog software-a	= 144.000

Kod primjene neto principa revalorizacije imovine, prvo se „netira“ iznos imovine na datum revalorizacije što znači da se zatvara konto ispravka vrijednosti imovine i isti iznos umanjuje konto troška nabave. Nakon toga se povećava konto na koji je knjižen trošak nabave imovine, a kao protustavka se knjiži revalorizacijska rezerva ili rashod od umanjenja vrijednosti (u slučaju da dolazi do smanjenja vrijednosti koje prelazi iznos revalorizacijske rezerve).

Razlika u konačnom efektu između ova dva načina ne postoji što znači da koji god se princip primijeni, dobiti će se isti rezultati. Jedina razlika je u tome što se po bruto principu povećava konto troška nabave i konto ispravka vrijednosti, što korisnik financijskih izvještaja može protumačiti kao da je vrijednost nabave iznosila više od stvarnog troška.

4.3. Metode obračuna amortizacije

MRS 38 i HSFI 5 imaju istu definiciju amortizacije prema kojoj je amortizacija sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa nematerijalne imovine tijekom njezina vijeka trajanja.

Kod amortizacije dugotrajne nematerijalne imovine je specifična podjela na nematerijalnu imovinu koja ima:

- a) ograničeni korisni vijek uporabe,
- b) neograničeni korisni vijek uporabe.

Subjekt mora sam procijeniti ima li neka imovina ograničen ili neograničen vijek uporabe, a amortizira se samo imovina sa ograničenim vijekom uporabe. Mnogi se čimbenici trebaju uzeti u obzir pri određivanju vijeka uporabe nematerijalnog sredstva, kao na primjer:⁶¹

- a) očekivana uporaba sredstva od strane subjekta te da li imovinom može učinkovito rukovati drugi upravljački tim,
- b) tipični proizvodni ciklusi sredstva i javne informacije o procjenama vijeka uporabe sličnih vrsta sredstva koja se koriste na sličan način,
- c) tehnička, tehnološka, komercijalna i druge vrste zastarijevanja,
- d) stabilnost industrije u kojoj imovina djeluje i promjene u tržišnoj potražnji za proizvodima i uslugama koji su rezultat toga sredstva,

⁶¹ MRS 38, točka 90.

e) očekivane mjere konkurenata ili mogućih konkurenata,
f) visina izdataka za održavanje potrebnih da se ostvare očekivane buduće ekonomske koristi od sredstva

g) razdoblje kontrole nad imovinom te zakonska ili slična ograničenja upotrebe sredstva.

Prema HSFI 5, vijek uporabe nematerijalne imovine koja nije amortizirana treba se provjeravati u svakom razdoblju da bi se odredilo da li događaji i okolnosti i dalje podupiru procijenjeni neograničeni vijek uporabe nematerijalne imovine. Ako ne podupiru, promjena procijenjenog vijeka uporabe će biti prikazana kao promjena u procjeni nematerijalne imovine u skladu s HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.⁶²

Metode amortizacije su računovodstvena rješenja za raspored amortizacijskih iznosa na obračunska razdoblja kako bi se trošenje imovine ispravno podijelilo po razdobljima u kojima je utrošeno. Metode koje se koriste za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezina vijeka uporabe su:⁶³

- a) linearna (proporcionalna) metoda,
- b) degresivna metoda ili metoda opadajućeg salda,
- c) funkcionalna metoda.

Linearna ili proporcionalna metoda je najkorištenija metoda amortizacije jer je upravo i najjednostavnija. Ona se izračunava tako da se izračuna godišnja stopa amortizacije koja se primjenjuje na nabavnu vrijednost dugotrajne imovine i tako se dobije iznos amortizacije koji je jednak za cijeli period amortizacije (osim u situaciji kada se mijenja ostatak vrijednosti).

Formula za izračun postotka amortizacije glasi:

$$\text{Godišnja \% Am.} = \frac{100}{\text{Vijektrajanjaugodinama}}$$

Nakon što se izračuna godišnji iznos amortizacije, on se najčešće dijeli s brojem 12 kako bi se dobio mjesečni iznos troška amortizacije koji se računa pojedinačno za svako sredstvo.

Degresivna metoda ili metoda opadajućeg salda rezultat je opadanja korisnosti tijekom vijeka trajanja.⁶⁴ Prema samom nazivu može se prepoznati kako je po ovoj metodi najveća

⁶² Baica, Z., (2017) *Amortizacija : računovodstvena primjena HSFI-a i porezni tretman*, Računovodstvo i porezi u praksi, (11), str. 38

⁶³ Ibid

⁶⁴ Mrša, J., Katunar H., (2014) *Prihvatljive metode amortizacije*, Računovodstvo, revizija i financije, (8), str. 111

obračunana svota amortizacije u prvoj godini, a najmanja u posljednjoj. Teorija korištenja ove amortizacije je ta da dok je sredstvo novo, ono stvara veće prihode uz manje troškove, pa može podnijeti i veći trošak amortizacije, a s godinama njegova fizička sposobnost pada, pa tako i mogućnost pokrivanja troška amortizacije.

Kod funkcionalne metode svota obračunane amortizacije zasniva se na očekivanoj uporabi ili proizvodnji sredstva.⁶⁵ Ova metoda najčešće se koristi kod amortizacije računalnog softwarea koji sudjeluje u proizvodnji proizvoda, gdje se nabavna vrijednost softwarea raspoređuje na količinu proizvoda koji su proizvedeni u određenom vremenskom periodu. Prednost ove metode je konstantni udio troška amortizacije po jedinici proizvoda, što je vrlo korisno za troškovno računovodstvo i izračun obračuna troškova proizvodnje gotovih proizvoda. Obračunana amortizacija ovisi o broju proizvedenih učinaka pa se tako obračunava veći trošak amortizacije ako sredstvo proizvodi više proizvodnih jedinica od procijenjenog broja proizvodnih jedinica koji se mogu proizvesti u jednom periodu što ima smisla jer to znači da se imovina više troši nego što je uobičajeno.

4.4. Porezni učinci naknadnog mjerenja i obračuna amortizacije dugotrajne nematerijalne imovine

Porezni učinci kod naknadnog mjerenja i obračuna amortizacije dugotrajne nematerijalne imovine nastaju zbog razlika kod definiranja porezne osnovice poreza na dobit prema računovodstvenim standardima i prema poreznim zakonima i pravilnicima. Ta razlika uzrokuje stvaranje odgođene porezne imovine i/ili odgođenih poreznih obveza. Odgođeni porezi su razlika između pojedinih pozicija u financijskim izvještajima i u izvještajima za porezne svrhe.⁶⁶ Razlikujemo privremene i stalne razlike između knjigovodstvene svote imovine i obveza i njihove svote prema izračunu poreznog zakona.

Privremene razlike dijele se na:⁶⁷

- a) oporezive privremene razlike,
- b) odbitne privremene razlike.

Kod oporezivih privremenih razlika nastaju oporezivi dobici/gubici u budućim razdobljima na temelju kojih nastaje odgođena porezna obveza. Oporezive privremene razlike nastaju kada je

⁶⁵Belak, V., (et. al), (2006), *Računovodstvo poduzetnika: s primjerima knjiženja*, Zagreb, RriF plus, str. 85

⁶⁶ Kopun, D., (2009), *Odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze*, Računovodstvo, revizija i financije, (4), str. 31

⁶⁷ Ibid

knjigovodstvena svota imovine viša od svote imovine koja je utvrđena za porezne svrhe ili kada je knjigovodstvena svota obveze manja od svote obveze koja je utvrđena za porezne svrhe. Dakle, na temelju ovih razlika nastaju stavke koje će u budućim razdobljima uvećati iznos obveze poreza na dobit.

Odbitne privremene razlike imaju za posljedicu stvaranje stavke koja će se moći odbiti pri utvrđivanju oporezive dobiti/gubitka u budućim razdobljima, kada će svota imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena. Rezultat ovih privremenih razlika je stvaranje odgođene porezne imovine. Odbitne privremene razlike nastaju kada je knjigovodstvena svota imovine manja od svote imovine koja je utvrđena za porezne svrhe ili kada je knjigovodstvena svota obveze viša od obveze koja je utvrđena za porezne svrhe. Na temelju ovih razlika nastaju stavke koje će u budućim razdobljima umanjiti iznos poreza na dobit.

Tablica 2. Utvrđivanje odgođene porezne imovine/obveze

Imovina/obveze	Knjigovodstvena svota viša/niža od porezne	Vrsta privremene razlike	Rezultirajući odgođeni porez
Imovina	Viša	Oporeziva	Obveza
Imovina	Niža	Odbitna	Imovina
Obveze	Viša	Odbitna	Imovina
Obveze	Niža	Oporeziva	Obveza

Izvor: Obrada autora prema Kopun, D., (2009), *Odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze*, Računovodstvo, revizija i financije (4), str. 31

4.4.1. Porezni učinci kod primjene modela revalorizacije

Društvo koje primjenjuje model revalorizacije kao način mjerenja naknadne vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine, takvu imovinu mjeri po njezinoj fer vrijednosti na datum revalorizacije. Kao što je već objašnjeno u poglavlju 4.2., kod povećanja fer vrijednosti imovine stvaraju se revalorizacijske rezerve koje su zapravo nerealizirani dobiti. Jedan od načina realiziranja revalorizacijskih rezervi jest njenom upotrebom odnosno kroz amortizaciju. HSFI 12 – *Kapitalzahtijeva* da prilikom revalorizacije imovine kod koje se ta revalorizacija uključuje u poreznu osnovicu u nekom idućem razdoblju (kroz amortizaciju), poduzetnik treba iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenjujući na tu revalorizacijsku rezervu propisanu stopu poreza na dobit. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske rezerve.

Bitno je spomenuti kako se formiranje revalorizacijske pričuve i odgođene porezne obveze, kao i njihovo ukidanje, ne provodi kroz račun dobiti i gubitka, već izravno kroz glavnicu.⁶⁸

*Primjer formiranja revalorizacijskih rezervi i priznavanja odgođenih poreznih obveza*⁶⁹

Poduzeće „Delta d.o.o.“ u svojoj računovodstvenoj evidenciji ima licencu čiji trošak nabave iznosi 200.000 kn, a ispravak vrijednosti na dan revalorizacije iznosi 40.000 kn. Godišnja stopa amortizacije je 20%, a društvo primjenjuje model revalorizacije prilikom naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine. Na kraju godine procijenjeno je kako je fer vrijednost licence porasla za 10%. Stopa poreza na dobit je 18%.

Licenca	Ispravak vrijednosti licence
$S^0 = 200.000$ 2) 16.000	1) 40.000 $S^0 = 40.000$
Revalorizacijska rezerva	Odgođena porezna obveza
2) 13.120	2) 2.880

Neto iznos licence na datum revalorizacije (200.000 – 40.000)	= 160.000
Iznos povećanja vrijednosti (160.000 x 10%)	= 16.000
Odgođena porezna obveza (16.000 x 18%)	= 2.880
Revalorizacijska rezerva (16.000 – 2.880)	= 13.120

Povećanje fer vrijednosti imovine u ovom slučaju je napravljeno na neto principu. Učinak revalorizacije knjiži se na revalorizacijske rezerve, ali se odbija iznos odgođene porezne obveze koja iznosi 18% ukupnog povećanja. Porezna obveza biti će priznata kroz upotrebu imovine odnosno amortizaciju.

Protekom jedne godine obračunana je amortizacija po stopi od 20%.

⁶⁸ Kopun, D., (2009), *Odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze*, Računovodstvo, revizija i financije, (4), str. 38

⁶⁹ Obrada autora prema Kopun, D., (2009), *Odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze*, Računovodstvo, revizija i financije, (4), str. 34

Amortizacija licence	
3)	40.000

Ispravak vrijednosti licence	
3)	40.000

Povećana amortizacija s temelja revalorizacije	
4)	3.200

Ispravak vrijednosti licence s temelja revalorizacije	
4)	3.200

Amortizacija nabavne vrijednosti licence (200.000 x 20%) = 40.000

Amortizacija revalorizacije (16.000 x 20%) = 3.200

Osim što se amortizira nabavna vrijednost licence koja iznosi 200.000 kn, potrebno je amortizirati i revalorizirani iznos od 16.000 kn. Na obje vrijednosti primjenjuje se godišnja stopa amortizacije licence od 20%.

Ukida se dio revalorizacijskih rezervi i odgođene porezne obveze za svotu uvećanih troškova amortizacije.

Zadržana dobit iz realizirane revalorizacijske rezerve	
5)	2.624

Revalorizacijske rezerve	
5)	2.624 S ⁰ = 13.120

Obveze za porez na dobit	
6)	576

Odgođena porezna obveza	
6)	576 S ⁰ = 2.880

Izračun ukidanja revalorizacijskih rezervi (13.120 x 20%) = 2.624

Izračun ukidanja odgođene porezne obveze (2.880 x 20%) = 576

Ukupan iznos povećanja vrijednosti licence od 16.000 kn se amortizira godišnjom stopom od 20%, što iznosi 3.200 kn. Od toga se 2.624 kn (20% od 13.120) prenose sa revalorizacijskih rezervi na zadržanu dobit, a 576 kn (20% od 2.880) se prenosi sa odgođene porezne obveze na povećanje obveze za porez na dobit.

4.4.2. Porezni učinci kod obračuna amortizacije

Obračun amortizacije obavlja se prema zahtjevima računovodstvenih standarda i u skladu s usvojenim računovodstvenim politikama trgovačkog društva, ali to ne znači da će trošak amortizacije koji društvo obračuna i evidentira biti i porezno priznati trošak.⁷⁰ Razlog tome je što osim računovodstvenih standarda, amortizaciju uređuju i porezni zakoni, a to su Zakon o porezu na dobit i Pravilnik o porezu na dobit.

Računovodstveni propisi i porezni zakoni i pravilnici često se razilaze u nekim pravilima i odredbama vezanim za obračun amortizacije. Primjerice, Zakon o porezu na dobit člankom 12. određuje linearnu metodu obračuna amortizacije kao obavezu te propisuje maksimalne dopuštene godišnje stope amortizacije (za dugotrajnu nematerijalnu imovinu to je 25%), dok MRS 38 dopušta različite metode amortizacije kako bi se na sustavan način rasporedio amortizacijski iznos tijekom vijeka uporabe (spominje se linearna metoda, metoda opadajućih salda i funkcionalna metoda). Isto tako, Zakon o porezu na dobit člankom 12 određuje da se trošak amortizacije priznaje u porezni rashod od prvog mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u uporabu, dok HSFI 5 u točki 29. kaže kako amortizacija treba započeti kada je imovina raspoloživa za upotrebu, to jest kada je spremna za funkcioniranje u skladu s namjerama uprave. Sve ove razlike imaju za posljedicu da neka društva vode odvojene evidencije obračuna amortizacije prema računovodstvenim i prema poreznim propisima.

Tablica 3. Razlike između računovodstvenih i poreznih propisa kod obračuna amortizacije

Obračun amortizacije	Računovodstveni propisi	Porezni propisi
Metode obračuna amortizacije	Linearna metoda, metoda opadajućih salda i funkcionalna metoda	Linearna metoda
Početak obračuna amortizacije	Kada je imovina spremna za uporabu	Od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon što je imovina stavljena u uporabu
Prestanak obračuna amortizacije	Amortizacija ne prestaje kad se imovina prestaje koristiti ili povlači iz uporabe	Troškovi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost se ne priznaju
Način obračuna amortizacije	Amortizacija se sustavno raspoređuje tijekom vijeka njezine uporabe	Amortizacija se priznaje kao rashod primjenom propisanih godišnjih stopa

⁷⁰ Petarčić, J., Vuk, J., (2020), *Obračun amortizacije za 2019. godinu*, Računovodstvo, revizija i financije, (1), str. 30

Izvor: Obrada autora prema Zakonu o porezu na dobit i MRS 38 te HSFI 5

Primjer obračuna amortizacije po stopama većim od porezno dopuštenih⁷¹

Društvo „Omega d.o.o.“ nabavilo je licencu u vrijednosti od 500.000 kuna. Navedena imovina stavljena je u uporabu u prosincu 2019. godine, te obračun amortizacije počinje od 01.siječnja 2020. godine. Društvo je odlučilo primijeniti metodu opadajućih salda kod obračuna amortizacije na način da se u prvoj godini otpiše 70% nabavne vrijednosti imovine, a u drugoj, trećoj i četvrtoj po 10%. Pretpostavimo da je društvo ostvarilo dobit prije oporezivanja od 1.000.000 kuna u sve četiri godine i da je porezna stopa 18%.

Opis	2020.	2021.	2022.	2023.
1. Nabavna vrijednost	500.000	500.000	500.000	500.000
2. Knjigovodstvena amortizacija	350.000	50.000	50.000	50.000
3. Porezno priznata amortizacija	125.000	125.000	125.000	125.000
4. Privremena razlika	225.000	-75.000	-75.000	-75.000
5. Odgođena porezna imovina (18%)	40.500	-13.500	-13.500	-13.500
6. Dobitak prije oporezivanja	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
7. Osnovica poreza na dobit	1.225.000	925.000	925.000	925.000
8. Porez na dobit (18 %)	220.500	166.500	166.500	166.500
a) od toga tekući porez	180.000	180.000	180.000	180.000
b) od toga privremena razlika	40.500	-13.500	-13.500	-13.500
9. Dobit nakon oporezivanja	820.000	820.000	820.000	820.000

Knjigovodstvena amortizacija u prvoj godini (500.000 x 70%)	= 350.000
Knjigovodstvena amortizacija u ostale tri godine (500.000 x 10%)	= 50.000
Porezno priznata amortizacija (500.000 x 25%)	= 125.000
Privremena razlika u prvoj godini (350.000 – 125.000)	= 225.000
Odgođena porezna imovina u prvoj godini (225.000 x 18%)	= 40.500
Dobit nakon oporezivanja (1.000.000 – 180.000)	= 820.000

Društvo je u prvoj godini koristilo višu amortizacijsku stopu od porezno dopuštene, zbog čega je knjigovodstvena svota imovine manja od svote imovine koja je utvrđena za porezne svrhe te zbog toga nastaje odbitna privremena razlika odnosno odgođena porezna imovina. Primjećuje se kako je društvo iskazalo veću obvezu poreza na dobit u prvoj godini (kada je primjenjivalo višu stopu amortizacije od porezno dopuštene) zbog stvaranja privremene

⁷¹ Obrada autora prema Kopun, D., (2009), *Odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze*, Računovodstvo, revizija i financije, (4), str. 35

razlike, ali je navedeno uvećanje anulirano kroz iduće 3 godine i neto efekt je 0. Isto tako, primjećuje se kako je dobit nakon oporezivanja ista kroz sve 4 godine, bez obzira što je društvo primjenilo višu stopu amortizacije od porezno dopuštene.

5. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI UČINCI OTUĐENJA DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE

Nematerijalna imovina se prestaje priznavati:⁷²

- a) prilikom otuđenja, ili
- b) kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja.

Otuđenje nematerijalne imovine može nastati na mnogo načina, a najčešći su prodaja, financijski leasing i donacija. Prestanak priznavanja nematerijalne imovine jer se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja imovine se često dešava kod računalnog software-a i sličnih oblika nematerijalne imovine kod kojih dolazi do zastarijevanja, odnosno na tržištu se pojavljuju novi i poboljšani proizvodi zbog kojih oni postaju neučinkoviti i neisplativi. Amortizacija nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja ne prestaje u trenutku kada se imovina povuče iz uporabe, osim ako imovina nije do kraja amortizirana ili klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju.⁷³

5.1. Računovodstveno praćenje prodaje dugotrajne nematerijalne imovine

Jedan od načina otuđenja dugotrajne nematerijalne imovine je njezina prodaja. Razlozi zbog kojih se društvo odlučuje za prodaju nematerijalne imovine mogu biti brojni, a neki najčešći su njezino zastarijevanje, nabava novih sredstava ili jednostavno više nije upotrebljiva za poslovanje. Prema MRS 38, dobiti ili gubici od prodaje nematerijalne imovine priznaju se na neto principu. To znači da se neće posebno iskazivati i prihodi od prodaje dugotrajne nematerijalne imovine (prodajna cijena sredstva bez PDV-a) i rashodi od ukidanja neamortizirane vrijednosti otuđene imovine (knjigovodstvena vrijednost sredstva), već se obračunom utvrđuje je li ostvaren dobitak (prodajna cijena veća od knjigovodstvene vrijednosti) ili gubitak (prodajna cijena niža od knjigovodstvene vrijednosti) kod prodaje imovine i na temelju toga se knjiži prihod odnosno rashod od prodaje dugotrajne imovine. Ukoliko je društvo prodalo imovinu po većoj cijeni od njezine knjigovodstvene, dobiti od prodaje knjiže se na konto *Prihodi od prodaje dugotrajne nematerijalne imovine iz uporabe* koji čine kategoriju Ostalih poslovnih prihoda društva. U suprotnom slučaju kada je imovina prodana po nižoj cijeni od knjigovodstvene vrijednosti, gubici od prodaje knjiže se kao

⁷² MRS 38, točka 112.

⁷³ HSFI 5, točka 40.

Trošak neamortizirane vrijednosti otuđene dugotrajne imovine koji se prenosi na rashode razdoblja u kojem se dogodila prodaja.

Primjer prodaje dugotrajne nematerijalne imovine po cijeni većoj od knjigovodstvene vrijednosti

Društvo „Sigma d.o.o.“ u svojoj računovodstvenoj evidenciji posjeduje računalni software kojem su troškovi nabave iznosili 200.000 kn, dok je akumulirana amortizacija istog sredstva 100.000 kn. Zbog zastarjelosti navedene imovine, društvo se odlučuje na prodaju iste. Prodajna cijena koju je društvo uspjelo postići za software je 120.000 kn plus PDV. Potrebno je isknjižiti sredstvo iz uporabe i knjižiti prodaju dugotrajne imovine.

Računalni software	Ispravak vrijednosti računalnog software-a
$S^0 = 200.000$	1) 200.000
1) 150.000	$S^0 = 100.000$
Prihod od prodaje dugotrajne imovine	Obveza za PDV 25%
1) 20.000	1) 30.000

Prodajna cijena s PDV-om (120.000 + 25% PDV-a)	= 150.000
Iznos obveze za PDV (120.000 x 25%)	= 30.000
Prodajna cijena bez PDV-a (150.000 – 30.000)	= 120.000
Knjigovodstvena vrijednost imovine (200.000 – 100.000)	= 100.000
Neto efekt – dobitak od prodaje imovine (120.000 – 100.000)	= 20.000

Najprije se isknjižava imovina iz uporabe odnosno saldiraju se konta imovine u uporabi i ispravka vrijednosti, zatim se knjiži izlazni račun po kojem je prodana imovina i uspoređuje se prodajna cijena bez PDV-a i knjigovodstvena vrijednost imovine prije povlačenja iz uporabe (neamortizirani trošak nabave). U ovom slučaju, prodajna vrijednost bez PDV-a je za

20.000 kn veća od neamortizirane vrijednosti imovine i društvo je prodajom ostvarilo dobitak koji se knjiži kao prihod od prodaje dugotrajne nematerijalne imovine.

5.2. Računovodstveno praćenje rashodovanja dugotrajne nematerijalne imovine

Rashodovanje imovine predstavlja povlačenje dugotrajne imovine iz uporabe zbog razloga poput:

- a) isteka vijeka trajanja,
- b) oštećenja,
- c) dotrajalosti,
- d) zastarjelosti.

Rashodovanje se najčešće obavlja nakon datuma bilance (31.12.) kada se utvrđuje godišnji popis imovine i obveza i određuje ima li imovina i dalje uporabnu vrijednost, ali i tijekom poslovne godine ukoliko se utvrdi da se od imovine više ne očekuju buduće ekonomske koristi.

Rashodovanje i otpis dugotrajne nematerijalne imovine je puno jednostavnije od rashodovanja materijalne imovine iz razloga što nematerijalna imovina nema fizički oblik i nije potrebno dokazati njezino zbrinjavanje nadležnim institucijama kao što je slučaj sa materijalnom imovinom. Dovoljno je napisati Odluku o otpisu imovine kojom uprava odobrava isknjiženje nematerijalne imovine i navodi razlog zbog kojeg se ista više neće upotrebljavati. Ukoliko vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine nije u potpunosti amortizirana, prilikom isknjiženja iskazuju se troškovi neamortizirane vrijednosti dugotrajne imovine koji čine rashode razdoblja u kojem se dogodilo isknjižavanje.

5.3. Porezni učinci otuđenja dugotrajne nematerijalne imovine

Pravilnik o porezu na dobit člankom 12. stavkom 10. propisuje da se neamortizirani trošak dugotrajne imovine priznaje kao porezni rashod u poreznom razdoblju u kojem je dugotrajna imovina prodana, darovana ili na neki drugi način otuđena ili uništena. No, iznimno od toga ako je trošak nabave iskazan u revaloriziranoj svoti, u porezni rashod priznaje se neamortizirani trošak nabave umanjen za revaloriziranu svotu koja je do trenutka prodaje, darovanja, otuđenja na drugi način i uništenja uključena u prihode.⁷⁴

⁷⁴ Negovanić, M., (2008) *Procjena dugotrajne imovine po fer vrijednosti – da ili ne?*, Računovodstvo, financije i porezi (8), str. 55

Ako društvo primjenjuje revalorizacijski model kod naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine, formirane revalorizacijske rezerve koje su nastale na temelju povećanja fer vrijednosti imovine postaju oporezivi dobitak odnosno prilikom ukidanja revalorizacijskih rezervi potrebno je obračunati porez na dobit na svotu revalorizacijskih rezervi i za isti iznos uvećati dobit tekuće godine, a ostatak prenijeti na zadržanu dobit.

Primjer isknjižavanja rashodovane imovine i prijenos revalorizacijskih rezervi na zadržanu dobit

Društvo „Theta d.o.o.“ ima u svojoj računovodstvenoj evidenciji računalni software kojem je trošak nabave 200.000 kn, dok je akumulirana amortizacija na datum rashodovanja 100.000 kn. Društvo primjenjuje model revalorizacije dugotrajne nematerijalne imovine te ima formirane revalorizacijske rezerve koje su nastale kroz povećanje fer vrijednosti software-a u iznosu od 20.000 kn. Društvo je na datum bilance procijenilo kako je navedeni software više ne zadovoljava potrebama poslovanja i odlučuje se na rashodovanje istog. Potrebno je provesti isknjiženje imovine iz uporabe te izvršiti prijenos revalorizacijskih rezervi na zadržanu dobit. Stopa poreza na dobit je 18%.

Računalni software	Ispravak vrijednosti računalnog software-a
$S^0 = 200.000$	1) 200.000
$S^0 = 200.000$	1) 100.000
$S^0 = 200.000$	$S^0 = 100.000$
Revalorizacijske rezerve	Neamortizirana vrijednost dugotrajne imovine
2) 20.000	$S^0 = 20.000$
$S^0 = 20.000$	1) 100.000
$S^0 = 20.000$	
Dobit tekuće godine	Zadržana dobit
2) 3.600	2) 16.400
2) 3.600	2) 16.400

Neamortizirana vrijednost dugotrajne imovine (200.000 – 100.000)	= 100.000
Povećanje dobiti tekuće godine (20.000 x 18%)	= 3.600
Prijenos na zadržanu dobit (20.000 – 3.600)	= 16.400

Prvo se isknjižava software iz uporabe, a ostatak koji nije amortiziran čini trošak neamortizirane vrijednosti dugotrajne imovine koji tereti rashode razdoblja u kojem je došlo do rashodovanja imovine. Druga poslovna promjena je prijenos revalorizacijske rezerve na zadržanu dobit. Rashodovanjem imovine revalorizacijske rezerve postaju realiziran dobitak te je potrebno obračunati porez na dobit na svotu rezervi koji se knjiži kao povećanje dobiti tekuće godine. Ostatak se knjiži kao povećanje kapitala na konto zadržane dobiti.

6. PRIMJER UTVRĐIVANJA UČINAKA PRIMJENE MODELA REVALORIZACIJE DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE IMOVINE NA FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

U prethodnim poglavljima su objašnjeni svi efekti koje donosi korištenje modela revalorizacije kao metode naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine. U nastavku će biti objašnjeno kakvi su konkretno učinci na financijske izvještaje poduzeća, odnosno razlika između primjene modela troška i modela revalorizacije.

6.1. Primjer utvrđivanja računovodstvenih učinaka primjene modela revalorizacije

Računovodstveni učinci primjene modela revalorizacije utječu na izgled bilance. Za primjer je uzeto društvo „Epsilon d.o.o.“ koje se bavi proizvodnom djelatnošću i ima slijedeću početnu bilancu:

Aktiva		Pasiva	
1. Dugotrajna nematerijalna imovina (licenca)	350.000	1. Kapital	500.000
Nabavna vrijednost	700.000	Upisani temeljni kapital	450.000
Ispravak vrijednosti	(350.000)	Zadržana dobit	50.000
Knjigovodstvena vrijednost	350.000	2. Dugoročne obveze	250.000
2. Zalihe gotovih proizvoda	300.000	3. Kratkoročne obveze	300.000
3. Novac u banci i blagajni	400.000		
Ukupno aktiva (1+2+3)	1.050.000	Ukupno pasiva (1+2+3)	1.050.000

Kroz poslovnu godinu dogodile su se slijedeće poslovne promjene:

- 1) Društvo je prodalo svih 200 komada proizvoda sa zaliha po cijeni od 600.000 kn + 25% PDV-a (trošak nabave 300.000 kn). Izdan je račun kupcu.
- 2) Društvo je razdužilo zalihe za prodane proizvode.
- 3) Društvo je podmirilo sa žiro računa kratkoročne obveze u iznosu od 300.000 kn i dugoročne obveze u iznosu od 50.000 kn.
- 4) Obračunana je godišnja amortizacija licence u iznosu od 175.000 kn (700.000 x 25%)
- 5) Kupac je platio račun za prodane proizvode u ukupnom iznosu od 750.000 kn
- 6) Društvo je platilo obvezu za PDV.
- 7) Utvrđena je razlika prihoda i rashoda.
- 8) Višak prihoda je prenesen na bruto dobit.
- 9) Obračunat je porez na dobit, a ostatak dobiti se prenosi na neto dobit tekuće godine (kapital).

R.b.	Naziv konta	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Potraživanje od kupaca u zemlji	750.000	
	Obveza za PDV 25%		150.000
	Prihod od prodaje proizvoda		600.000
2.	Zalihe gotovih proizvoda		300.000
	Trošak prodanih proizvoda	300.000	
3.	Ispravak vrijednosti licence		175.000
	Trošak amortizacije licence	175.000	
4.	Žiro račun		350.000
	Kratkoročne obveze (Σ)	300.000	
	Dugoročne obveze (Σ)	50.000	
5.	Potraživanje od kupaca u zemlji		750.000
	Žiro račun	750.000	
6.	Obveza za PDV 25%	150.000	
	Žiro račun		150.000
7.a)	Prihod od prodaje proizvoda	600.000	
	Razlika prihoda i rashoda		600.000
7.b)	Trošak prodanih proizvoda		300.000
	Trošak amortizacije licence		175.000
	Razlika prihoda i rashoda	475.000	
8.	Razlika prihoda i rashoda	125.000	
	Bruto dobit		125.000
9.	Bruto dobit	125.000	
	Porez na dobit (18%)		22.500
	Neto dobit tekuće godine		102.500

Nakon provedenih knjiženja, bilanca na 31.12. izgleda ovako:

Aktiva		Pasiva	
1. Dugotrajna nematerijalna imovina (licenca)	175.000	1. Kapital	602.500
Nabavna vrijednost	700.000	Upisani temeljni kapital	450.000
Ispravak vrijednosti	(525.000)	Zadržana dobit	50.000
Knjigovodstvena vrijednost	175.000	Neto dobit tekuće godine	102.500
2. Zalihe gotovih proizvoda	0	2. Dugoročne obveze	200.000
3. Novac u banci i blagajni	650.000	3. Kratkoročne obveze	22.500
Ukupno aktiva (1+2+3)	825.000	Ukupno pasiva (1+2+3)	825.000

U drugom slučaju vrijede isti početni uvjeti uz iznimku da društvo primjenjuje model revalorizacije kod naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine te je ona revalorizirana za 70%. Početnu bilancu čine:

Aktiva		Pasiva	
1. Dugotrajna nematerijalna imovina (licenca)	595.000	1. Kapital	700.900
Nabavna vrijednost	700.000	Upisani temeljni kapital	450.000
Revalorizacija (70%)	490.000	Zadržana dobit	50.000
Ispravak vrijednosti	(595.000)	Revalorizacijske rezerve	200.900
Knjigovodstvena vrijednost	595.000	2. Dugoročne obveze	294.100
2. Zalihe gotovih proizvoda	300.000	Odgodene porezne obveze	44.100
3. Novac u banci i blagajni	400.000	Ostale dugoročne obveze	250.000
		3. Kratkoročne obveze	300.000
Ukupno aktiva (1+2+3)	1.295.000	Ukupno pasiva (1+2+3)	1.295.000

Promjene u aktivi

Nabavna vrijednost licence	= 700.000
Revalorizacija nabavne vrijednosti (700.000 x 70%)	= 490.000
Ispravak vrijednosti licence	= (350.000)
Povećanje ispravka vrijednosti za revalorizaciju (350.000 x 70%)	= (245.000)
Knjigovodstvena vrijednost nakon revalorizacije	= 595.000

Promjene u pasivi

Neto učinak revalorizacije (350.000 x 70%)	= 245.000
Odgodene porezne obveze (245.000 x 18%)	= 44.100
Revalorizacijske rezerve (245.000 – 44.100)	= 200.900

Kroz poslovnu godinu su se dogodile slijedeće promjene:

- 1) Društvo je prodalo svih 200 komada proizvoda sa zaliha po cijeni od 600.000 kn + 25% PDV-a (trošak nabave 300.000 kn). Izdan je račun kupcu.
- 2) Društvo je razdužilo zalihe za prodane proizvode.
- 3) Društvo je podmirilo sa žiro računa kratkoročne obveze u iznosu od 300.000 kn i dugoročne obveze u iznosu od 50.000 kn.
- 4) Obračunana je amortizacija licence u iznosu od 175.000 kn (700.000 x 25%). Također, obračunana je i amortizacija revaloriziranog dijela licence u iznosu od 61.250 kn (245.000 x 25%).

- 5) Kupac je platio račun za prodane proizvode u ukupnom iznosu od 750.000 kn
- 6) Društvo je platilo obvezu za PDV.
- 7) Utvrđena je razlika prihoda i rashoda.
- 8) Višak prihoda prenesen je na bruto dobit.
- 9) Obračunat je porez na dobit, a ostatak dobiti se prenosi na neto dobit tekuće godine (kapital).
- 10) Preneseno je 50.225 kn (200.900 x 25%) revalorizacijskih rezervi na zadržanu dobit. Također, dio odgođenih poreznih obveza u iznosu od 11.025 kn (44.100 x 25%) se prenosi na obveze za porez na dobit.

R.b.	Naziv konta	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1.	Potraživanje od kupaca u zemlji	750.000	
	Obveza za PDV 25%		150.000
	Prihod od prodaje proizvoda		600.000
2.	Zalihe gotovih proizvoda		300.000
	Trošak prodanih proizvoda	300.000	
3.	Žiro račun		350.000
	Kratkoročne obveze	300.000	
	Dugoročne obveze	50.000	
4.a)	Ispravak vrijednosti licence		175.000
	Trošak amortizacije licence	175.000	
4.b)	Ispravak vrijednosti licence s temelja revalorizacije		61.250
	Povećani trošak amortizacije s temelja revalorizacije	61.250	
5.	Potraživanje od kupaca u zemlji		750.000
	Žiro račun	750.000	
6.	Obveza za PDV 25%	150.000	
	Žiro račun		150.000
7.a)	Prihod od prodaje proizvoda	600.000	
	Razlika prihoda i rashoda		600.000
7.b)	Trošak prodanih proizvoda		300.000
	Trošak amortizacije licence		175.000
	Povećani trošak amortizacije s temelja revalorizacije		61.250
	Razlika prihoda i rashoda	536.250	
8.	Razlika prihoda i rashoda	63.750	
	Bruto dobit		63.750
9.	Bruto dobit	63.750	
	Obveza za porez na dobit (18%)		11.475
	Neto dobit tekuće godine		52.275
10.a)	Revalorizacijske rezerve	50.225	
	Zadržana dobit		50.225
10.b)	Odgođene porezne obveze	11.025	
	Obveze za porez na dobit		11.025

Nakon provedenih knjiženja, bilanca na 31.12. izgleda ovako:

Aktiva		Pasiva	
1. Dugotrajna nematerijalna imovina (licenca)	358.750	1. Kapital	753.175
Nabavna vrijednost	700.000	Upisani temeljni kapital	450.000
Revalorizacija (70%)	490.000	Zadržana dobit	100.225
Ispravak vrijednosti	(831.250)	Neto dobit tekuće godine	52.275
Knjigovodstvena vrijednost	358.750	Revalorizacijske rezerve	150.675
2. Zalihe gotovih proizvoda	0	2. Dugoročne obveze	233.075
3. Novac u banci i blagajni	650.000	Odgodene porezne obveze	33.075
		Ostale dugoročne obveze	200.000
		3. Kratkoročne obveze	22.500
Ukupno aktiva (1+2+3)	1.008.750	Ukupno pasiva (1+2+3)	1.008.750

Konačni učinci primjene modela revalorizacije najlakše se uoče usporedbom završnih bilanci koje su nastale primjenom pojedinih modela. Usporedba aktive izgleda ovako:

Opis	Model troška	Model revalorizacije	Razlika
1. Dugotrajna nematerijalna imovina	175.000	358.750	Povećanje
2. Zalihe gotovih proizvoda	0	0	Nema
3. Novac u banci i blagajni	650.000	650.000	Nema
Ukupno aktiva (1+2+3)	825.000	1.008.750	Povećanje

Povećanje fer vrijednosti za čak 70% povoljno je utjecalo na izgled aktive društva koje primjenjuje model revalorizacije. Došlo je do povećanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine (koja mora odgovarati fer vrijednosti umanjenoj za akumuliranu amortizaciju) što je također utjecalo na povećanje ukupnog iznosa aktive. Između ostalih stavki aktive nema razlike bez obzira koji model se primjenjivao.

Razlika u pozicijama pasive je slijedeća:

Opis	Model troška	Model revalorizacije	Razlika
1. Kapital	602.500	753.175	Povećanje
Upisani temeljni kapital	450.000	450.000	Nema
Zadržana dobit	50.000	100.225	Povećanje
Neto dobit tekuće godine	102.500	52.275	Smanjenje
Revalorizacijske rezerve	-	150.675	Povećanje
2. Dugoročne obveze	200.000	233.075	Povećanje
3. Kratkoročne obveze (porez na dobit)	22.500	22.500	Nema
Ukupno pasiva (1+2+3)	825.000	1.008.750	Povećanje

Kod usporedbe pasive između primjene različitih metoda naknadnog mjerenja imovine, primjećujemo kako je došlo do značajnog povećanja ukupnog kapitala. Najveći utjecaj na to povećanje imalo je povećanje fer vrijednosti nematerijalne imovine koje je uzrokovalo povećanje revalorizacijskih rezervi. Zanimljivo je i primijetiti kako je neto dobit tekuće godine kod modela revalorizacije niža od neto dobiti kod modela troška. Razlog za to su povećani troškovi amortizacije (amortizira se i revalorizirani iznos). Kod modela revalorizacije je došlo i do povećanja zadržane dobiti zbog prijenosa revalorizacijskih rezervi za dio koji je amortiziran na zadržanu dobit. Dugoročne obveze su više kod revalorizacijskog modela za dio odgođenih poreznih obveza koje će doći na naplatu kroz slijedećih nekoliko godina. Bitno je primijetiti kako je svota obveze za porez na dobit jednaka kod oba modela što znači da odabir modela ne utječe na iznos poreza na dobit koji će društvo platiti. Ukupna pasiva se također uvećala ponajprije iz razloga što se povećala fer vrijednost, odnosno stvorile su se revalorizacijske rezerve kojih kod primjene modela troška nema.

6.2. Primjer utvrđivanja poreznih učinaka primjene modela revalorizacije

Porezne učinke primjene modela revalorizacije mogu se vidjeti u računu dobiti i gubitka. Razlike nastaju u stvaranju odgođenih poreznih obveza i različitim iskazivanjem bruto i neto dobiti razdoblja.

Usporedba računa dobiti i gubitka kod primjene pojedinih modela prema primjeru poslovnih promjena iz prethodnog poglavlja izgleda ovako:

Opis	Model troška	Model revalorizacije	Razlika
1. Prihod od prodaje proizvoda	600.000	600.000	Nema
2. Materijalni troškovi	300.000	300.000	Nema
3. Amortizacija	175.000	175.000	Nema
4. Povećana amortizacija zbog revalorizacije imovine	0	61.250	Povećanje
5. Ukupni prihodi (1)	600.000	600.000	Nema
6. Ukupni rashodi (2+3+4)	475.000	536.250	Povećanje
7. Dobit prije poreza	125.000	63.750	Smanjenje
8. Porez na dobit (18%)*	22.500	11.475	Smanjenje
9. Dobit nakon poreza	102.500	52.275	Smanjenje

*U računu dobiti i gubitka se ne prikazuje dio poreza koji se odnosi na prijenos odgođenih poreznih obveza jer bi se u tom slučaju smanjila dobit nakon poreza odnosno došlo bi do razlika između računa dobiti i gubitka i bilance.

Dakle, jedina razlika u računu dobiti i gubitka je povećanje ukupnih rashoda zbog povećane amortizacije koja je nastala zbog revalorizacije imovine. Sve to uzorkuje manje iskazivanje neto dobiti razdoblja. Važno je napomenuti da iako se na prvi pogled čini kako društvo korištenjem modela revalorizacije plaća manji iznos poreza na dobit, to zapravo nije tako jer se u računu dobiti i gubitka ne iskazuje prijenos odgođene porezne obveze koja je nastala kod revalorizacije imovine i odnosi se na amortiziran dio revalorizacije koji se treba oporezivati. Iznos odgođene porezne obveze koja se prenosi na obveze za porez na dobit je 11.025 kn, što kada se zbroji sa iznosom u računu dobiti i gubitka daje 22.500 kn, a to je iznos poreza na dobit koji se plaća korištenjem modela troška.

6.3. Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na financijske izvještaje

Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na financijske izvještaje može se odraditi i raznim financijskim pokazateljima kao što su pokazatelji profitabilnosti, likvidnosti, aktivnosti i solventnosti. Oni nam pomažu da usporedimo poslovanja različitih poduzeća na temelju njihovih financijskih izvještaja. Koristeći ove pokazatelje kod financijskih izvještaja društava koja mjere vrijednosti po modelu troška i društava koja mjere vrijednosti po modelu revalorizacije možemo vidjeti do kakvih promjena dolazi i kako oni mogu utjecati na korisnike tih financijskih izvještaja.

6.3.1. Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na pokazatelje profitabilnosti

Pokazatelji profitabilnosti izražavaju snagu zarade tvrtke, odnosno ukupni efekt likvidnosti, upravljanja imovinom i dugom na mogućnost ostvarenja profita.⁷⁵ Niska profitabilnost može ukazivati na moguću buduću propast tvrtke.

Osnovni pokazatelji koji se koriste za mjerenje profitabilnosti su:

- a) profitna marža,
- b) povrat na ukupnu imovinu i
- c) povrat na vlastiti kapital.

Profitna marža pokazuje kako menadžment kontrolira troškove, rashode i prihode, pa se koristi kao pokazatelj učinkovitosti menadžmenta.⁷⁶

⁷⁵ Vidučić, L., (2001) *Analiza financijskih izvješća – novi postupci*, Računovodstvo, revizija i financije, (3), str.67

⁷⁶ Ibid.

$$\text{Profitna marža} = \frac{\text{Netodobit}}{\text{Ukupni prihodi}}$$

Profitna marža se računa kao omjer neto dobiti i ukupnih prihoda društva. Pokazuje koliko neto dobiti društvo ostvaruje po svakoj jedinici prihoda.

Opis	Model troška	Model revalorizacije
Neto dobit	102.500	52.275
Ukupni prihodi	600.000	600.000
Profitna marža	17,08%	8,71%

Zbog povećane amortizacije koja je povećala ukupne rashode i smanjila neto dobit, društvo koje mjeri naknadnu vrijednost imovine po modelu revalorizacije ima nižu profitnu maržu što zapravo ukazuje da lošije posluje od prvog društva, iako zapravo bolje posluje zbog veće vrijednosti imovine kojoj se povećala vrijednost, dok su ostali elementi poslovanja ostali isti.

Pokazatelj povrata na imovinu pokazuje sposobnost društva da sa raspoloživom imovinom ostvari dobit. Taj pokazatelj zapravo daje informaciju o neto dobiti koje društvo ostvaruje po svakoj jedinici ukupne imovine.

$$\text{Povrat na imovinu} = \frac{\text{Netodobit}}{\text{Ukupna imovina}}$$

Opis	Model troška	Model revalorizacije
Neto dobit	102.500	52.275
Ukupna imovina	1.008.750	825.000
Povrat na imovinu	10,16%	6,34%

I kod ovog pokazatelja bolje prolazi model troška zbog veće neto dobiti u navedenom razdoblju. Povećana amortizacija ima veći utjecaj na neto dobit nego što ima na smanjenje ukupne imovine kroz ispravak vrijednosti.

Povrat na vlastiti kapital pokazuje snagu zarade u odnosu na ulaganja dioničara. Kako je osnovni cilj poslovanja tvrtke povećanje vrijednosti za dioničare, ovaj pokazatelj je najbolja pojedinačna mjera uspješnosti tvrtke u ispunjenju tog cilja.⁷⁷

$$\text{Povrat na vlastiti kapital} = \frac{\text{Neto dobit}}{\text{Trajni kapital}}$$

Povrat na vlastiti kapital u odnos stavlja neto dobit poduzeća i ukupan iznos trajnog (vlastitog) kapitala poduzeća, odnosno daje informaciju o iznosu dobiti koji se ostvaruje po svakoj jedinici trajnog kapitala.

Opis	Model troška	Model revalorizacije
Neto dobit	102.500	52.275
Trajni kapital	602.500	753.175
Povrat na trajni kapital	17,01%	6,94%

Kod ovog pokazatelja profitabilnosti se vidi najveća razlika. Društvo koje mjeri vrijednosti imovine po modelu troška ima značajno bolji pokazatelj povrata na trajni kapital. Osim što ima veću neto dobit, razlika se stvara i kod stavke kapitala zbog revalorizacijskih rezervi koje su knjižene kao nerealizirani dobitak kod modela revalorizacije.

6.3.2. Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na pokazatelje likvidnosti

Pokazatelji likvidnosti se koriste za procjenu sposobnosti tvrtke da udovolji kratkoročnim obvezama kratkotrajnom imovinom (gotovinom ili imovinom koja se može na kratak rok konvertirati u gotovinu).⁷⁸ Dakle, ovdje se gleda odnos kratkotrajne imovine i kratkoročnih obveza.

Najčešći pokazatelji koji se koriste kod mjerenja likvidnosti su:

- a) pokazatelj tekuće likvidnosti i
- b) pokazatelj ubrzane likvidnost.

$$\text{Pokazatelj tekuće likvidnosti} = \frac{\text{Kratkotrajna imovina}}{\text{Kratkoročne obveze}}$$

⁷⁷ Ibid

⁷⁸ Ibid

Pokazatelj tekuće likvidnosti je najbolji pojedinačni pokazatelj likvidnosti poduzeća, a računa se kao omjer kratkotrajne imovine i kratkoročnih obveza što znači da daje informaciju o sposobnosti podmirivanja kratkoročnih obveza kratkotrajnom imovinom. Poželjno je da je ovaj pokazatelj veći od 1.

$$\text{Pokazatelj ubrzane likvidnosti} = \frac{\text{Kratkotrajna imovina} - \text{zalihe}}{\text{Kratkoročne obveze}}$$

Pokazatelj ubrzane likvidnosti pokazuje može li društvo sa svojom najlikvidnijom imovinom (novcem i potraživanjima) podmiriti kratkoročne obveze. Ukoliko je ovaj pokazatelj veći od 1, društvo nema problema sa likvidnošću, odnosno može podmiriti svoje kratkoročne obveze u vrlo kratkom roku.

Opis	Model troška	Model revalorizacije
Kratkotrajna imovina	650.000	650.000
Kratkoročne obveze	22.500	22.500
Zalihe	0	0
Pokazatelj tekuće/ubrzane likvidnosti	2888,89%	2888,89%

Kako su u prethodnom slučaju zalihe 0, pokazatelj tekuće likvidnosti je ujedno i pokazatelj ubrzane likvidnosti. Primjećuje se kako su iznosi kratkotrajne imovine i kratkoročnih obveza jednaki kod oba modela pa možemo zaključiti kako odabir metode po kojoj će se naknadno mjeriti dugotrajna nematerijalna imovina ne utječe na likvidnost poduzeća.

6.3.3. Analiza učinaka primjene modela revalorizacije na pokazatelje solventnosti

Pokazatelji solventnosti iskazuju sposobnost poduzeća da u roku podmiri svoje dugoročne obveze. Kao sama solventnost tako i njeni pokazatelji usmjereni su na dugi rok, odnosno dugoročnu financijsku stabilnost kroz odnose unutar kapitalne i financijske strukture nekog poduzeća.⁷⁹

Najbitniji pokazatelji solventnosti poduzeća su:

- a) stupanj zaduženosti,
- b) udjel tuđeg kapitala i
- c) odnos ukupnih obveza i glavnice.

⁷⁹ Belak, V., (1995), *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb, str. 76.

$$\text{Stupanj zaduženosti} = \frac{\text{Ukupne obveze}}{\text{Ukupna imovina}} \times 100$$

Stupanj zaduženosti nam pokazuje udio obveza u ukupnoj imovini, odnosno daje informaciju o zaduženosti poduzeća u relativnom iznosu.

Postavljena je prihvatljiva gornja granica za ovaj pokazatelj koja iznosi 50%. Ukoliko je postotak veći od 50% to znači da se društvo većim dijelom financira iz tuđih izvora što nije poželjno.

Opis	Model troška	Model revalorizacije
Ukupne obveze	225.000	255.575
Ukupna imovina	825.000	1.008.750
Stupanj zaduženosti	27,27%	25,34%

Stupanj zaduženosti je nešto niži kod modela revalorizacije iz razloga što je došlo do značajnog povećanja dugotrajne nematerijalne imovine, pa je stoga i ukupna imovina puno veća kod modela revalorizacije koja je u nazivniku.

$$\text{Udjel tuđeg kapitala} = \frac{\text{Dugoročne obveze}}{\text{Dugoročne obveze} + \text{kapital}}$$

Udjel tuđeg kapitala prikazuje odnos tuđih dugoročnih obveza i kapitala. Kontrolna je mjera tog pokazatelja 33%.⁸⁰ Poželjno je da udjel tuđeg kapitala bude što niži.

Opis	Model troška	Model revalorizacije
Dugoročne obveze	200.000	233.075
Kapital	602.500	753.175
Udjel tuđeg kapitala	24,92%	23,63%

I ovaj pokazatelj pokazuje manju zaduženost primjenom modela revalorizacije zbog stvorenih revalorizacijskih rezervi koje su uvećale stavku kapitala poduzeća.

$$\text{Odnos ukupnih obveza i kapitala} = \frac{\text{Ukupne obveze}}{\text{Kapital}}$$

⁸⁰ Belak, V., (2010), *Pokazatelji uspješnosti nakon revalorizacije imovine*, Računovodstvo, revizija i financije (10), str. 26.

Sam naziv ovog pokazatelja ukazuje na način izračuna, a to je da se u omjer stave ukupne obveze koje prikazuju tuđe izvore financiranja i kapital koji je vlastiti izvor financiranja poduzeća. Kontrolna mjera ovog pokazatelja je 1:1, što znači da se društvo nebi trebalo većinom financirati iz tuđih izvora financiranja, već bi se trebalo osloniti na vlastite izvore.

Opis	Model troška	Model revalorizacije
Ukupne obveze	225.000	255.575
Kapital	602.500	753.175
Odnos ukupnih obveza i kapitala	37,34%	33,93%

Ovaj pokazatelj pokazuje najveću razliku, a još jednom pokazuje se manja zaduženost kod modela revalorizacije. Može se zaključiti kako primjena modela revalorizacije, u slučaju kada dolazi do značajnog povećanja fer vrijednosti imovine, dovodi do bolje slike o zaduženosti poduzeća iz razloga što se povećava kapital kroz revalorizacijske rezerve, što zapravo daje dojam da se društvo više financira iz vlastitih izvora nego što bi bilo slučaj da se primjenjivao model troška.

7. ZAKLJUČAK

Dugotrajna nematerijalna imovina je vrsta imovine koja nema fizička obilježja. Bitno je da se može identificirati te da se njenom upotrebom mogu očekivati buduće ekonomske koristi. Najčešći oblici dugotrajne nematerijalne imovine su izdaci za istraživanje i razvoj, patent, goodwill, koncesija, zaštitni znak, franšiza, licencija i računalni software.

Računovodstveni okvir priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine čine HSFI 5 *Dugotrajna nematerijalna imovina* i MRS 38 *Nematerijalna imovina*. Obveznici primjene HSFI-a su mikro, mali i srednji poduzetnici, dok su veliki poduzetnici obveznici primjene MRS-eva. Računovodstveni okvir pruža informacije o početnom i naknadnom mjerenju dugotrajne nematerijalne imovine te njezinom otuđenju. S druge strane, porezni okvir priznavanja i mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine određen je Zakonom o porezu na dobit koji definira postupanje sa revalorizacijskim rezervama koje nisu oporezive dok se ne realiziraju. Porezni okvir također definira najvišu dopuštenu godišnju stopu amortizacije za dugotrajnu nematerijalnu imovinu koja iznosi 25% (uz dopuštenje korištenja dvostruke stope od 50% za ubrzanu amortizaciju).

Dugotrajna nematerijalna imovina može se steći eksterno (kupnjom od drugih, poslovnim spajanjem, državnom potporom ili razmjenom za drugu imovinu) ili interno (vlastitim razvojem). U slučaju interno razvijene dugotrajne nematerijalne imovine, kapitalizirati se mogu samo troškovi koji su nastali u fazi razvoja sredstva, dok se troškovi nastali u fazi istraživanja knjiže na troškove razdoblja. Što se tiče eksterno stečene imovine, ona se priznaje po trošku nabave koji uključuje njegovu nabavnu cijenu i sve druge troškove do stavljanja sredstva u uporabu.

Naknadno vrednovanje dugotrajne nematerijalne imovine vrši se po jednom od dva modela, a to su model troška ili model revalorizacije. Model troška je puno korišteniji zbog svoje jednostavnosti, a podrazumijeva mjerenje imovine po trošku nabave umanjenom za ispravke vrijednosti koji su rezultat amortizacije sredstva. S druge strane model revalorizacije je nešto kompliciraniji za primjenu, ali ima i neke specifičnosti koje mu daju razne prednosti, ali i nedostatke. Model revalorizacije podrazumijeva mjerenje imovine po fer vrijednosti, a sama revalorizacija se mora provoditi redovito i kontinuirano. Povećanjem fer vrijednosti stvaraju se revalorizacijske rezerve koje čine nerealizirane dobitke u kategoriji kapitala, dok se njezino smanjenje priznaje kao trošak razdoblja u Računu dobiti i gubitka, ali tek nakon što se

„ponište“ prethodno stvorene revalorizacijske rezerve koje su nastale kod povećanja te iste imovine. Revalorizacijske rezerve ne ulaze u Račun dobit i gubitka, već se prenose u zadržanu dobit kada su realizirane, odnosno kada dođe do prestanka priznavanja imovine, kada je ona povučena iz uporabe, otuđena ili kroz postupno korištenje odnosno amortizaciju. Porezni učinci koji nastaju primjenom modela revalorizacije odnose se na oporezive privremene razlike (slučaj stvaranja odgođenih poreznih obveza kod revalorizacijskih rezervi) te na odbitne privremene razlike (slučaj stvaranja odgođene porezne imovine kod korištenja viših amortizacijskih stopa od porezno dopuštenih).

Prestanak priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine nastaje prilikom otuđenja ili u slučaju kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od njezine upotrebe. Najčešći načini otuđenja su donacija, financijski leasing i prodaja. Ukoliko se društvo odluči na prodaju dugotrajne nematerijalne imovine, dobiti ili gubici nastali od iste priznaju se na neto principu, što znači da se „netiraju“ prihodi od prodaje dugotrajne imovine i rashodi od ukidanja neamortizirane vrijednosti otuđene imovine, te se knjiži stavka koja je veća (ili prihod od prodaje ili rashod od ukidanja vrijednosti). Porezni učinci koji nastaju kod prestanka priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine odnose se na prijenos revalorizacijskih rezervi na zadržanu dobit, uz napomenu da se kod prodaje ona oporezuje porezom na dobit, na način da ona povećava poreznu osnovicu poreza na dobit.

U zadnjem poglavlju, kroz primjer poduzeća koje koristi model revalorizacije kod naknadnog mjerenja dugotrajne nematerijalne imovine prikazani su učinci koji nastaju u financijskim izvještajima. Računovodstveni učinci primjene modela revalorizacije evidentirani su kroz promjene u bilanci. Kako bi se utvrdile promjene koje nastaju primjenom modela revalorizacije, napravljen je primjer u kojem društvo koristi model troška uz identične uvjete te su objašnjene razlike. Usporedbom aktive utvrđeno je povećanje u knjigovodstvenoj vrijednosti nematerijalne imovine koja je revalorizirana što je i utjecalo na povećanje ukupne aktive kod modela revalorizacije. Što se tiče pasive, došlo je do značajnog povećanja kapitala društva koje koristi model revalorizacije zbog oblikovanih revalorizacijskih rezervi, ali treba napomenuti kako je neto dobit niža nego što bi bila da se primijenio model troška zbog povećane amortizacije revalorizirane imovine. Dio revalorizacijskih rezervi je realiziran kroz amortizaciju, što je dovelo do uvećanja zadržane dobiti. Povećanje obveza kod primjene modela revalorizacije se odnosi na odgođene porezne obveze koje su nastale povećanjem fer vrijednosti imovine. Može se zaključiti kako je došlo do značajnog poboljšanja izgleda

bilance uslijed primjene modela revalorizacije jer se s jedne strane povećao iznos ukupne imovine (aktive), a s druge strane je došlo do povećanja kapitala.

Porezni učinci primjene modela revalorizacije objašnjeni su kroz razlike u računu dobiti i gubitka u odnosu na primjenu modela troška. Ovdje je uočeno kako je došlo do povećanja ukupnih rashoda zbog povećane amortizacije što utječe na niži iznos dobiti nakon poreza. Povećanjem fer vrijednosti nematerijalne imovine stvaraju se i odgođene porezne obveze koje uvećavaju obveze za porez na dobit u trenutku kada je dio revalorizacijskih rezervi realiziran. Važno je napomenuti da, iako je neto dobit niža u slučaju primjene modela revalorizacije, iznos obveze poreza na dobit je jednak kao i kod modela troška upravo zbog odgođenih poreznih obveza koje su uvećale obveze za porez na dobit.

Dodatna analiza učinaka primjene modela revalorizacije na položaj financijskih izvješća i uspješnost poslovanja poduzeća napravljena je financijskim pokazateljima. Analizirani su pokazatelji profitabilnosti, likvidnosti i solventnosti. Za usporedbu profitabilnosti između primjene modela troška i modela revalorizacije korišteni su pokazatelji profitne marže, povrata na imovinu i povrata na vlastiti kapital. Svi pokazatelji ukazali su na bolju profitabilnost kod primjene modela troška jer se kod njih najviše gleda iznos neto dobiti, koji je niži u slučaju primjene modela revalorizacije. Pokazatelji tekuće i ubrzane likvidnosti su ukazali na to da odabir metode naknadnog mjerenja vrijednosti nematerijalne imovine ne utječe na likvidnost poduzeća. Za usporedbu solventnosti korišteni su pokazatelji stupnja zaduženosti, udjel tuđeg kapitala i odnos ukupnih obveza i glavnice. Sva tri pokazatelja ukazala su da primjena modela revalorizacije utječe na poboljšanje pokazatelja zaduženosti poduzeća.

Model revalorizacije možda jest nešto kompliciraniji za korištenje od modela troška, ali može dovesti do puno pozitivnih učinaka na poslovanje poduzeća. Najveća prednost ovog modela je povećanje vrijednosti imovine i kapitala u slučaju kada dolazi do povećanja fer vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine. Kako vrijednost nematerijalne imovine koja je neophodna za poslovanje sve više raste, važno je pravilno iskazivanje njezine vrijednosti u financijskim izvještajima, a za te potrebe je model revalorizacije svakako bolji izbor od modela troška.

LITERATURA

KNJIGE

1. Gulin, D., Perčević, H. (2013.) *Financijsko računovodstvo - izabrane teme*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
2. Gulin, D., (et.al.), (2018), *Računovodstvo II-evidentiranje poslovnih procesa*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
3. Belak, V. (et al.), (2006.), *Računovodstvo poduzetnika. V. izmijenjeno izdanje*, RRiF plus, Zagreb.
4. Belak, V., (1995), *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb.

ČLANCI

1. Belak, V. (2010) *Pokazatelji uspješnosti nakon revalorizacije imovine*, Računovodstvo, revizija i financije, (10).
2. Baica, Z., (2017) *Amortizacija : računovodstvena primjena HSF1-a i porezni tretman*, Računovodstvo i porezi u praksi, (11).
3. Kolačević, S., Hreljac, B., (2018) *Nematerijalna imovina i goodwill stečeni u poslovnom spajanju*, Računovodstvo i porezi u praksi, (9).
4. Kukić, N., (2004) *Računovodstvo franšize*, Računovodstvo, revizija i financije, (6).
5. Mrša, J., Katunar H., (2014) *Prihvatljive metode amortizacije*, Računovodstvo, revizija i financije, (8).
6. Horvat Jurjec, K., (2009) *Računovodstveni i porezni položaj softvera*, Računovodstvo, revizija i financije, (10).
7. Guzić, Š. (2007) *Prijenos revalorizacijske pričuve u temeljni kapital i porez na dobitak*, Računovodstvo, revizija i financije, (12).
8. Kopun, D., (2009), *Odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze*, Računovodstvo, revizija i financije, (4).
9. Petarčić, J., Vuk, J., (2020), *Obračun amortizacije za 2019. godinu*, Računovodstvo, revizija i financije, (1).
10. Negovanić, M., (2008) *Procjena dugotrajne imovine po fer vrijednosti – da ili ne?*, Računovodstvo, financije i porezi (8).
11. Vidučić, L., (2001) *Analiza financijskih izvješća – novi postupci*, Računovodstvo, revizija i financije, (3).

INTERNET

1. Narodne novine (2007) *Zakon o računovodstvu*, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_10_109_3174.html
2. Narodne novine (2004) *Zakon o porezu na dobit*, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2004_12_177_3067.html
3. Narodne novine (2008) *Hrvatski standardi financijskog izvještavanja*, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_03_30_992.html
4. Narodne novine (2009) *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_11_136_3312.html
5. Narodne novine (2017) *Zakon o koncesijama*, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_07_69_1603.html

POPIS SLIKA

<i>Slika 1. Oblici dugotrajne nematerijalne imovine.....</i>	<i>4</i>
--	----------

POPIS TABLICA

<i>Tablica 1. Klasifikacija poduzetnika prema Zakonu o računovodstvu</i>	<i>10</i>
<i>Tablica 2. Utvrđivanje odgođene porezne imovine/obveze.....</i>	<i>27</i>
<i>Tablica 3. Razlike između računovodstvenih i poreznih propisa kod obračuna amortizacije.</i>	<i>30</i>

ŽIVOTOPIS

Ime: Dario Lončar

Datum rođenja: 17/05/1996

Spol: Muško

E-adresa: loncar.924@gmail.com

Adresa : Ksavera Šandora Đalsog 24, 49210 Veliko Trgovišće (Hrvatska)

O MENI

Student sam pete godine Integriranog preddiplomskog i diplomskog studija Poslovne ekonomije.

RADNO ISKUSTVO

Asistent u reviziji

TP Prime revizija d.o.o. [29/07/2019 – Trenutačno]

Mjesto: Zagreb

Zemlja: Hrvatska

Administrativni i pomoćni poslovi u uredu, provođenje revizijskih testova, cast financijskih izvještaja.

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

Integrirani preddiplomski i diplomski studij Poslovne ekonomije

Ekonomski fakultet u Zagrebu [01/10/2015 – Trenutačno]

Adresa: Trg J. F. Kennedy 6, 10000 Zagreb (Hrvatska)

JEZIČNE VJEŠTINE

Materinski jezik/jezici: **hrvatski**

engleski

SLUŠANJE: C1 **ČITANJE:** B2 **RAZUMIJEVANJE:** B2

GOVORNA PRODUKCIJA: B2

GOVORNA INTERAKCIJA: C1

DIGITALNE VJEŠTINE

**MS Office (MS Word, MS Exel, MS PowerPoint, MS Outlook, MS Publisher, MS Access) /
Poznavanje rada u računovodstvenom programu Pantheon / Poznavanje rada u informacijsko
računovodstvenom sustavu Domino**

VOZAČKA DOZVOLA

Vozačka dozvola: **B**