

Računovodstvo dugotrajne imovine

Pirš, Nika

Undergraduate thesis / Završni rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **The University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić / Veleučilište s pravom javnosti Baltazar Zaprešić**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:129:847141>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-09**

Repository / Repozitorij:

[Digital Repository of the University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić - The aim of Digital Repository is to collect and publish diploma works, dissertations, scientific and professional publications](#)



VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALTAZAR ZAPREŠIĆ
Zaprešić

Preddiplomski stručni studij
Poslovanje i upravljanje

NIKA PIRŠ

RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE IMOVINE

PREDDIPLOMSKI ZAVRŠNI RAD

Zaprešić, 2022. godine

VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALATAZAR ZAPREŠIĆ
Zaprešić

Preddiplomski stručni studij
Poslovanje i upravljanje

Usmjerenje: Poslovna ekonomija i financije

PREDDIPLOMSKI ZAVRŠNI RAD

RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE IMOVINE

Mentor:
Dario Lešić, univ. spec. oec.

Naziv kolegija:
OSNOVE RAČUNOVODSTVA

SADRŽAJ

SAŽETAK.....	1
ABSTRACT	2
1.UVOD	3
2.DUGOTRAJNA IMOVINA	4
2.1. DUGOTRAJNA IMOVINA PREMA MRS/MSFI.....	4
2.1.1. MRS 16- Nekretnine, postrojenja i oprema.....	5
2.1.2. MRS 23- Troškovi posudbe	6
2.1.3. MRS 38- Nematerijalna imovina	6
2.1.4. MRS 40- Ulaganje u nekretnine	7
3. RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE IMOVINE NAMIJENJENE PRODAJI.....	8
3.1. Klasifikacija dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji	9
3.2. Utvrđivanje vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji.....	10
3.3. Računovodstveno praćenje klasifikacije dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji.....	11
3.4. Reklasifikacija imovine namijenjene prodaji na imovinu za uporabu	14
4. NABAVA POLJOPRIVREDNOG ZEMLJIŠTA.....	16
4.1. Nabava poljoprivrednog zemljišta radi podizanja višegodišnjih nasada	16
4.2. Nabava poljoprivrednog zemljišta koja se drži radi porasta vrijednosti	18
4.3. Nabava poljoprivrednog zemljišta radi preprodaje tijekom redovnog poslovanja	20
5. RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE IMOVINE NA PRIMJERU TVRTKE KRAŠ D.D.	22
5.1. Općenito o poduzeću	22
5.2. Vlasnička struktura.....	23
5.3. Povijest poduzeća.....	24
5.4. Poslovni rezultat	25
5.5. Analiza dugotrajne imovine poduzeća	28
6. AMORTIZACIJA DUGOTRAJNE IMOVINE.....	30
6.1. Porezni okvir za obračun amortizacije	31
6.2. Osnovica za obračun amortizacije.....	31
6.3. Metode obračuna amortizacije	32
ZAKLJUČAK	35
LITERATURA.....	36
POPIS TABLICA.....	37
POPIS GRAFIKONA	38
POPIS SLIKA	39

SAŽETAK

Cilj ovog rada je opisati, definirati i ukratko predočiti računovodstvo dugotrajne imovine.

Izvori podataka i informacija koji se koriste uzeti su iz sekundarnih izvora podataka. Sekundarni izvori podataka odnose se na javno dostupnu i stručnu literaturu kao što su knjige iz područja računovodstva te članci koji su vezani za temu koju sam odabrala.

Dugotrajna imovina je ona imovina koja traje tj. koristi se u vremenu dužim od jedne godine.

Dugotrajna imovina klasificira se kao imovina namijenjena prodaji ako su zadovoljeni uvjeti za takvu klasifikaciju prema HSFI-u 8 odnosno MSFI-u.

Ovaj Stručni završni rada ima za cilj prikazati stvarnu sliku računovodstva dugotrajne imovine na temelju teorijskog i praktičnog dijela. U teorijskom dijelu rada definirat će se računovodstvo dugotrajne imovine te pojmovno određivanje računovodstva dugotrajne imovine prema MSFI-a, a fokus će biti na nabavi i prodaji te o postupku amortizacije. U praktičnom dijelu rada analizirat će se računovodstvo dugotrajne imovine na primjeru tvrtke „Kraš d.d.“ te ćemo utvrditi njegov položaj u financijskim izvještajima i analizirati ga putem financijskih pokazatelja, a najveći naglasak će biti na dugotrajnu imovinu u razdoblju od 2018. do 2021. godine.

Ključni pokazatelji: dugotrajna imovina, MSFI, Kraš d.d.

ABSTRACT

The aim of this paper is to describe, define and briefly present the accounting of fixed assets.

The source of data and information used are secondary data sources.

Secondary source of data refers to publicly available and professional literature such as books in the field of accounting and articles related to the topic I have chosen.

Fixed assets are those assets that are used for a period of one year. Fixed assets are classified as held for sale if the requirements of HSFI 8 or MSFI are met.

The professional final paper aims to present the real picture of fixed assets accounting based on the theoretical and practical part.

In the theoretical part of the paper, both the accounting of fixed assets and the conceptual accounting of fixed assets of MSFI will be defined. The focus will be on the sales depreciation process.

In the practical part of the paper, the accounting of fixed assets will be analyzed on the example of the company Kraš and we will determine its position in the financial statements and analyze through financial indicators, with the greatest emphasis on fixed assets in the period from 2018 to 2021.

Key words: fixed assets, MSFI, Kraš d.d.

1.UVOD

Predmet istraživanja ovog Stručnog završnog rada je Računovodstvo dugotrajne imovine. Temeljni cilj ovog Stručnog završnog rada je objasniti računovodstvo dugotrajne imovine temeljem spoznaja iz dostupne literature te primjera iz prakse.

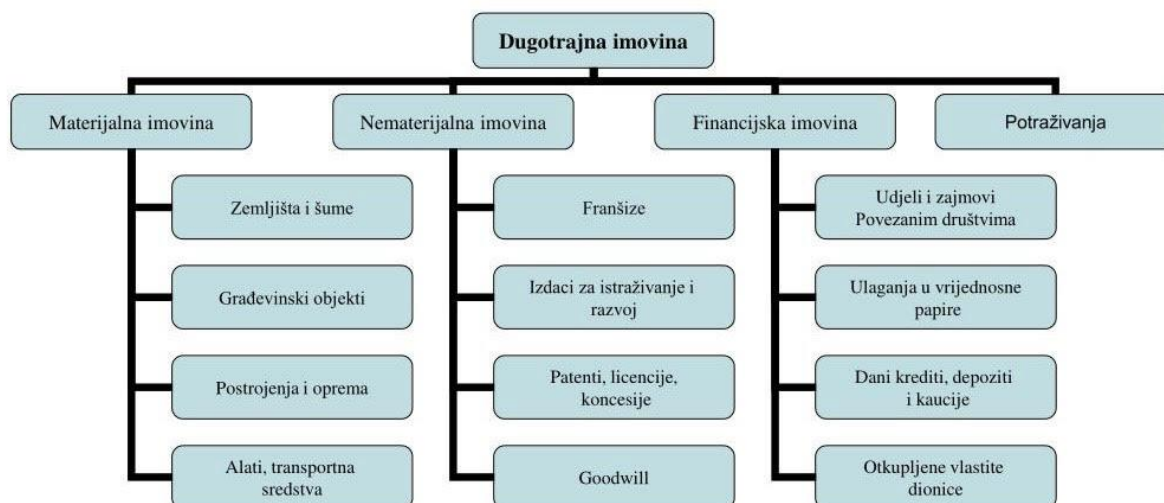
U Stručnom završnom radu korišteno je više metoda. To su metoda analize, metoda sinteze, induktivna metoda, deduktivna metoda. Rad je izrađen uz pomoć sekundarnih izvora podataka. Sekundarni izvori podataka odnose se na javno dostupnu i stručnu literaturu kao što su knjige iz područja računovodstva te članci.

Stručni završni rad sastoji se od šest poglavlja koji obrađuju predmetnu temu odnosno računovodstvo dugotrajne imovine. Nakon uvodnog dijela, razrada završnog rada započinje objašnjavanjem računovodstva dugotrajne imovine prema MSFI-ju. Treće poglavlje rada objašnjava računovodstvo dugotrajne imovine namijenjene prodaji, dok se u četvrtom poglavlju objašnjava način knjiženja nabave. Peto poglavlje rada objašnjava praktični primjer računovodstva dugotrajne imovine koji je temeljni dio praktičnog dijela rada. U šestom poglavlju objasniti ćemo postupak amortizacije. Rad završava završnim razmatranjem te popisom korištene literature.

2.DUGOTRAJNA IMOVINA

Dugotrajna imovina (engl. *fixed assets, long-term assets*) je ona imovina koja traje tj. koristi se u vremenu dužim od jedne godine. Za potrebe sastavljanja bilance najčešće se prikazuje kroz četiri osnovna podoblika, a to su: materijalna imovina, nematerijalna imovina, financijska imovina i dugotrajna potraživanja.

Slika 1: Oblici dugotrajne imovine



Izvor: <https://www.slideserve.com/more/razred-0-dugotrajna-imovina>

2.1. DUGOTRAJNA IMOVINA PREMA MRS/MSFI

Međunarodni računovodstveni standardi (engl. *International Accounting Standards*) skup su pravila koji služe za prikazivanje rezultata i sadržaja godišnjih izvještaja.

Njihova svrha je omogućiti da se bilanca, račun dobiti i gubitka i sadržaj godišnjih izvještaja mogu usporediti na međunarodnoj razini.

Za pravila MRS-a odnedavno se koristi pojam MSFI (*Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*).

Navedena pravila izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (engl. *International Accounting Standards Committee*), oni uvijek sadržavaju kompromis između važećih praksi u različitim zemljama, te je taj kompromis obično određen kao minimalni standard.

Pomoću pravila MRS-a nastoji se prije svega prikazati istinit i objektivan pogled na situaciju poduzeća tijekom izvještajnog razdoblja.

Kroz internacionalizaciju pravila MRS-a u gotovo svakom se poduzeću pojavljuje potreba za njihovom primjenom, kako kod zakonski propisanog godišnjeg izvještavanja, koje se danas gotovo posvuda smije provoditi prema pravilima MRS-a, tako i kod propisanog poreznog izvještavanja.

Prema MRS-u, dugotrajna imovina dijeli se na:

- nekretnine, postrojenja i opremu (MRS 16)
- troškove posudbe (MRS 23)
- nematerijalnu imovinu (MRS 38)
- ulaganje u nekretnine (MRS 40)

2.1.1. MRS 16- Nekretnine, postrojenja i oprema

MRS 16 uspostavlja principe za priznavanje nekretnina, postrojenja i oprema kao imovine, mjerenje njihove knjigovodstvene vrijednosti te mjerenje amortizacijskog iznosa i gubitka od umanjenja vrijednosti koje treba priznati u vezi s njima. ¹

Nekretnine, postrojenja i oprema su materijalna imovina:

- drži se radi korištenja u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga
- očekuje se da će se koristiti duže od jednog perioda

¹ <https://www.mazars.hr/Naslovna/Uvidi/Novosti/Revizijske-novosti/Vodic-kroz-MRS-16> (pristup 07.07.2022.)

2.1.2. MRS 23- Troškovi posudbe

Troškovi posudbe koji se mogu direktno prepisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva predstavljaju sastavni dio troška nabave. Ostale troškove posudbe treba gledati kao rashod.

Troškovi posudbe prema zahtjevima MRS-23 obuhvaćaju troškove kamata, financijske troškove, financijski najam i tečajne razlike koje su nastale posudbama u stranoj valuti.

MRS 23 daje naputke kako treba mjeriti troškove pozajmljivanja, naročito kada se troškovi stjecanja, izgradnje ili proizvodnje financiraju sredstvima koje je subjekt pozajmio za opće namjene.²

2.1.3. MRS 38- Nematerijalna imovina

MRS-om 38 se utvrđuje kriterij za priznavanje nematerijalne imovine i nalaže objavljivanje informacija o njima. Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati. Imovina se može identificirati ako je moguće odvojiti ili ako proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava. Imovinu je moguće prodati, licencirati i slično. Primjeri nematerijalne imovine su: licence, zaštitni znak, patenti, autorska prava i slično.

Trošak nematerijalne imovine priznaje se kao rashod, odnosno trošak. Osim ako, stavka udovoljava definiciji nematerijalnog sredstva i ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi od imovine pristizati subjektu i ako se trošak nabave te imovine može pouzdano mjeriti.³

² <https://www.srr-fbih.org/mrs-23-troskovi-pozajmljivanja> (pristup 07.07.2022.)

³ <https://www.srr-fbih.org/mrs-38-nematerijalna-imovina> (pristup 07.07.2022.)

2.1.4. MRS 40- Ulaganje u nekretnine

Ulaganje u nekretnine je zemljište ili zgrada koja:

- se drži kako bi se ostvario prihod od najma ili radi porasta njihove tržišne vrijednosti
- ne koristi njihov vlasnik
- ne koristi se u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe
- ne drži se radi prodaje u sklopu redovnog poslovanja

U ulaganje u nekretnine spadaju i ulaganja u nekretnine koja se ponovno obnavljaju. Ulaganje u nekretnine mjeri se po trošku. Trošak udjela u nekretnine koji se drži u najmu treba se mjeriti u skladu sa MRS-om 17 (najmovi) po fer vrijednosti ili po vrijednosti minimalnih plaćanja najma. Subjekt mora usvojiti model fer vrijednost ili model troška kao računovodstvenu politiku za sva svoja ulaganja u nekretnine. Svi subjekti moraju odrediti fer vrijednost za potrebe mjerenja (ako koriste model fer vrijednosti) ili objavljivanja (ako koriste model troška). Fer vrijednost treba odražavati tržišne uvjete na kraju izvještajnog razdoblja.

Model fer vrijednosti nalaže ponovno mjerenje ulaganja u nekretnine na kraju svakog izvještajnog razdoblja. Promjene fer vrijednosti treba priznati u dobiti ili gubitku u razdoblju u kojem su nastale.⁴ Fer vrijednost predstavlja iznos za koji se neka nekretnina može razmijeniti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Model troška podrazumijeva da se ulaganje u nekretninu mjeri po trošku, umanjeno za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjene vrijednosti.

⁴ <https://www.srr-fbih.org/mrs-40-ulaganja-u-nekretnine> (prisup 07.07.2022.)

3. RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE IMOVINE NAMIJENJENE PRODAJI

Računovodstvo praćenja dugotrajne imovine namijenjene prodaji uređuju Međunarodni standardi financijskog izvještavanja 5 (MSFI 5) odnosno Hrvatski standard financijskog izvještavanja 8 (HSFI 8).

Prema zahtjevima MSFI-ja 5 odnosno HSFI-a 8 dugotrajna imovina namijenjena prodaji je imovina čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi putem prodaje, a ne putem korištenja. Takva se dugotrajna imovina, koja je namijenjena prodaji, klasificira se kao kratkotrajna imovina ako su ispunjeni sljedeći zahtjevi:

- raspoloživost za trenutnu prodaju
- obavljanje prodaje unutar jedne godine nakon datuma bilance
- prodaja mora biti vrlo vjerojatna

Dugotrajna imovina koja je klasificirana kao imovina namijenjena prodaji treba biti raspoloživa za trenutnu prodaju, a prodaja se mora ostvariti unutar jedne godine od datuma klasifikacije.

U netekuću imovinu namijenjenu prodaji ubrajaju se sljedeće vrste dugotrajne imovine: nematerijalna imovina, materijalna imovina, financijska imovina odnosno imovina kojoj je očekivano razdoblje povrat dulji od jedne godine.

Zahtjevi MSFI-ja 5 ne primjenjuju se na sljedeću imovinu:

- odgođenu poreznu imovinu (MRS 12 – Porez na dobit)
- financijsku imovinu obuhvaćenu MSFI-jem 9
- dugotrajnu imovinu koja se obračunava prema modelu fer vrijednosti
- ugovorna prava u ugovoru o osiguranju

Zahtjevi MSFI-ja 5 i HSFI-ja 8 ne primjenjuju se, primjerice, pri klasifikaciji ulaganja u nekretnine koje se vode prema fer vrijednosti kao niti pri klasifikaciji dugotrajne biološke imovine koja se evidentira u imovinu društva prema fer vrijednosti.⁵

⁵ Dr.sc.Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ (2021) *Računovodstvo, revizija i financije*, str.46 <https://www.rrif.hr/clanak-20661/> (pristup: 09.07.2022.)

3.1. Klasifikacija dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji

Uvjet koji treba biti ispunjen za klasifikaciju neke vrste dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji je raspoloživost za trenutačnu prodaju pod uvjetima koji su uobičajeni za prodaju takve imovine.

Primjerice, ako društvo namjerava prodati proizvodnu jedinicu sa svojim poslovima (nedovršenim narudžbama klijenata) kupcu, proizvodna jedinica i neobavljeni posao s obzirom na nedovršene narudžbe klijenta prenosi se, s datumom prodaje, na kupca. U tom slučaju na planirani datum obavljanja prodaje zadovoljen je zahtjev raspoloživosti za prodaju.

Ako društvo prodaje proizvodnu jedinicu kupcu bez njezinih poslova i ne namjerava prenijeti postrojenje kupcu dok ne obavi posao s obzirom na narudžbe kupca, tada postrojenje nije dostupno za trenutačnu prodaju. Osim toga, kada društvo kupuje zgradu s namjerom preprodaje, ali tek nakon obnove zgrade, tada nije ispunjen kriterij raspoloživosti za prodaju u trenutku nabave s obzirom na to da je društvo prodavatelj nametnulo odgodu prijenosa dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji dok se ne završi obnova zgrade. No, ako društvo ne bi imalo namjeru obnoviti zgradu, tada bi bio ispunjen kriterij priznavanja imovine namijenjene prodaji.

Kriterij koji trebaju biti ispunjeni su da prodaja treba biti vrlo vjerojatna i treba očekivati da će prijenos imovine odnosno prodaja imovine obaviti unutar jedne godine od klasifikacije.

No, isto tako, postoje iznimke od jednogodišnjeg zahtjeva za prodajom imovine namijenjene prodaji kada je produljenje roka uzrokovano događajima i okolnostima koji su izvan kontrole društva. To se može dogoditi kada se naknadno promijene tržišni uvjeti koji su bili mjerodavni na datum kada je imovina klasificirana kao imovina namijenjena prodaji, primjerice, ako se društvo pridržava plana prodaje dugotrajne imovine i klasificira imovinu kao namijenjenu prodaji na određeni datum, a tijekom inicijalnoga jednogodišnjeg razdoblja pogoršavaju se tržišni uvjeti kakvi su bili na datum kada je imovina klasificirana kao namijenjena prodaji, cijena imovine se smanji ispod očekivane prodajne cijene. Društvo tada ne može prodati imovinu u jednogodišnjem razdoblju i s obzirom na promjenu tržišnih uvjeta u sljedećoj godini smanjuje cijenu imovine koja se i dalje klasificira kao namijenjena prodaji.⁶

⁶ Dr.sc.Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ (2021) *Računovodstvo, revizija i financije*, str.46
<https://www.rrif.hr/clanak-20661/> (pristup: 09.07.2022.)

3.2. Utvrđivanje vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Dugotrajna imovina klasificira se kao imovina namijenjena prodaji pri početnom i naknadnom utvrđivanju vrijednosti evidentira se prema:

- knjigovodstvenoj vrijednosti
- fer vrijednosti smanjenoj za troškove prodaje, ovisno o tome koja svota je manja

Troškovi prodaje obuhvaćaju troškove pripreme, troškove procjenitelja i slično. Primjerice, ako je riječ o prodaji postrojenja, to mogu biti troškovi inženjera koji provjerava ispravnost rada postrojenja, procjenitelja koji određuje tržišnu vrijednost, troškove demontaže, troškove oglasa, natječaja i druge. Bitno je uzeti u obzir da se navedeni troškovi procjenjuju samo za određivanje fer vrijednosti prema kojoj će se imovina knjižiti. Pri procjeni troškova prodaje ne uračunavaju se troškovi financiranja i poreznih izdataka.

Potrebno je naglasiti da se pri klasifikaciji dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji izvori financiranja te imovine knjiže na obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji na račun 218- Obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji. Nabavljena imovina nakon nabave klasificira se kao imovina namijenjena prodaji po početnom priznavanju, njezina vrijednost se utvrđuje prema nižoj vrijednosti od troška nabave ili fer vrijednosti smanjenoj za troškove prodaje. Dugotrajna imovina kojom se društvo koristi u poslovne svrhe, a koja se naknadno klasificira kao imovina namijenjena prodaji, prekida se obračun amortizacije te se vrijednost imovine naknadno utvrđuje po fer vrijednosti smanjenoj za troškove prodaje. S time, ako dođe, do pada fer vrijednosti imovine namijenjene prodaji može se obaviti vrijednosno usklađenje i priznati gubitak u razdoblju smanjenja vrijednosti.

Dugotrajna imovina koja je tijekom poslovne godine prodana na temelju odluke uprave klasificiramo (i ne prenosimo) na skupinu 69 jer je taj poslovni događaj završen. Svako povećanje sadašnje vrijednosti troškova prodaje treba prikazati u računu dobiti i gubitka kao financijski trošak. Ako se tržišna vrijednost imovine klasificira kao imovina namijenjena prodaji naknadno promijeni ili smanji zbog tržišnih uvjeta, provodi se vrijednosno usklađenje te imovine prema zahtjevima MRS-a 36 odnosno HSFI-ja 5 i HSFI-ja 6 pri tome se gubitci od smanjenja vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji priznaju u računu dobiti i gubitka za smanjenje imovine do njezine fer vrijednosti. Za bilo koji početni ili naknadni djelomični otpis imovine ili skupine za otuđenje društvo treba priznati rashod od smanjenja te imovine. Dobitak koji je nastao na osnovi povećanja fer vrijednosti, smanjen za troškove prodaje,

priznaje se u računu dobiti i gubitka, ali samo do visine u kojoj ispravlja prijašnje priznate gubitke od smanjenja.⁷

3.3. Računovodstveno praćenje klasifikacije dugotrajne imovine na imovinu namijenjenu prodaji

U većini slučajeva najčešće se obavlja klasifikacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine na imovinu namijenjenu prodaji. To je preknjiženje potrebno obaviti na datum bilance kako bi se ta imovina u aktivi bilance iskazala odvojeno od ostale dugotrajne imovine koja je namijenjena redovitoj uporabi. U ovom slučaju obavlja se preknjiženje te imovine s računa dugotrajne imovine (računi skupine 01 i 02) na račun skupine 69.

Dugotrajna materijalna imovina (nekretnine, postrojenja i oprema) klasificira se kao kratkotrajna imovina ako je u skladu sa zahtjevom o njezinoj prodaji unutar jedne godine od datuma bilance. No, isto tako, postoje iznimke kod jednogodišnjeg zahtjeva za prodajom imovine namijenjene prodaji kada je produljenje roka uzrokovano okolnostima koje su izvan kontrole društva. Primjerice, može se dogoditi ukoliko se naknadno promijene tržišni uvjeti.

Gubitci od smanjenja dugotrajne imovine koja je namijenjena prodaji priznaju se u računu dobiti i gubitka.

Dobitak koji je nastao na osnovi povećanja fer vrijednosti smanjen za troškove prodaje priznaje se na računu dobiti i gubitka, ali samo do visine u kojoj ispravlja prijašnje priznate gubitke od smanjenja.

Izvori financiranja te imovine tada se preknjižavaju na obveze s osnove dugotrajne imovine namijenjene prodaji na račun 218.⁸

⁷ Dr.sc.Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ (2021) *Računovodstvo, revizija i financije*, str.46 <https://www.rrif.hr/clanak-20661/> (pristup: 09.07.2022.)

⁸ Dr.sc.Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ (2021) *Računovodstvo, revizija i financije*, str.46

Primjer: Klasifikacija poslovne zgrade na imovinu namijenjenu prodaji

Društvo Jadran d.o.o. ima u vlasništvu poslovnu zgradu koja je u uporabi 5 godina. Nabavna vrijednost zgrade je 20.000.000,00 kn, a akumulirana amortizacija je 10.000.000,00 kn te je knjigovodstvena vrijednost 10.000.000,00 kn. Vrijednost zemljišta u poslovnim knjigama je 800.000,00 kn.

Društvo Jadran d.o.o. kupilo je novu poslovnu zgradu te se zbog toga navedena poslovna zgrada daje na prodaju. Uprava društva donijela je odluku da se zgrada klasificira kao imovina namijenjena prodaji na dan 31.12. tekuće godine jer su ispunjeni svi uvjeti iz HSFI-ja 8. Fer vrijednost zgrade i pripadajućeg zemljišta je 17.000.000,00 kn (od toga se na zemljište odnosi 2.000.000 kn), a procjenjuje se da ne postoje troškovi prodaje.

Budući da je fer vrijednost zgrade i zemljišta veća od knjigovodstvene vrijednosti, navedena imovina klasificira se kao imovina namijenjena prodaji prema knjigovodstvenoj vrijednosti. Poslovna zgrada klasificira se prema vrijednosti od 10.000.000,00kn, a zemljište prema vrijednosti od 800.000,00 kn. Poslovna zgrada prodana je društvu Most d.o.o. koji je porezni obveznik u drugoj godini za svotu od 17.000.000,00 kn uz prijenos porezne obveze.

Prikaz knjiženja:

Red. br.	OPIS	Račun	Duguje	Potražuje
1.	Poslovna zgrada namijenjena prodaji	6911	10.000.000,00	
	Zemljište namijenjeno prodaji	6912	800.000,00	
	Akumulirana amortizacija građevina	0290	10.000.000,00	
	Poslovne zgrade	0230		20.000.000,00
	Građevinsko zemljište	0200		800.000,00
1.	Kupci imovinskih sredstava	1204	17.000.000,00	
	Poslovna zgrada namijenjena prodaji	6911		10.000.000,00
	Zemljište namijenjeno prodaji	6912		800.000,00
	Prihod od prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji	7891		6.200.000,00

Izvor: vlastita izrada autora, dr.sc.Tamara Cirkveni Filipović, prof.v.š. i ovl.rač čl.
Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Obzirom na to da je društvo odlučilo prodati poslovnu zgradu i klasificiralo ju je kao imovinu namijenjenu prodaji, obavljen je prijenos poslovne zgrade na račun 6911- Poslovna zgrada namijenjena prodaji i pripadajućeg zemljišta na račun 6912- Zemljište namijenjeno prodaji. Budući da je riječ o jedinstvenoj isporuci, knjiženje prijenosa na račun 691 moglo se obaviti i u jednoj svoti od 10.800.000,00 kn. Poslovna zgrada i zemljište klasificirani su kao imovina namijenjena prodaji (10.000.000,00 kn za zgradu i 800.000.000,00 kn za zemlju) jer je knjigovodstvena vrijednost manja od tržišne vrijednosti. Prodajom poslovne zgrade i zemljišta ostvaren je prihod od prodaje jer je prodajna vrijednost veća od knjigovodstvene vrijednosti.

3.4. Reklasifikacija imovine namijenjene prodaji na imovinu za uporabu

U skladu sa zahtjevima MSFI-ja 5 i HSFI-ja 8, kada kriterij klasifikacije imovine namijenjene prodaji nisu ispunjeni, društvo prestaje klasificirati imovinu kao onu imovinu koja je namijenjena prodaji. To se najčešće događa kada društvo mijenja plan prodaje.

Imovina se tada evidentira prema vrijednosti nižoj od:

- njezine knjigovodstvene vrijednosti prije nego što je imovina bila klasificirana kao namijenjena prodaji prilagođena za bilo koju amortizaciju koja bi bila priznata da je kontinuirano klasificirana kao držana i da se njome koristilo
- njezine nadoknadive vrijednosti u trenutku naknadne odluke da se ne prodaje. Dakle, temeljni cilj reklasifikacije te imovine je odrediti knjigovodstvenu vrijednost imovine koja bi bila u trenutku da imovina nikad nije bila klasificirana kao namijenjena prodaji, uzimajući u obzir bilo koje smanjenje vrijednosti koja bi se moglo pojaviti. No, vrijednost te imovine mora biti niža od njezine nadoknadive vrijednosti odnosno niža od tržišne vrijednosti i sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tijekova koji bi proizašli iz neprestane uporabe te imovine.⁹

Primjer: Reklasifikacija dugotrajne imovine namijenjene prodaji na imovinu namijenjenu uporabi

Društvo Sunce d.o.o. donosi odluku o reklasifikaciji trgovačke zgrade koja je klasificirana kao imovina namijenjena prodaji na imovinu namijenjenu korištenju u obavljanju redovne djelatnosti. Trgovačka zgrada i pripadajuće zemljište će se nakon reklasifikacije evidentirati prema modelu troška nabave.

Nabavna vrijednost zgrade i zemljišta je 15.000.000,00 kn te je procjenom utvrđeno da se vrijednost zgrade odnosi na iznos od 14.200.000,00 kn, a na vrijednost zemljišta iznos od 800.000,00 kn.

⁹ Dr.sc.Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ (2021) *Računovodstvo, revizija i financije*, str.46
<https://www.rrif.hr/clanak-20661/> (pristup: 09.07.2022.)

Prikaz knjiženja:

Red. br.	OPIS	Račun	Duguje	Potražuje
1.	Zemljišta ispod građevina	0208	800.000,00	
	Tvornička zgrada	0239	14.200.000,00	
	Tvornička zgrada namijenjena prodaji	6911		15.000.000,00

Izvor: vlastita izrada autora, dr.sc.Tamara Cirkveni Filipović, prof.v.š. i ovl.rač čl. *Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjene prodaji*

Društvo je promijenilo plan prodaje i trgovačkom zgradom namjerava se i dalje koristiti u obavljanju svoje djelatnosti, ona je reklasificirana na imovinu namijenjenu korištenju. Reklasifikacija je obavljena prema knjigovodstvenoj vrijednosti. Vrijednost zemljišta evidentirana je odvojeno od vrijednosti građevinskog dijela nekretnine jer zemljište ne podliježe obračunu amortizacije.

4. NABAVA POLJOPRIVREDNOG ZEMLJIŠTA

U ovom dijelu objasniti ćemo računovodstveno praćenje nabave poljoprivrednog zemljišta prema zahtjevima iz računovodstvenih standarda. Navest ćemo primjere knjiženja nabave poljoprivrednog zemljišta ovisno o namjeni njegova korištenja u poslovanju.

Računovodstvo praćenja nabave i održavanja poljoprivrednog zemljišta koje se nabavlja radi poljoprivredne proizvodnje (držanja ili podizanja jednogodišnjih i višegodišnjih nasada) uređuju HSFI 6 odnosno MRS 16.¹⁰

4.1. Nabava poljoprivrednog zemljišta radi podizanja višegodišnjih nasada

Ulaganje u višegodišnje nasade prirodno su vezana za zemljište na kojem se nalaze. Međutim, višegodišnji nasadi predstavljaju biološku imovinu čije je držanje povezano s ostvarivanjem ekonomskih koristi kroz samu proizvodnju i prodaju voća i daljnju proizvodnju proizvoda iz voća. S druge pak strane, poljoprivredna zemljišta predstavljaju imovinu koja ima neograničen vijek trajanja i koji je u skladu sa zahtjevima HSFI-ja 6 odnosno MRS-ja 16 te ne podiže obračunu amortizacije. To znači da poljoprivredna zemljišta uvijek predstavljaju imovinu koja se razmatra odvojeno od nasada i s kojom se, za računovodstvene svrhe, odvojeno postupa.

Prilikom kupnje poljoprivrednog zemljišta na kojemu se već nalazi višegodišnji nasad, važno je utvrditi koja je vrijednost zemljišta, a koja je vrijednost nasada kako bi se pri početnom priznavanju odvojeno evidentirala vrijednost poljoprivrednog zemljišta jer zemljište ne podliježe obračunu amortizacije.¹¹

¹⁰ Dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. vis. šk. i ovl. rač., Margareta ĐURIĆ, bacc. Oec, članak: *Nabava poljoprivrednog zemljišta*, str.65 (pristup 15.07.2022.)

¹¹ Prema RRIF.-ovu Računskom planu za poduzetnike, XXIV.izdanje, 2020.godine (pristup 15.07.2022.)

Primjer: Računovodstveno praćenje nabave voćnjaka

Društvo Višnja d.o.o., obveznik PDV-a, kupilo je za svotu od 150.000,00 kn od građanina 2 ha voćnjaka na kojem se nalazi voćnjak. Navedena svota plaćena je prodavatelju s transakcijskog računa društva. Pri kupnji navedenog voćnjaka i zemljišta nastali su sljedeći troškovi:

Usluge bilježnika u svoti od 1.000,00 kn (PDV na naknadu je 100,00 kn, ostalo su pristojbe)

Usluge geodeta 5.000,00 kuna (od toga je PDV-a 1.000,00kn)

Porez na promet nekretnine (3%) je 4.500,00 kn.

Procjenom je utvrđeno da je vrijednost zemljišta 90.000,00 kn, a vrijednost voćnjaka je 60.000,00 kn. Ostali troškovi raspoređuju se na vrijednost zemljišta i voćnjaka prema omjerima u ukupnoj nabavnoj vrijednosti- 60% na zemljište, 40% na voćnjak.

Prikaz knjiženja:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Višegodišnji nasadi u pripremi	04700	60.000,00	
	Poljoprivredno zemljište u pripremi	02700	90.000,00	
	Dobavljači nekretnina	2202		150.000,00
2.	Dobavljači nekretnina	2202	150.000,00	
	Transakcijski račun	1000		150.000,00
3.	Višegodišnji nasadi u pripremi	04700	360,00	
	Poljoprivredno zemljište u pripremi	02700	540,00	
	Pretporez – 25%	140012	100,00	
	Dobavljači usluga	2201		1000,00
4.	Višegodišnji nasadi u pripremi	04700	1.600,00	
	Poljoprivredno zemljište u pripremi	02700	2.400,00	
	Pretporez-25%	140012	1.000,00	
	Dobavljači usluga	2201		5.000,00
5.	Višegodišnji nasadi u pripremi	04700	1.800,00	
	Poljoprivredno zemljište u pripremi	02700	2.700,00	
	Transakcijski račun	1000		4.500,00
6.	Voćnjak	0400	63.760,00	
	Zemljišta pod dugogodišnjim nasadima	0205	95.640,00	
	Višegodišnji nasadi u pripremi	04700		63.760,00
	Poljoprivredno zemljište u pripremi	02700		95.640,00

Izvor: dr.sc.Tamara Cirkveni Filipović, prof.v.š. i ovl.rač čl. *Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjene prodaji*

U prikazanom primjeru odvojeno je evidentirano nabava voćnjaka koji predstavlja biološku imovinu od zemljišta. Svi prikazani troškovi nabave voćnjaka i zemljišta uključeni su u trošak nabave voćnjaka i zemljišta prema omjerima u ukupnoj nabavnoj vrijednosti.

4.2. Nabava poljoprivrednog zemljišta koja se drži radi porasta vrijednosti

Poljoprivredno zemljište koje se drži radi dugoročnog porasta kapitalne vrijednosti, a ne zbog kratkoročne prodaje tijekom redovnog poslovanja, klasificira se prema zahtjevima HSFI-ja 7 odnosno MRS- a 40. Prilikom utvrđivanja vrijednosti kupljeno poljoprivredno zemljište evidentira se prema trošku nabave. U trošak nabave uključuju se kupovna cijena poljoprivrednog zemljišta i izravni troškovi. Nakon početnog utvrđivanja vrijednosti, zemljište se evidentira prema trošku nabave ili prema fer vrijednosti. Ako društvo u određenom slučaju odabere metodu troška nabave, tada se vrijednost zemljišta iskazuje prema nabavnoj vrijednosti jer zemljište zbog neograničenog vijeka trajanja ne podliježe amortizaciji. No, ako društvo odabere metodu fer vrijednosti, tada vrijednost poljoprivrednog zemljišta treba iskazati prema fer vrijednosti. Prilikom primjene ove metode dobit ili gubitak koji nastaje iz promjene te metode treba se priznati u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem je i nastao.

Primjer: Računovodstveno praćenje nabave poljoprivrednog zemljišta radi ulagačkih namjera

Društvo Dea d.o.o. sklopilo je s fizičkom osobom M.A. ugovor o kupnji poljoprivrednog zemljišta. Ugovorna cijena zemljišta je 300.000,00 kn. Zemljište je kupljeno s ciljem dugoročnog porasta njegove kapitalne vrijednosti. Ugovorena svota plaćena je fizičkoj osobi s transakcijskog računa društva. S transakcijskog računa društva plaćen je porez na promet nekretnina po stopi od 4% za svotu od 8.000,00 kn. Poljoprivredno zemljište stavljeno je u uporabu i klasificirano kao ulaganje u nekretnine. Nakon dvije godine navedeno zemljište prodano je društvu Kim d.o.o., koji je porezni obveznik, za svotu od 400.000,00 kn. Pri navedenoj prodaji primijenjen je prijenos porezne obveze.

Prikaz knjiženja:

Red. br	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ulaganja u zemljište u nabavi Obaveze prema dobavljačima nekretnina	0570	300.000,00	
		2202		300.000,00
2.	Obveze prema dobavljačima nekretnina Transakcijski račun	2202	300.000,00	
		1000		300.000,00
3.	Ulaganje u zemljište u nabavi Transakcijski račun	0570	8.000,00	
		1000		8.000,00
4.	Ulaganja u nekretnine- zemljišta Ulaganje u zemljište u nabavi	050	308.000,00	
		0570		308.000,00
5.	Potraživanja od kupaca imovinskih sredstava Ulaganja u zemljišta Prihodi od prodaje dugotrajne materijalne imovine	1204	400.000,00	
		050		308.000,00
		7811		92.000,00

Izvor: vlastita izrada autora, dr.sc.Tamara Cirkveni Filipović, prof.v.š. i ovl.rač čl.
Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Zemljište koje je kupljeno s ciljem povećanja njegove kapitalne vrijednosti evidentirano je terećenjem računa 0570- Ulaganja u zemljišta u nabavi, a uz kupovnu cijenu zemljišta uključen je porez na promet nekretnina u svoti od 8.000,00 kn. Prilikom prodaje zemljišta kupcu društvo je zbog povećanja tržišne cijene ostvarilo dobitak od prodaje zemljišta kao razliku između prodajne cijene i knjigovodstvene vrijednosti u svoti od 92.000,00 kn.

4.3. Nabava poljoprivrednog zemljišta radi preprodaje tijekom redovnog poslovanja

Zemljišta koja se u tijeku redovnog poslovanja nabavljaju radi preprodaje klasificiraju se kao zalihe prema zahtjevima HSFI-ja 10 odnosno MRS-a 2. Proizlazi iz zahtjeva MRS-2 u kojem je definirano da zalihe obuhvaćaju kupljenu robu namijenjenu prodaji, uključujući robu koju je kupio trgovac na malo, a koja je namijenjena za daljnju prodaju ili zemljište i druge nekretnine namijenjenu za daljnju prodaju.¹²

Prema zahtjevima HSFI-ja 10 odnosno MRS-a 2 vrijednost zaliha općenito se utvrđuje prema troškovima nabave ili prema neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

Primjer: Računovodstveno praćenje nabave poljoprivrednog zemljišta za daljnju prodaju

Društvo Brod d.o.o. obveznik PDV-a kupilo je od građanina poljoprivredno zemljište veličine 20.000 m² za svotu od 200.000,00 kn. Navedena svota plaćena je prodavatelju s transakcijskog računa društva. Pri kupnji navedenog zemljišta nastali su sljedeći troškovi:

Usluge bilježnika u svoti od 3.000,00 kn (PDV 500,00 kn, a ostalo su pristojbe)

Usluge geodeta 6.000,00 kn (od toga je PDV 1.000,00 kn)

Porez na promet nekretnina 4% za svotu od 4.000,00 kn.

Poljoprivredno zemljište prodano je društvu Promet d.o.o. koji je obveznik PDV-a, nakon 6 mjeseci za svotu od 160.000,00 kn. Pri navedenoj prodaji primijenjen je prijenos porezne obveze.

¹² Prema RRIF-ovu Računskom planu za poduzetnike, XXIV .izdanje, 2020. godine (prisup 15.07.2022.)

Prikaz knjiženja:

Red. br	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Nabavna vrijednost nekretnina za preprodaju Dobavljači nekretnina	6800 2202	200.000,00	200.000,00
2.	Dobavljači nekretnina Transakcijski račun	2202 1000	200.000,00	200.000,00
3.	Nabavna vrijednost nekretnina za preprodaju Pretporez – 25% Dobavljači usluga	6800 140012 2201	2.500,00 500,00	3.000,00
4.	Nabavna vrijednost nekretnina za preprodaju Pretporez – 25% Dobavljači usluga	6800 140012 2201	5.000,00 1.000,00	6.000,00
5.	Nabavna vrijednost nekretnina za preprodaju Transakcijski račun	6800 1000	4.000,00	4.000,00
6.	Kupci imovinskih sredstava Prihod od preprodaje nekretnina	1204 767	160.000,00	160.000,00
7.	Nabavna vrijednost prodanih nekretnina Nabavna vrijednost nekretnina za preprodaju	711 6800	211.500,00	211.500,00

Izvor: vlastita izrada autora, dr.sc.Tamara Cirkveni Filipović, prof.v.š. i ovl.rač čl.
Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjene prodaji

U ovom primjeru društvo Brod d.o.o. evidentiralo je kupljeno poljoprivredno zemljište na računu 6800 (nabavna vrijednost nekretnina za preprodaju) jer je nabavljeno radi daljnje prodaje. Svi troškovi nabave također su evidentirani u sklopu računa 6800. Budući da je riječ o poljoprivrednom zemljištu koje se prodaje kupcu koji je porezni obveznik, iskorištena je mogućnost prodaje uz primjenu prijenosa porezne obveze prema Zakonu o PDV-u.

5. RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE IMOVINE NA PRIMJERU TVRTKE KRAŠ D.D.

Kraš d.d. je najveće hrvatsko poduzeće za proizvodnju konditorskih proizvoda. U prvom dijelu ovog poglavlja prikazat će se opći podaci o poduzeću s naglaskom na vlasničku strukturu, temeljne djelatnosti i poslovanje u razdoblju od 2018. do 2021., dok će se u drugom dijelu prikazati analiza dugotrajne imovine u istom razdoblju.

5.1. Općenito o poduzeću

Kraš d.d. je prehrambena industrija i jedna je od najpoznatijih hrvatskih poduzeća koja je osnovana 1911. godine kao Union te je 1950. godine ujedinjenjem Uniona i Bizjaka nastao Kraš. Osnovna djelatnost je proizvodnja konditorskih proizvoda. Poslovni subjekt Kraš d.d. u 2021. smanjivao je broj zaposlenih, a imao je 1.440 zaposlenika.¹³

Slika 2. Logo poduzeća Kraš d.d.



Izvor: <https://www.kras.hr/> (pristup: 10.08.2022.)

1. ¹³ <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/osnovni-podaci> (pristup: 20.08.2022.)

5.2. Vlasnička struktura

Poslovanje Kraša d.d. temelji se prema načelu transparentnosti i dostupnosti podataka koji podrazumijevaju sastavljanje i objavu godišnjih financijskih izvještaja.

Temeljni kapital u iznosu od 599.448.400,00 HRK uplaćen je u cijelosti i podijeljen na 1.498.621 dionicu na ime, u nominalnoj vrijednosti od 400,00 HRK.

Glavni dioničari Kraša su:

- Mesna industrija braća Pivac d.o.o. (54,97%)
- Raiffeisenbank Austria d.d./ Kappa star limited (32,17%)
- Kraš d.d. (5,27%)
- Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu (0,13%)
- Zorić Marija (0,11%)¹⁴

¹⁴ <https://www.mojedionice.com/dionica/KRAS-R-A> (pristup: 20.08.2022.)

5.3. Povijest poduzeća

Kraš započinje svojim radom 1911. godine kada je tvornica Union u Zagrebu započela s radom kao prvi industrijski proizvođač čokolade u jugoistočnoj Europi na čelu s Julije König, svojim znanjem i iskustvom u proizvodnji slastica, i Slavoljub Deutsch, svojim kapitalom.

Već 1920. godine započela je proizvodnja mekih karamela, kao i deserata. U tom dobu već je postojao i nougat proizvod iz kojeg se kasnije razvila slavna Bajadera.

Tridesete godine 20. stoljeća obilježila je modernizacija pogona čokolade i ulaganja u nove strojeve za proizvodnju bombona. Drugi svjetski rat utjecao je na promjenu asortimana. Tvornica Bizjak radila je neprekidno te je proizvodila posebno za potrebe pučanstva i vojske. 1950-te Union, Bizjak i ostali manji proizvođači ujedinjuju se pod zajedničkim imenom antifašističkog borca i sindikalista Josipa Kraša. Šezdesete godine obilježilo je nastojanje da se poveća kvaliteta proizvoda. Tvornica keksa i vafla se preselila na zagrebačke Ravnice te je počela proizvodnja s modernijim strojevima.

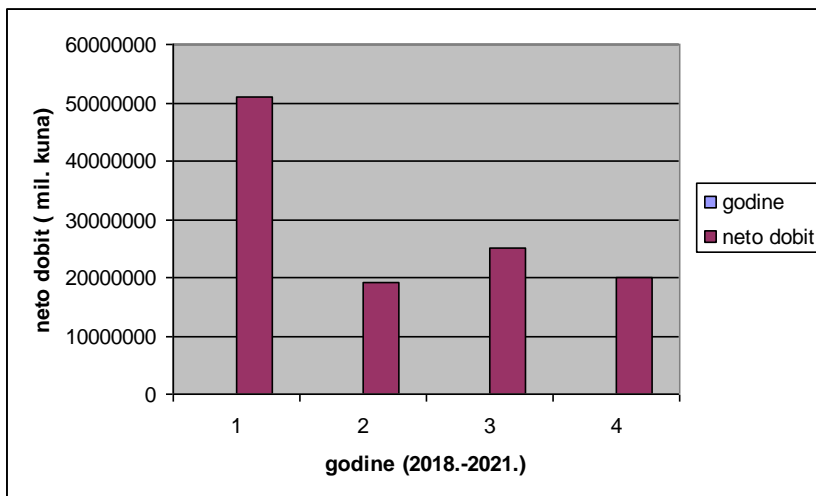
1970-te stiglo je međunarodno priznanje za kvalitetu proizvoda. Osamdesetih godina Kraš se transformirao u suvremenu i tržišno orijentiranu tvrtku kakvu poznajemo i danas. Devedesetih godina Kraš se iz društvenog poduzeća transformirao u dioničko društvo te se razvija kao suvremena, tržišno orijentirana tvrtka s proizvodima prisutnim i priznatim na svjetskim tržištima. Osim na domaćem tržištu, brendovi poput Griotte i Bajadere, Dorina čokolade, Životinjskog carstva, Napolitanki, Domaćice jedni su od omiljenih slastica brojnih potrošača diljem svijeta. Danas je Kraš obilježen snažnim investicijskim valom te modernizacijom pogona s ciljem jačanja liderske pozicije u jugoistočnoj Europi.¹⁵

¹⁵ <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/povijest-krasa/2020> (pristup: 20.08.2022.)

5.4. Poslovni rezultat

Kako bi se prikazalo stanje poduzeća vezano za njihove poslovne rezultate, u nastavku će se prikazati neto dobit poduzeća u razdoblju od 2018. do 2021. godine (grafikon 1.)

Grafikon 1. Neto dobit poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 2018. do 2021. godine



Izvor: vlastita izrada autora, Konsolidarni financijski izvještaji 2021.

Iz ovog grafikona možemo zaključiti kako je ovo poduzeće u razdoblju od 2018. pa do 2021. ostvarilo dobit, ali je ta dobit bila najveća 2018. godine. Prije svega vidljive su i oscilacije, tj. nakon velikog rasta 2018. godine ta se dobit u 2019. godini smanjila za dvostruko. Isto tako, najvažnije je da je dobit stalno prisutna da se ne posluje s gubitkom.

Struktura zaposlenih u Krašu d.d.

Kraš d.d. je zaposlio 2.343 radnika na kraju 2021. godine, od čega je 147 radnika u matičnom Društvu, a u ovisnim društvima 796 radnika.

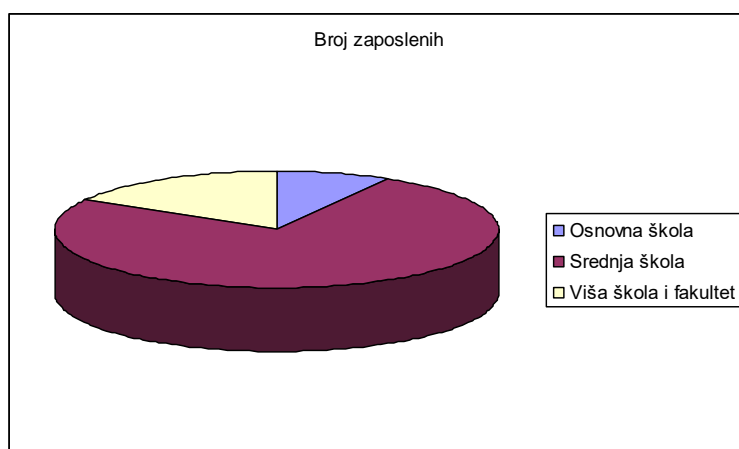
Tijekom 2021. godine zaposleno je 268 novih radnika od čega je 248 radnika (92,45%) na određeno te 20 (7,46%) radnika na neodređeno vrijeme, a 186 radnika je prestalo s radom.

Tablica 1. Kvalifikacijska struktura

Ustanova	Broj zaposlenih
Osnovna škola	129
Srednja škola	1.159
Viša škola i fakultet	259
UKUPNO	1.547

Izvor: Vlastita izrada autora, prema: www.kras.hr

Grafikon 2. Broj zaposlenih 2021. godine



Izvor: Vlastita izrada autora, prema: www.kras.hr

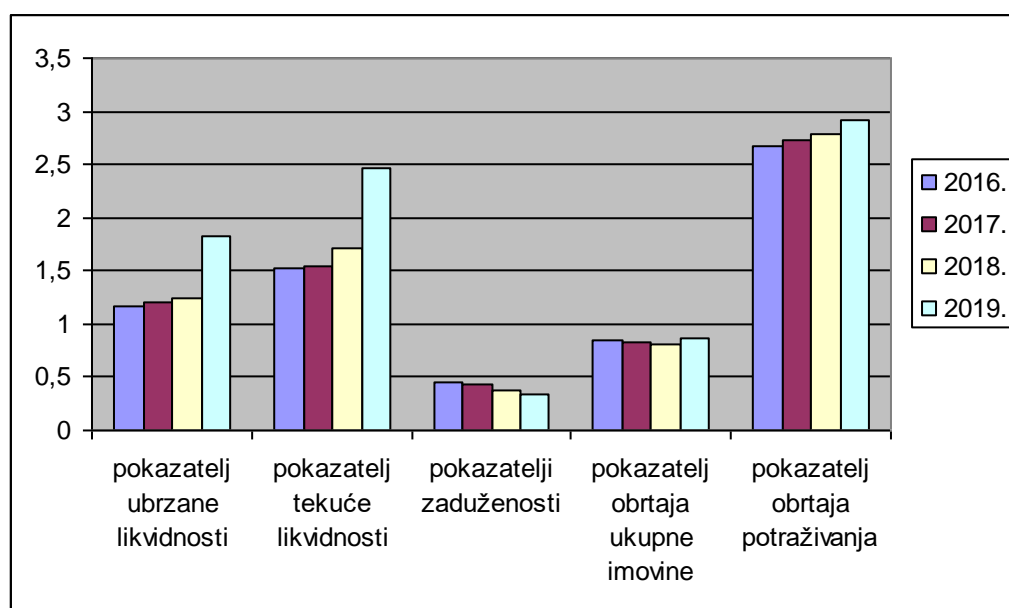
Iz grafikona 2. je vidljivo kako je broj zaposlenika porastao 2021. godine u odnosu na 2020. godinu koju je obilježila korona kriza. Ukoliko promotrimo zaposlenike po kvalifikacijskoj strukturi možemo zaključiti da najveći broj zaposlenika Kraša ima završenu srednju školu nakon čega slijede viša škola i fakultet te osnovna škola.

Tablica 2. Financijski pokazatelji poduzeća Kraša d.d. u razdoblju od 2016. do 2019. godine

Godina	Pokazatelj ubrzane likvidnosti	Pokazatelj tekuće likvidnosti	Pokazatelj zaduženosti	Pokazatelj obrtaja ukupne imovine	Pokazatelj obrtaja potraživanja
2016.	1,16	1,52	0,46	0,84	2,68
2017.	1,2	1,55	0,44	0,83	2,73
2018.	1,24	1,71	0,38	0,81	2,79
2019.	1,82	2,46	0,34	0,87	2,91

Izvor: vlastiti izračun autora

Grafikon 3. Financijski pokazatelji poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 2016. do 2019. godine



Izvor: vlastiti izračun autora, prema Konsolidarnom financijskom izvještaju 2019.

Iz prethodnog grafikona može se vidjeti kako je poduzeće Kraš d.d. kroz navedene godine bilo likvidno jer je pokazatelj ubrzane likvidnosti veći od 1.

Isto tako, u navedenom periodu poduzeće ima povoljan pokazatelj tekuće likvidnosti i na temelju toga možemo zaključiti da svojom kratkotrajnom imovinom poduzeće može podmiriti svoje kratkoročne obaveze. Bitno je napomenuti da je ovaj pokazatelj bio najviši u 2019. godini. Pokazatelj zaduženosti nam pokazuje da se smanjenje kroz godine te na temelju toga možemo zaključiti da poduzeće ne koristi tuđe izvore financiranja. Pokazatelj obrtaja ukupne imovine varira, a u 2019. godini iznosio je 0,87.

Što se tiče pokazatelja obrtaja potraživanja on također varira i u posljednjoj godini iznosio je 2,91.

5.5. Analiza dugotrajne imovine poduzeća

U ovom dijelu poglavlja prikazat će se stanje dugotrajne imovine poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 2018. do 2020. godine

Tablica 3. Dugotrajna imovina poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 2018. do 2020. godine

Godina	2018.	2019.	2020.
Nematerijalna imovina	17.278	17.487	18.366
Nekretnine, postrojenje i oprema	470.463	479.521	527.053
Imovina s pravom uporabe		14.030	14.938
Ulaganje u nekretnine	17.985	58.878	55.506
Dugotrajna potraživanja		3.405	233
UKUPNO	505.726	573.321	616.096

Izvor: vlastita izrada autora, godišnji financijski izvještaji za 2020.

Iz ove tablice može se zaključiti da je nematerijalna imovina u 2020. godini bila veća nego u 2019. godini, dok je u 2018. godini došlo do blagog pada. Također, od 2020. godine ova je imovina uveliko porasla. Poduzeće Kraš d.d. ima sve više i više nekretnina, postrojenja i oprema te je u 2020. godini postigao porast u odnosu na 2019. godinu. Imovinu s pravom korištenja nije imalo sve do 2019. godine kada je njezina vrijednost iznosila 14.030 kuna. Što se tiče ulaganja u nekretnine u promatranom razdoblju možemo vidjeti kako se 2018. godine bilježi pad, dok je u 2019. došlo do znatnog rasta pa se tako nastavlja i na 2020. godinu. Dugotrajna potraživanja bilježe znatni pad. Ukupna dugotrajna potraživanja poduzeća Kraša d.d. iz godine u godinu bilježi rast, a najveći rast se vidi u 2020. godini. Prema ovome možemo zaključiti da ovo poduzeće iz godine u godinu sve bolje posluje.

U sljedećoj tablici ćemo prikazati nabavnu vrijednost nekretnina, postrojenja i oprema u razdoblju od 31.12.2018. do 31.12.2020. godine.

Tablica 4. Nabavna vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 31.12.2018. do 31.12.2020.

NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA (NASTAVAK)

	Građevinski objekti	Zemljišta	Postrojenja i oprema	Alati, inventar i transportna imovina	Ostala materijalna imovina	Imovina u pripremi	Predujmovi za materijalnu imovinu	Ukupno
	'000 HRK	'000 HRK	'000 HRK	'000 HRK	'000 HRK	'000 HRK	'000 HRK	'000 HRK
Nabavna vrijednost								
Na dan 31. prosinca 2018.	756.403	104.253	1.005.921	119.815	6.367	8.557	1.260	2.002.577
Povećanja	-	-	196	212	-	52.570	14.357	67.336
Oludenja	(1.023)	-	(35.280)	(8.993)	(111)	(424)	-	(45.832)
Revalorizacijsko povećanje	-	16.833	-	-	-	-	-	16.833
Transfer sa imovne u pripremi	10.713	-	14.754	3.621	121	(29.210)	-	(1)
Prijenos u ulaganja u nekretnine	(9.911)	(31.338)	-	-	-	-	-	(41.249)
Tečajne razlike	456	5	349	56	0	(2)	(0)	864
Na dan 31. prosinca 2019.	756.638	89.754	985.940	114.711	6.377	31.491	15.617	2.000.529
Povećanja	162	113	577	455	-	73.553	34.626	109.487
Oludenja	(87)	-	(36.572)	(6.206)	(246)	-	(8.629)	(51.740)
Transfer sa imovne u pripremi	3.747	-	33.139	5.998	175	(27.945)	(15.114)	(0)
Povrat predujma	-	-	-	-	-	-	(6.110)	(6.110)
Tečajne razlike	935	72	1.278	163	0	(3)	11	2.457
Na dan 31. prosinca 2020.	761.395	89.940	984.362	115.121	6.308	77.096	20.401	2.054.623
Akumulirana amortizacija i umanjenje								
Na dan 31. prosinca 2018.	529.410	-	887.302	102.784	5.427	-	-	1.524.923
Amortizacija tijekom godine	15.262	-	22.915	4.736	257	-	-	43.170
Isknjiženo pri oludenju	(841)	-	(35.195)	(8.965)	(111)	-	-	(45.112)
Prijenos u ulaganja u nekretnine	(2.392)	-	-	-	-	-	-	(2.392)
Tečajne razlike	174	-	200	45	0	-	-	419
Na dan 31. prosinca 2019.	541.613	-	875.222	98.601	5.573	-	-	1.521.008
Amortizacija tijekom godine	14.321	-	28.470	4.736	153	-	-	47.680
Isknjiženo pri oludenju	-	-	(36.447)	(6.045)	(203)	-	-	(42.695)
Tečajne razlike	2.212	-	(722)	87	0	-	-	1.578
Na dan 31. prosinca 2020.	558.145	-	866.523	97.378	5.524	-	-	1.527.570
Knjigovodstvena vrijednost								
Na dan 31. prosinca 2020.	203.250	89.940	117.839	17.743	784	77.096	20.401	527.053
Na dan 31. prosinca 2019.	215.025	89.754	110.719	16.110	804	31.491	15.617	479.521
Na dan 31. prosinca 2018.	226.993	104.253	118.619	17.031	940	8.557	1.260	477.654

Iz prethodne tablice 3 vidljivo je kako nabavna vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme raste u promatranom razdoblju. Isto vrijedi i za knjigovodstvenu vrijednost.

Sljedeća tablica prikazuje ulaganje u nekretnine u razdoblju od 31.12.2018. do 31.12.2020. godine.

Tablica 5. Ulaganje u nekretnine poduzeća Kraša d.d. u razdoblju od 31.12.2018. do 31.12.2020. godine

ULAGANJA U NEKRETNINE	Građevinski objekti	Zemljišta	Ukupno
	'000 HRK	'000 HRK	'000 HRK
Na dan 31. prosinca 2018.	<u>3.138</u>	<u>14.650</u>	<u>17.985</u>
Donos sa nekretnina, postrojenja i opreme	7.519	31.338	38.857
Dobici od fer vrednovanja ulaganja u nekretnine	(225)	2.459	2.234
Na dan 31. prosinca 2019.	<u>10.431</u>	<u>48.447</u>	<u>58.878</u>
Povećanja	342	1.277	1.619
Dobici od fer vrednovanja ulaganja u nekretnine	-	455	455
Gubici od fer vrednovanja ulaganja u nekretnine	-	(3.597)	(3.597)
Umanjenje vrijednosti ulaganja u nekretnine	(607)	(813)	(1.420)
Prijenos sa ulaganja u nekretnine	(429)	-	(429)
Na dan 31. prosinca 2020.	<u>9.738</u>	<u>45.769</u>	<u>55.506</u>

Ulaganje u nekretnine iskazuje se na dan 31.12.2020. godine u iznosu od 55.506 kuna (58.878 kuna na dan 31.12.2019. godine) odnose se na iznajmljeni poslovni prostor i poljoprivredno zemljište. Ulaganje u nekretnine se mjere u skladu sa zahtjevima MRS-a 40, koristeći fer vrijednost te u skladu s tim priznaje se dobit ili gubitak koji proizlazi iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine unutar dobiti ili gubitka za razdoblje u kojem je nastala na osnovi procjene koju su proveli vanjski procjenitelji u 2019. godini.

6. AMORTIZACIJA DUGOTRAJNE IMOVINE

Trošak amortizacije dugotrajne imovine iskazuje se prema obračunu koji se sastavlja u skladu sa zahtjevima računovodstvenih standarda. Poreznim su propisima utvrđene stope do kojih je iskazani trošak amortizacije porezno priznat te su propisani i ostali kriteriji koje treba zadovoljit da bi taj trošak prije svega bio priznat.

Amortizacija se može definirati na nekoliko načina. Prvi način je kao računovodstvena kategorija te ona predstavlja sustavni raspored troškova nabave dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine u očekivanom vijeku uporabe. Isto tako, može se definirati kao rashod troška nabave nematerijalne i materijalne imovine čiji je očekivani vijek uporabe dulji od godinu dana. Treći način je postupak lociranja troškova nabave dugotrajne i nematerijalne imovine na rashode u razdobljima unutar očekivanog vijeka trajanja. Ona u konačnici ima jednako značenje i utjecaj na financijski rezultat i uspješnost poslovanja društva.

6.1. Porezni okvir za obračun amortizacije

Obračun amortizacije obavlja se prema zahtjevima HSFI-ja i MSFI-ja 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. Možemo reći da, osim računovodstvenih standarda, amortizaciju uređuju i porezni propisi, a to su Zakon o porezu na dobit i Pravilnik o porezu na dobit.

Dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom, u smislu Zakona, smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i vijek trajanja je dulji od godinu dana.

Treba skrenuti pozornost na standarde i njihove zahtjeve za priznavanje dugotrajne imovine prema kojima nije bitna vrijednost osnovnog sredstva. Ako je trošak nabave pojedine imovine manji od 3.500,00 kuna, a vijek trajanja dulji od godinu dana i zadovoljavaju se ostali zahtjevi za priznavanjem, takva se imovina evidentira kao dugotrajna imovina. No, u praksi se imovina čiji je trošak nabave manji od 3.500,00 kn, a vijek trajanja dulji od godinu dana često evidentira kao kratkotrajna imovina odnosno kao sitni inventar.

Ako je trošak nabave pojedine imovine veći od 3.500,00 kuna, a vijek trajanja kraći od godinu dana, takva se imovina ne može u poslovnim knjigama evidentirati kao dugotrajna imovina već se evidentira kao kratkotrajna. Razlog je tome vijek trajanja koji je kraći od godinu dana, pri čemu svota troška nije bitna.

6.2. Osnovica za obračun amortizacije

Osnovica za obračun amortizacije je prema Zakonu trošak nabave. U skladu s računovodstvenim standardima, troškom nabave smatra se:

- nabavna vrijednost pojedinog predmeta dugotrajne imovine ako je nabavljena od trećih
- trošak proizvodnje pojedinog predmeta dugotrajne imovine ako je ono izrađeno u vlasitoj režiji
- revalorizirana vrijednost predmeta dugotrajne imovine
- procijenjena vrijednost ako je imovina stečena bez naknade

Imovina koja se proizvodi u trgovačkom društvu, trošak nabave jednak je trošku proizvodnje. Navedeni troškovi nabave (nabavna vrijednost i trošak proizvodnje) kod obveznika MSFI-ja uvećavaju se za troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine jer se prema zahtjevima MRS-a 23 takvi troškovi kapitaliziraju. S druge strane, obveznici HSFI-ja u skladu s HSFI-16- Rashodi imaju mogućnost, ali ne i obvezu, kapitalizirati troškove posudbe.

Osnovica za obračun amortizacije, tzv. amortizirajuća svota, ne mora biti jednaka trošku nabave. Prema MRS-a 16 amortizirajuća svota imovine utvrđuje se nakon oduzimanja njezina ostatka vrijednosti. Ostatak vrijednosti nakon proteka korisnog vijeka te imovine može se definirati kao svota koja se može postići na tržištu za tu imovinu nakon isteka vijeka trajanja. Često ostatak vrijednosti smatra se neznatnim te se stoga ne odbija pri izračunu amortizirajuće svote.

Ako se utvrdi ostatak vrijednosti, on se ne amortizira nego se osnovicom za obračun amortizacije smatra razlika između knjigovodstvene vrijednosti (troška nabave) i ostatka vrijednosti. Kada se radi o nematerijalnoj imovini, vezano za ostatak vrijednosti HSFI-ja 5 postavlja jednake uvjete. U skladu s HSFI-ja 5 pretpostavlja se da je ostatak nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe jednak nuli, osim ako:

- postoji obveza treće strane da će tu imovinu kupiti na kraju njezinog korisnog vijeka uporabe
- ako se ostatak vrijednosti može odrediti na temelju tog tržišta ili je vjerojatno da će takvo tržište postojati do kraja korisnog vijeka upotreba te imovine

6.3. Metode obračuna amortizacije

Za obračun amortizacije tijekom vijeka uporabe prema HSFI-ja 6 i MRS-a 16 razlikujemo tri metode amortizacije:

- linearna (pravocrtna) metoda
- degresivna ili metoda opadajućeg salda
- funkcionalna ili metoda amortizacije po jedinici proizvoda

Linearna (pravocrtna) metoda obračuna amortizacije nematerijalne i materijalne imovine je najjednostavnija za primjenu, a izračunava se tako da se osnovica za amortizaciju pomnoži s godišnjom stopom amortizacije.

Formula za obračun godišnje stope amortizacije glasi: $Am\% = 100/n$, pri čemu $Am\%$ označava postotak amortizacije, dok n označava vijek trajanja u godinama.

Degresivna metoda (metoda opadajućeg salda) amortizacije rezultira se smanjenjem amortizacijske svote tijekom korisnog vijeka trajanja imovine koja se amortizira. Prema toj metodi u prvim se godinama iskazuju najveće svote amortizacije, dok poslije ona pada.

Temelj te metode je pretpostavka da sredstva u svom korisnom vijeku najviše pridonose stvaranju prihoda u početnim godinama, dok u godinama poslije, zbog svoje istrošenosti, ne mogu pridonositi istim kapacitetom kao i u početnim. Degresivna se metoda može izračunati na dva načina: primjenom aritmetičkog oblika ili geometrijskog oblika opadajućeg salda. No, razlika između te dvije metode je u tome što kod prve svote amortizacije pada jednako svake godine i pritom jednako pada i stopa amortizacije, dok je kod pada stopa otpisa jednaka, ali zato se svake godine sadašnja vrijednost smanjuje za do tada obračunatu amortizaciju. Geometrijski oblik opadajućeg salda može se razvući na bezbroj godina, zbog toga se u praksi prilikom primjene te metode, kada ostane vrijednost koja nije toliko značajna, izvrši otpis tog ostatka vrijednosti.

Svota godišnje amortizacije kod aritmetičkog oblika degresivne metode izračunava se na sljedeći način: pri drugom obliku degresivna metoda, stopa amortizacije kroz razdoblje se ne mijenja, ali se mijenja osnovica za izračun svote amortizacije. U svakom se razdoblju amortizacija izračunava na način da se stopa pomnoži sa sadašnjom knjigovodstvenom vrijednosti iz prethodnog razdoblja.

Funkcionalna metoda predstavlja svotu amortizacije koja se zasniva na očekivanoj uporabi odnosno korištenju dugotrajne imovine. Pri tome se razlikuju dva oblika funkcionalne metode amortizacije: metoda prema broju sati i metoda prema broju proizvedenih proizvoda. Oba oblika funkcionalne metode temelje se na stvarnom korištenju dugotrajne imovine.

Svaka od navedenih metoda različito utječu na stvaranje troškova amortizacije u kraćem razdoblju, ali promatrano u duljem razdoblju, izbor metode ne može utjecati na rezultat poslovanja.

U skladu sa Zakonom o porezu na dobit propisano je da se pri obračunu amortizacije primjenjuje linearna metoda.

Za porezne se svrhe priznaje samo trošak amortizacije obračunat linearnom metodom, dok se računovodstvu priznaje i trošak amortizacije koji se obračunava po linearnoj, degresivnoj i funkcionalnoj metodi.

U slučaju da trgovačko društvo koje je u skladu s HSFI- jem odnosno MSFI-jem pri obračunu amortizacije primjenjuje neku drugu metodu, obavezno je prilikom sastavljanja prijave poreza na dobitak utvrditi trošak amortizacije primjenom linearne metode i pojedinačnim obračunom kako bi se mogla utvrditi moguća razlika za koju se uvećava osnovica poreza na dobit u prijavi poreza na dobitak.

ZAKLJUČAK

Dugotrajna imovina je ona imovina koja traje tj. koristi se u vremenu duljim od jedne godine. Za potrebe sastavljanja bilance najčešće se prikazuje kroz četiri podoblika, a to su materijalna imovina, nematerijalna imovina, financijska imovina i potraživanja.

Na dugotrajnu materijalnu imovinu odnosi se sva imovina koju poduzeće ima za korištenje u proizvodnji proizvoda, iznajmljivanje nekome drugome ili pak, u neke administrativne svrhe. Što se tiče nematerijalne imovine glavna razlika je to što je materijalna opipljiva, a nematerijalna se ne može opipati tj. nema fizički oblik. Uporabom nematerijalne imovine poduzeće na taj način ostvaruje prihode na temelju prava uporabe, zaštite. Dugotrajnu financijsku imovinu prije svega čine sva ulaganja poduzeća sa svrhom ostvarivanja neke koristi u budućnosti. Takva korist je najčešće u obliku dobitka ili kamata, a očekivani je povrat u razdoblju duljim od godinu dana. Dugotrajna se potraživanja odnose na potraživanja poduzeća na temelju različitih poslovnih transakcija s rokom dospijeca duljim od godine dana.

Iz ovog Stručnog završnog rada da se zaključiti kako je dugotrajna imovina iznimno važna za bilo koje poduzeće pa tako i za promatrano poduzeće Kraš d.d. U radu je prikazana dugotrajna imovina poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 2018. do 2021. godine. Prema svim dobivenim rezultatima vidljivo je kako promatrano poduzeće ima sve više dugotrajne imovine, prema čemu možemo zaključiti da ostvaruje sve bolje poslovne rezultate, tj. sve veću dobit pa i na taj način će zasigurno rezultati i vrijednost dugotrajne imovine u budućnosti biti još veći.

LITERATURA

1. <https://www.srr-fbih.org/mrs-40-ulaganja-u-nekretnine> (pristup: 07.07.2022.)
2. <https://www.srr-fbih.org/mrs-38-nematerijalna-imovina> (pristup: 07.07.2022.)
3. <https://www.mazars.hr/Naslovna/Uvidi/Novosti/Revizijske-novosti/Vodic-kroz-MRS-16> (pristup: 07.07.2022.)
4. <https://www.srr-fbih.org/mrs-23-troskovi-pozajmljivanja> (pristup: 07.07.2022.)
5. <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/osnovni-podaci> (pristup: 20.08.2022.)
6. <https://www.mojedionice.com/trg/IzvDionicariPromjene.aspx?sifSim=KRAS-R-A> (pristup: 10.08.2022.)
7. <https://www.mojedionice.com/dionica/KRAS-R-A> (pristup: 10.08.2022.)
8. <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/povijest-krasa/2020> (pristup: 10.08.2022.)
9. <https://www.kras.hr/datastore/filestore/111/Financijsko-izvjesce-I-III-2022-NEREVIDIRANO-NEKONSOLIDIRANO.pdf> (pristup: 20.08.2022.)
10. <https://www.poslovna.hr/lite/kras/322049/subjekti.aspx> (pristup: 20.08.2022.)
11. <https://www.poslovni.hr/domace/kras-ostvario-manju-dobit-4215376> (pristup: 20.08.2022.)

POPIS TABLICA

Tablica 1. Kvalifikacijska struktura

Tablica 2. Financijski pokazatelji poduzeća Kraša d.d. u razdoblju od 2016. do 2019. godine

Tablica 3. Dugotrajna imovina poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 2016. do 2019. godine

Tablica 4. Nabavna vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 31.12.2018. do 31.12.2020

Tablica 5. Ulaganje u nekretnine poduzeća Kraša d.d. u razdoblju od 31.12.2018. do 31.12.2020. godine

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Neto dobit poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 2018. do 2021. godine

Grafikon 2. Broj zaposlenih 2021. godine

Grafikon 3. Financijski pokazatelji poduzeća Kraš d.d. u razdoblju od 2016. do 2019. godine

POPIS SLIKA

Slika 1: Oblici dugotrajne imovine

Slika 2. Logo poduzeća Kraš d.d.

IZJAVA

Izjava o autorstvu završnog rada i akademskoj čestitosti

Ime i prezime studenta: Nika Pirš

Matični broj studenta:

Naziv rada: Računovodstvo dugotrajne imovine

Pod punom odgovornošću potvrđujem da je ovo moj autorski rad čiji niti jedan dio nije nastao kopiranjem ili plagiranjem tuđeg sadržaja. Prilikom izrade rada koristila sam tuđe materijale navedene u popisu literature, ali nisam kopirala niti jedan njihov dio, osim citata za koje sam navela autora i izvore te jasno označila znakovima navodnika. U slučaju da se u bilo kojem trenutku dokaže suprotno, spremna sam snositi sve posljedice uključivo i poništenje javne isprave stečene dijelom i na temelju ovog rada.

Potvrđujem da je elektronička verzija rada identična onoj tiskanoj te da je verzija rada koju je odobrio mentor.