

Računovodstveni obuhvat dugotrajne materijalne imovine na primjeru poslovnog subjekta "Europrotekt"

Ritoša, Adriana

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:381463>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-23**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

«Dr. Mijo Mirković»

ADRIANA RITOŠA

**RAČUNOVODSTVENI OBUHVAT
DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMAOVINE NA
PRIMJERU POSLOVNOG SUBJEKTA
"EUROPROTEKT"**

Završni rad

Pula, 2018.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

«Dr. Mijo Mirković»

ADRIANA RITOŠA

**RAČUNOVODSTVENI OBUHVAT
DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE NA
PRIMJERU POSLOVNOG SUBJEKTA
"EUROPROTEKT"**

Završni rad

JMBAG: 0303058263, redovita studentica

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Poslovno računovodstvo

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentorica: Izv. prof. dr. sc. Ksenija Černe

Pula, srpanj 2018.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani Adriana Ritoša, kandidat za prvostupnika ekonomije/poslovne ekonomije, smjera Financijski management ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

U Puli, _____, _____ godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Adriana Ritoša dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom Računovodstveni obuhvat dugotrajne materijalne imovine na primjeru poslovnog subjekta "Europrotekt" koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, _____ (datum)

Potpis

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. POJAM I OBILJEŽJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE	3
2.1. Pojam dugotrajne imovine.....	3
2.2. Mjerenje dugotrajne materijalne imovine nakon početnog priznavanja.	4
3. AMORTIZACIJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE	5
3.1. Amortizacijska osnovica.....	6
3.2. Amortizirajući iznos	7
3.3. Korisni vijek trajanja	8
3.4. Metode amortizacije	9
3.5. Obračun amortizacije prema predmetu	11
3.6. Obračun i knjiženje amortizacije	11
3.7. Povlačenje i otuđenje dugotrajne materijalne imovine	12
3.7.1. Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine	12
3.7.2. Prodaja dugotrajne materijalne imovine.....	13
4. KLASIFIKACIJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE	15
4.1. Zemljišta.....	15
4.2. Građevinski objekti	17
4.3. Postrojenja i oprema	18
4.4. Alati, pogonski i uredski namještaj i transportna sredstva	19
4.5. Biološka imovina.....	20
4.5.1. Višegodišnji nasadi	21
4.5.2. Osnovno stado.....	22
4.6. Ulaganja u nekretnine	23
5. PRIMJER RAČUNOVODSTVENOG OBUHVATA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U POSLOVNOM SUBJEKTU „EUROPROTEKT“	24
6. ZAKLJUČAK	26
LITERATURA	27
POPIS PRILOGA	29
SAŽETAK	31
SUMMARY	32

1. UVOD

Tema ovoga završnog rada je računovodstveni obuhvat dugotrajne materijalne imovine. Svaki poslovni subjekt u svom poslovanju mora imati barem neki od oblika dugotrajne materijalne imovine koja mu omogućuje obavljanje djelatnosti. Poduzetnik ju može imati u svom vlasništvu ili putem najma.

Na početku ovoga rada definiran je sam pojam dugotrajne materijalne imovine te njezine glave karakteristike, a to su vijek trajanja duži od godine dana i nabavna vrijednost veća od 3.500,00 kuna.

Osim što ju poslovni subjekt mora posjedovati, mora u svojim internim aktima definirati njezin način priznavanja kao i njezino trošenje, odnosno obračun i metodu amortizacije koju će koristiti za svaku pojedinu stavku dugotrajne materijalne imovine. Amortizacija, kao i metode obračuna amortizacije, sam obračun, knjiženje te na posljetku isknjižavanje opisano je posebnom poglavljju.

Nakon amortizacije opisana je klasifikacija, točnije stavke dugotrajne materijalne imovine. U skupini dugotrajne materijalne imovine nalaze se zemljišta, građevinski objekti, alati, namještaj, oprema, strojevi, transportna sredstva i biološka imovina. Ovisno o djelatnosti poduzeća ovisit će i vrsta dugotrajne materijalne imovine koju će poduzeće koristiti.

Tako će poljoprivredni poslovni subjekti imati biološku imovinu, odnosno višegodišnje nasade ako se bave prodajom voća i povrća ili osnovno stado, primjerice ovce i koze ako se bave proizvodnjom mliječnih proizvoda. Uz biološku imovinu koja je temeljna za obavljanje djelatnosti, poljoprivredni subjekti imati će još zemljišta i od transportnih sredstava traktore.

Knjiženje procesa nabave dugotrajne materijalne imovine veoma je specifično. Svi troškovi skupljaju se na kontu dugotrajne materijalne imovine u pripremi, te njezinu nabavnu vrijednost osim kupovne čine svi ovisni troškovi nastali prilikom kupnje. Najčešći ovisni troškovi su prijevoz, montaža te carine ukoliko se imovina nabavlja iz inozemstva. Iznosi nagomilani na kontu pripreme zatvaraju se i preknjižavaju na

konto dugotrajne materijalne imovine u uporabi tek onda kada se ona stvarno počne koristiti.

Sljedeća specifičnost je njezino trošenje, odnosno amortizacija koja smanjuje vrijednost imovine. No, smanjenje se ne knjiži na kontu imovine u uporabi već na posebnom, pomoćnom kontu ispravka vrijednosti i na kontu troška amortizacije. Navedeno je također detaljnije obrazloženo zasebnom cjelinom u radu.

Posljednje poglavlje prikazuje računovodstveni obuhvat dugotrajne materijalne imovine u poslovnom subjektu „Europrotekt“ koji se bavi prodajom i servisom vatrogasnih aparata. Navedeni poslovni subjekt nabavio je u prošloj godini dodatni stroj kao jedan od oblika dugotrajne materijalne imovine koji koristi za obavljanje djelatnosti. Prikaz nabave stroja subjekta „Europrotekt“ praktičan je primjer prethodnog teorijski navedenog dijela u radu.

U suštini, rad se sastoji od dva glavna dijela, od čega se prvi dio odnosi na teorijsko objašnjenje računovodstvenog obuhvata dugotrajne materijalne imovine. Drugi dio je primjer iz prakse koji prikazuje nabavu dugotrajne materijalne imovine jednog poslovnog subjekta. U ovom dijelu dijelu korištena je stručna literatura iz područja računovodstva te propisi i standardi koji reguliraju praćenje dugotrajne materijalne imovine u Republici Hrvatskoj.

U rad su korištene sljedeće znanstvene metode: induktivno-deduktivne, analitičko-sintetičke, apstrakcije i konkretizacije, generalizacije, specijalizacije, klasifikacije, deskripcije te komparacije.

2. POJAM I OBILJEŽJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

2.1. Pojam dugotrajne imovine

„Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
- koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva“ (HSFI 6, točka 5.).

Osnovna karakteristika dugotrajne imovine je da ima vijek trajanja duži od godine dana te se za nju očekuje da će se realizirati ili držati za prodaju i potrošnju u razdoblju dužem od trajanja poslovnog ciklusa nekog poslovnog subjekta. (Gulin et al., 2003.) Vijek trajanja može biti izražen u broju jedinica koje poduzetnik očekuje da će ostvariti od te imovine ili kao razdoblje za koje poduzetnik očekuje da će mu imovina biti na raspolaganju (HSFI 6, točka 11).

Sljedeća od karakteristika je da je njezina nabavna vrijednost veća od 3.500,00 kuna (Zakon o porezu na dobit, članak 12., NN 134/14). Za razliku od kratkotrajne imovine, dugotrajna imovina ne mijenja svoj oblik prilikom korištenja te nije namijenjena prodaji.

Dugotrajna materijalna imovina može se pojaviti u obliku prava, stvari i novca. Nematerijalna imovina nalazi se u obliku prava od kojih su najznačajnije licence, patenti, zaštitni znak, koncesija, goodwill i software, odnosno računalni programi. Materijalna imovina je opipljiva i samim time nalazi se u obliku stvari (Gulin et al., 2003.).

Dugotrajna materijalna imovina regulirana je Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 6 te Međunarodnim računovodstvenim standardom 16 - Nekretnine postrojenja i oprema (MRS 16). Biološka imovina uređena je standardom HSFI 17 – Poljoprivreda, a dugotrajna imovina namijenjena prodaji HSFI-jem 8 – Dugotrajna

imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja (Rakijašić, Slovinac i Zaloker, 2017.).

2.2. Mjerenje dugotrajne materijalne imovine nakon početnog priznavanja

Vrijednost dugotrajne materijalne imovine sastoji se od njezine kupovne vrijednosti uvećane za sve ovisne troškove nastale prilikom njezine nabave, a to su najčešće troškovi prijevoza i montaže. Zbroj kupovne vrijednosti i ovisnih troškova čini nabavnu vrijednost po kojoj će se imovina početno evidentirati u poslovnim knjigama.

Nakon početnog priznavanja, svaki poduzetnik mora odabrati metodu troška ili metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku i primijeniti je pri vođenju cjelokupne dugotrajne materijalne imovine. Poduzetnik koji se odluči za metodu troška nakon početnog priznavanja dugotrajne materijalne imovine njezinu vrijednost umanje za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja.

Po metodi revalorizacije, nakon početnog priznavanja imovine, procjenjuje se fer vrijednost za onu dugotrajnu imovinu koja se može pouzdano mjeriti te ju poduzetnik može iskazati u revaloriziranom iznosu. Revalorizirani iznos sastoji se od fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjen za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizaciju je potrebno provoditi redovito kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi značajnije razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance (Gulin et al., 2003.).

3. AMORTIZACIJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Dugotrajna materijalna imovina svojom se uporabom troši i prenosi dio svoje vrijednosti na nove proizvode ili usluge, odnosno amortizira se. Amortizacija predstavlja trošenje materijalne i nematerijalne imovine te prenošenje dijela vrijednosti te imovine na nove proizvode i usluge (Rakijašić, Slovinac i Zaloker, 2017.).

Vrijednost, odnosno iznos amortizacije teško je točno utvrditi jer postoji više faktora koji na nju utječu. Za računanje troška amortizacije koriste se matematičko-računovodstvene metode, a pritom treba voditi računa o fizičkom i ekonomskom trošenju dugotrajne imovine.

Bitno je odrediti što točniji trošak amortizacije radi nesmetanog odvijanja poslovnog procesa te kako bi se nakon proteka vijeka trajanja imovina mogla zamijeniti novom koja će biti financirana iz troška amortizacije. Politika amortizacije govori upravo o tome, o osiguravanju dovoljnog iznosa novčanih sredstava za zamjenu dugotrajne imovine. U suprotnom poslovni subjekti ne bi mogli vršiti zamjenu dugotrajne imovine što bi utjecalo na njihovo poslovanje. Zato je bitno utvrditi što točniji iznos amortizacije.

Imovina koja podliježe amortizaciji je ona za koju se očekuje da ima vijek trajanja dulji od jednog obračunskog razdoblja, ima ograničen korisni vijek trajanja te koju poslovni subjekti koriste u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe (Gulin et al., 2003.).

Izuzetak su zemljišta i umjetnine, no ulaganja u zemljišta koja imaju ograničeni vijek trajanja podliježu obračunu amortizacije. Na visinu troška amortizacije utječe najviše osnovica koja je temelj za obračun amortizacije, zatim metoda i stopa amortizacije.

3.1. Amortizacijska osnovica

Osnovica za izračunavanje amortizacije je bruto knjigovodstvena vrijednost, odnosno trošak nabave koji se sastoji od kupovne vrijednosti koja uključuje još uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata. Uz kupovnu cijenu nalaze se svi ostali troškovi koji se mogu izravno prepisati dovođenju sredstva u poduzeće. Nabavna vrijednost se sastoji još od troškova montaže, ali i demontaže te eventualnog obnavljanja mjesta na kojem je sredstvo bilo smješteno.

Troškovima nabave dugotrajne materijalne imovine mogu se direktno prepisati još neki troškovi koji se uključuju u njezinu nabavnu vrijednost, a to su:

- troškovi naknada zaposlenika koji proizlaze izravno iz stavljanja sredstva u radno stanje, kao što je primjerice izgradnja ili nabava,
- profesionalne naknade stručnjacima koje proizlaze izravno iz stavljanja sredstva u radno stanje,
- početni troškovi pripreme mjesta, isporuke, rukovanja, instaliranja i montaže,
- troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja imovine (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

Troškovi posudbe koji se mogu izravno prepisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji dugotrajne materijalne imovine priznaju se kao trošak nabave. Obveznici Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja dužni su kapitalizirati troškove posudbe koji se direktno mogu prepisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine. Obveznici Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja imaju izbor glede troškova posudbe. Mogu ih i ne moraju pripisati trošku nabave.

U trošak nabave dugotrajne imovine ne uključuju se:

- troškovi otvaranja novih poslovnih jedinica,
- troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge, uključujući troškove promidžbe i promocije,
- troškovi premještanja poslovanja na novu lokaciju ili usmjeravanja na novu grupu kupaca, uključujući troškove obučavanja zaposlenih

- administrativni i opći troškovi,
- troškovi nastali u razdoblju kada je imovina osposobljena za rad na način koji je namijenila uprava, ali nije stavljena u uporabu ili radi ispod razine punog kapaciteta,
- početni gubitci kod poslovanja koji nastaju u vrijeme niske potražnje za proizvodima i uslugama od korištenja imovine,
- troškovi premještanja ili reorganizacije dijela ili cijelog poslovanja (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

Trošak proizvodnje dugotrajne imovine u vlastitom aranžmanu utvrđuje se prema istim načelima kao i prilikom kupnje imovine. Ukoliko poslovni subjekt proizvodi sličnu imovinu za prodaju, tada će trošak te imovine biti jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene za prodaju. U ovom slučaju iz troška takve imovine isključuju se interni dobitci, iznosi otpadnog materijala, rada i drugih resursa (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

Postoje i rijetki slučajevi kad se ne koristi trošak nabava kao osnovica, a to je u situacijama revalorizacije ili fer vrijednosti dugotrajne imovine. Do ovoga dolazi prilikom promjena cijena na tržištu. Tada trošak nabave nije valjana vrijednost za izračun amortizacije strojeva, opreme i nekretnina. Kako bi osnovica bila što točnija provodi se revalorizacija dugotrajne materijalne imovine i revalorizirana vrijednost postaje nova osnovica za obračun amortizacije. Revalorizirana vrijednost je fer vrijednost te je najpribližnija ili jednaka tržišnoj vrijednosti (Gulin et al., 2003.).

3.2. Amortizirajući iznos

„Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njenog korisnog vijeka uporabe“ (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017., str. 564). Shodno tome osnovica za amortizaciju dugotrajne imovine je amortizirajući iznos. Amortizirajući iznos je trošak nabave imovine umanjen za njen procijenjeni ostatak vrijednosti.

Procijenjeni ostatak vrijednosti je iznos koji poduzetnik očekuje, procjenjuje da bi dobio ukoliko sada proda imovinu, umanjen za procijenjene troškove prodaje.

Prilikom prodaje korištene imovine treba uzeti u obzir njezinu starost i stanje, te naći kupca kojem će upravo takva odgovarati.

Ostatak vrijednosti uzima se u obzir samo onda kada je mjerljiv i značajan. Prilikom utvrđivanja ostatka vrijednosti dugotrajne materijalne imovine treba voditi računa da će on biti nula osim u slučajevima kada:

- postoji obveza treće strane da će tu imovinu kupiti na kraju vijeka uporabe,
- postoji aktivno tržište za tu imovinu te se ostatak vrijednosti može odrediti prema tržištu i vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju vijeka uporabe te imovine (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

Uz navedeni, ostatak vrijednosti može se dobiti i na drugi način. Kod imovine koja se otuđuje prije isteka procijenjenog vijeka trajanja, kao što je primjerice automobil za iznajmljivanje, ostatak vrijednosti može biti itekako značajan i mjerljiv te bi trebao biti uključen u izračun amortizirajućeg iznosa.

Kod nekih oblika dugotrajne materijalne imovine ostatak vrijednosti može biti toliko visok da premašuje trošak nabave te imovine, tada iznos amortizacije može biti nula, osim ako se ostatak vrijednosti kasnije smanji na iznos manji od početno utvrđenog troška nabave. Ovo je najčešći slučaj u hotelskoj industriji gdje poduzetnici održavaju svoje hotele na vrlo visokoj razini sa čestim renoviranjima i ulaganjima koja kao rezultat daju veći ostatak vrijednosti hotela od njegove nabavne vrijednosti.

Većinom je ostatak vrijednosti dugotrajne materijalne imovine neznačajan, pa se ne uzima u obzir pri izračunu amortizirajućeg iznosa (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

3.3. Korisni vijek trajanja

Vijek uporabe imovine određen je vremenom u kojem poduzetnik očekuje koristiti neku imovinu. Vijek uporabe dugotrajne materijalne imovine je vremensko razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za uporabu ili broj proizvoda, odnosno količina koja se očekuje ostvariti od te imovine.

Poduzetnici su dužni preispitati barem jednom godišnje procijenjeni korisni vijek uporabe dugotrajne imovine. Ukoliko postoji razlika u odnosu na prethodne procjene one se priznaju kao promjena računovodstvenih procjena.

Promjena korisnog vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine ne smatra se kao promjena računovodstvene politike, već promjenom računovodstvene procjene. Iz tog razloga ova promjena ne utječe na prethodna razdoblja, točnije ne dolazi do promjene amortizacijske stope (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

Problem kod obračuna amortizacije predstavlja utvrđivanje korisnog vijeka trajanja imovine. Najčešće se određuje na temelju sličnih vrsta imovine. Prilikom određivanja korisnog vijeka trajanja i stope amortizacije treba još voditi računa o predviđenom fizičkom trošenju imovine, zastarijevanju, zakonskim i drugim ograničenjima korištenja dugotrajne imovine.

Posebice danas u uvjetima brzog tehnološkog napretka ekonomsko trajanje kraće je od fizičkog trajanja imovine. Osim trošenja koje ovisi o korištenju, imovina zastarijeva zbog sve većeg tehnološkog napretka i promjenama u potražnji na tržištu. Sve ove čimbenike menadžment mora uzeti u obzir prilikom donošenja odluke o visini stope amortizacije pojedine imovine (Gulin et al., 2003.).

3.4. Metode amortizacije

Metoda amortizacije jedan je od elemenata koji utječe na visinu troška amortizacije te ju poduzetnik definira svojim internim aktima. Na izbor metode amortizacije utječe Zakon o porezu na dobit (članak 12., NN 134/14) koji porezno priznaje rashod amortizacije koja je obračunata isključivo linearnom metodom.

Metodu amortizacije treba preispitati na kraju svake poslovne godine te ukoliko postoji značajna promjena od očekivanog trošenja ekonomskih koristi imovine treba je promijeniti kako bi održavala stvarne promjene (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

U teoriji i praksi postoje dvije osnovne metode amortizacije, a to su vremenska i funkcionalna. Kod vremenske metode amortizacije ključni faktor je predviđeni vijek trajanja dugotrajne imovine. Stopa amortizacije ovisit će upravo o vijeku trajanja. Vremenska metoda amortizacije provodi se kroz jednu od tri metode, a to su:

linearna metoda amortizacije, degresivna metoda amortizacije te progresivna metoda amortizacije.

Linearna metoda amortizacije uvijek je konstantna te je upravo zato ona i najlakša za računanje. Kod ove metode osnovica za obračun amortizacije i stopa amortizacije ostaju iste, nepromijenjene u svim godinama korisnog vijeka trajanja, bez obzira računa li se godišnje, polugodišnje, kvartalno ili mjesečno. Trošak amortizacije će ravnomjerno teretiti prihod jer se u jednakim iznosima terete pojedina obračunska razdoblja. Ovo bi trebao biti jedan od osnovnih razloga da se proizvodnja poslovnog subjekta stimulira na bolje korištenje kapaciteta, točnije na veću zaposlenost jer se na taj način smanjuju troškovi amortizacije po jedinici. Do stope i iznosa amortizacije dolazi se pomoću sljedećih formula: (Gulin et al., 2003.).

$$\text{STOPA AMORTIZACIJE} = \frac{100}{\text{KORISNI VIJEK TRAJANJA}}$$

$$\text{IZNOS AMORTIZACIJE} = \frac{\text{NABAVNA VRIJEDNOST} * \text{STOPA AMORTIZACIJE}}{100}$$

Degresivna metoda amortizacije karakteristična je jer u prvim godinama bilježi najveće iznose amortizacije, a s godinama su oni sve manji i manji. Polazište je pretpostavka da se imovina na početku vijeka trajanja troši najviše, to jest u prvim godinama ima najveću proizvodnost, pa je samim time trošak amortizacije veći.

Koristeći ovu metodu u prvoj se polovici korisnog vijeka trajanja otpiše najveći dio troškova nabave imovine. Na kraju vijeka trajanja imovine trošak amortizacije je sve manji. Trošak amortizacije po degresivnoj metodi treba gledati zajedno uz troškove održavanja kako bi se stekao cjelovit uvid u visinu troškova dugotrajne materijalne imovine (Gulin et al., 2003.).

Progresivna metoda amortizacije suprotna je degresivnoj, što znači da iznos amortizacije raste s godinama. Pretpostavka je da je najveće ekonomsko i fizičko trošenje krajem vijeka trajanja imovine. U drugoj polovici vijeka trajanja biti će otpisan najveći dio troškova nabave dugotrajne imovine.

Izbor metode ovisi o očekivanim pretpostavkama trošenja ekonomskih koristi imovine koje ovise o procjenama poslovnog subjekta, odnosno poduzetnika. Ova metoda se

vrlo slabo koristi, a ni Međunarodni računovodstveni standardi ne dopuštaju njezinu primjenu (Gulin et al., 2003.).

Funkcionalna metoda amortizacije ne koristi vrijeme kao bitan čimbenik već se amortizacija izračunava ovisno o iskorištenosti nekoga sredstva dugotrajne materijalne imovine. Zato se još naziva i amortizacija prema učinku.

Posebice je važno predvidjeti što realniji učinak ukupne količine koja će biti proizvedena tijekom korisnog vijeka trajanja. Zatim se utvrđuje iznos amortizacije po jedinici proizvoda. Za izračun amortizacije stavlja se u odnos nabavna vrijednost dugotrajne imovine s predviđenim učinkom ili planiranim brojem sati njihova rada, a rezultat je iznos amortizacije po jedinici proizvoda ili učinka.

Prilikom primjene ove metode amortizacije treba voditi računa da ukupan iznos amortizacije odgovara iznosu amortizacije koja se dobije kod korištenja vremenske metode. Ova metoda obračuna amortizacije se najčešće primjenjuje kod imovine s kraćim vijekom trajanja i lako mjerljivim učincima (Gulin et al., 2003.).

3.5. Obračun amortizacije prema predmetu

Amortizacija se pretežno obračunava za svaku pojedinu vrstu imovine, ali može se obračunavati i za pojedine skupine imovine. Shodno tome utvrđuje li se amortizacija za grupu imovine ili pojedinačno ovisit će iznos troška amortizacije.

Ukoliko se provodi pojedinačan obračun amortizacije, tada će se ona obračunavati dok osnovica za obračun amortizacije ne bude u potpunosti nadoknađena. Kod obračuna amortizacije po skupinama, obveza obračuna amortizacije prestaje kad iznos osnovice za obračun amortizacije sve imovine u nekoj skupini ne bude u potpunosti amortiziran (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

3.6. Obračun i knjiženje amortizacije

Godišnji proračun troškova amortizacije osnovica je za mjesečnu, tromjesečnu ili godišnju amortizaciju, na temelju koje se provodi samo knjiženje amortizacije. Proračun amortizacije korigira se za nastale promjene tijekom obračunskog razdoblja. Na kraju poslovne godine i kod statusnih promjena poslovni subjekt

sastavlja konačan obračun amortizacije. U tijeku poslovne godine postoji privremeni obračun amortizacije koji se može mijenjati, a na kraju poslovne godine sastavlja se konačni obračun amortizacije. Na temelju konačnog obračuna provode se konačna knjiženja troškova amortizacije (Gulin et al., 2003.).

„U proračunu moraju biti naznačeni svi relevantni elementi potrebni za izračun visine troška amortizacije, a to su:

- vrste, skupine dugotrajne materijalne imovine,
- osnovica za obračun amortizacije,
- stope amortizacije
- izračunata amortizacijska svota“ (Gulin et al., 2003., str. 246).

3.7. Povlačenje i otuđenje dugotrajne materijalne imovine

Dugotrajna materijalna imovina ima korisni vijek trajanja te se nakon isteka tog roka povlači iz uporabe. Načini otuđivanja i povlačenja imovine iz uporabe su rashodovanje prodaja, razmjena, financijski najam i manjak prilikom inventure.

Dugotrajna materijalna imovina prestaje se prikazivati u bilanci po otuđenju ili kada je trajno povučena iz uporabe te kada se njezinim otuđenjem ne očekuju buduće ekonomske koristi (Gulin et al., 2003.).

3.7.1. Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine

Rashodovanje je najčešći oblik povlačenja dugotrajne materijalne imovine, a provodi se u situacijama kada se od te imovine ne očekuju buduće ekonomske koristi. Otuđenje dugotrajne materijalne imovine provodi se najviše nad nekretninama postrojenjem i opremom u dvije situacije:

- 1) ako je ta imovina u cijelosti amortizirana, odnosno otpisana ili
- 2) ako nije u potpunosti amortizirana, odnosno otpisana (Gulin et al., 2003., str. 247).

U situaciji kada je dugotrajna materijalna imovina potpuno amortizirana i ne očekuju se buduće ekonomske koristi od nje provodi se rashodovanje, odnosno isknjižava se iz poslovnih knjiga.

Ukoliko je još ostalo nešto korisno od imovine i ima još uvijek neku vrijednost, preknjižava se na zalihe materijala i njezinom se prodajom ostvaruje prihod. Prije prodaje potrebno je zatvoriti konto pojedine dugotrajne materijalne imovine i njezinog ispravka vrijednosti.

U rashodovanju dugotrajne materijalne imovine koja nije u potpunosti otpisana najprije će biti potrebno zatvoriti konta pojedine stavke imovine i njezinog ispravka vrijednosti, a razliku proknjižiti na dugovnu stranu konta rashoda – neotpisane vrijednosti dugotrajne imovine. Nakon toga moguće je prodati imovinu kupcu čime se ostvaruje prihod (Gulin et al., 2003.).

3.7.2. Prodaja dugotrajne materijalne imovine

Dugotrajna imovina nije namijenjena prodaji, već je nabavljena da bi se koristila u poslovanju. No, ponekad postoji iznimka, pa se najčešće prodaju stavke dugotrajne materijalne imovine, kao što su nekretnine, strojevi i oprema. One se mogu prodati po tri cijene:

- 1) prodajom se ostvaruje cijena jednaka neotpisanoj vrijednosti dugotrajne materijalne imovine,
- 2) prodajom se ostvaruje cijena veća od neotpisane vrijednosti dugotrajne materijalne imovine,
- 3) prodajom se ostvaruje cijena manja od neotpisane vrijednosti dugotrajne materijalne imovine (Gulin et al., 2003., str. 249).

U slučaju prodaje imovine po cijeni koja je jednaka neotpisanoj vrijednosti zatvaraju se konta pojedine stavke imovine i njezinog ispravka vrijednosti, a razlika između neotpisane i nabavne vrijednosti knjiži se kao neotpisana vrijednost. Iznos na kontu neotpisane vrijednosti isti je iznosu po kojem će se imovina prodati kupcu.

Prilikom prodaje dugotrajne imovine po cijeni većoj od neotpisane vrijednosti prvi korak je isti, zatvara se konto neke od stavke dugotrajne materijalne imovine i njezin ispravak vrijednosti, a razlika se knjiži na konto neotpisane vrijednosti. Razlika je što se ovoga puta imovina prodaje po cijeni većoj od neotpisane vrijednosti, pa će samim time potraživanja od kupaca i prihod od prodaje dugotrajne imovine biti veći od njezine neotpisane vrijednosti. U prijašnjoj situaciji poslovni subjekt nije ostvario dobit ni gubitak, odnosno iznos rashoda bio je jednak iznosu prihoda. Ovdje je ipak ostvarena dobit za iznos razlike između prihoda i neotpisane vrijednosti

Suprotno tome kada se prodaje dugotrajna imovina po cijeni nižoj od neotpisane vrijednosti poslovni subjekt ostvarit će gubitak. Primiti će manji iznos kao prihod od prodaje dugotrajne imovine nego što je njezina neotpisana vrijednost. Prije toga zatvara se konto pojedine stavke dugotrajne materijalne imovine i njezinog ispravka vrijednosti, a razlika se knjiži na konto neotpisane vrijednosti (Gulin et al., 2003.).

4. KLASIFIKACIJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

U skupini dugotrajne materijalne imovine nalaze se zemljišta, građevinski objekti, biološka imovina, postrojenja, oprema, alati, pogonski i uredski namještaj, transportna sredstva, ulaganja u nekretnine te predujmovi za nabavu dugotrajne materijalne imovine.

Za nabavu dugotrajne materijalne imovine karakteristično je da se ona najprije stavlja u pripremu, a tek kad se stvarno počne koristiti u poslovnom procesu prebacuje se na konto dugotrajne materijalne imovine u uporabi. Kupovna vrijednost imovine uvećava se za ovisne troškove koji mogu nastati prilikom njezine nabave, a najčešći su troškovi prijevoza i montaže.

Dugotrajna materijalna imovina najčešće se nabavlja kupnjom, a osim toga može se izgraditi, dobiti državnim potporama, poslovnim spajanjem, financijskim najmom ili može nastati kao inventurni višak (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

4.1. Zemljišta

Zemljišta mogu biti poljoprivredna i građevinska, a specifična su jer se za njih ne provodi obračun amortizacije, a razlog tome je što je njihov vijek trajanja neograničen. Iznimka za obračun amortizacije su zemljišta na kojima se vrši eksploatacija, pa se shodno tome njihova vrijednost smanjuje, amortizira, sa smanjenjem količine neke rude ili kamena koja se nalaze na tom zemljištu.

Uz poljoprivredna i građevinska zemljišta još mogu biti šumska, za eksploataciju kamena, gline, šljunka, pijeska ili rudnog bogatstva, zemljišta pod prometnicama ili dugogodišnjim nasadima. Zemljišta su prirodna bogatstva te se njihova vrijednost iskazuje zasebno od građevinskih objekata ili nasada koja se mogu naći na njemu.

Kao i kod ostalih vrsta dugotrajne materijalne imovine nalaze se predujmovi za zemljišta koji kao i svi ostali predujmovi obavezno moraju biti umanjeni za iznos PDV-a. Uz predujmove tu se nalazi konto zemljišta u pripremi na koji se najprije knjiži kupovina, a tek kada završi proces nabave knjiži se na jedan od analitičkih konta zemljišta u uporabi (Gulin et al., 2003.).

Poljoprivrednim se zemljištem smatraju poljoprivredne površine: oranice, vrtovi, livade, pašnjaci, voćnjaci, maslinici, vinogradi, ribnjaci, trstici i močvare te sva druga zemljišta koja se koriste u poljoprivrednoj proizvodnji.

Poljoprivredna zemljišta mogu biti u vlasništvu države, pa ih ona prema posebno utvrđenoj proceduri može davati u zakup ili može dati koncesiju za korištenje zemljišta. U tom slučaju zemljište se vodi vanbilančno, dok se ulaganja na takvom zemljištu vode na kontima dugotrajne nematerijalne imovine kao ulaganja na tuđoj imovini. Iako je zemljište jedan od oblika dugotrajne materijalne imovine u ovim slučajevima radi se o pravu na zemljište, pa se stoga ne izražava u okviru dugotrajne materijalne imovine (Zakon o poljoprivrednom zemljištu, članak 3., NN br. 39/13 i 48/15).

Građevinsko zemljište je zemljište koje je prema Zakonu o prostornom uređenju i gradnji namijenjeno izgradnji građevinskih objekata.

Zemljišta se iskazuju po trošku nabave jer se ona ne amortiziraju, a njihova vrijednost može se povećati zbog revalorizacije prilikom povećanja fer vrijednosti, odnosno tržišne vrijednosti. Isto tako kao što se vrijednost može povećati, može se i smanjiti, pa se tada provodi vrijednosno usklađivanje. U oba slučaja potrebna je dokumentacija u kojoj su opisane promjene u cijeni kako bi se sve moglo računovodstveno iskazati (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.). U nastavku je primjer kupnje poljoprivrednog i građevinskog zemljišta.

Primjer: Kupnja poljoprivrednog zemljišta

Nakon zaključenja ugovora o prodaji dobavljač, prodavatelj zemljišta, ispostavlja fakturu. To će utjecati na povećanje obveza prema dobavljačima i povećanje zemljišta u pripremi.

Poreza na dodanu vrijednost (PDV) nema jer je kupovina poljoprivrednog zemljišta oslobođena plaćanja istog.

Prilikom plaćanja geodetskih usluga plaća se i PDV, koji je uključen u cijenu. Iznos po fakturi za geodetske usluge umanjen za PDV, pridodaje su zemljištu u pripremi. Svi dodatni troškovi nastali prilikom stjecanja zemljišta, također se dodaju na kontu

zemljišta u pripremi, koji se kasnije zatvaraju i njihov zbroj činiti će vrijednost na kontu zemljišta u uporabi (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

Primjer: Kupnja građevinskog zemljišta

Nakon sklapanja ugovora o kupnji, kupac uplaćuje predujam za zemljište, te se kao takav i evidentira u poslovnim knjigama, ali umanjen za iznos PDV-a. Plaćanje pristojbi i odvjetničkih usluga uvećati će iznos zemljišta, no za iznos bez PDV-a.

Sljedeće je faktura za zemljište koja će kupcu stvoriti obvezu i povećati zemljišta u pripremi. Kupac će platiti dobavljaču zemljište po cijeni umanjenoj za već dani predujam. Dodatne usluge za preuređivanje zemljišta u građevinsko bez PDV-a povećati će konto zemljišta u pripremi.

Na kraju se iznosi na kontu zemljišta u pripremi zbrajaju i prenose na konto građevinskog zemljišta u uporabi. Nakon što poduzeće izgradi građevinski objekt na tom zemljištu, njegova se vrijednost vodi zasebno od zemljišta, odnosno na kontu građevinski objekti. (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.)

4.2. Građevinski objekti

Građevinski objekti kao i sva ostala dugotrajna materijalna imovina evidentira se po trošku nabave te se primjenjuju zakonski dopuštene stope amortizacije. „U sklopu građevinskih objekata nalaze se :

- upravne zgrade,
- zgrade, skladišta, silosi, sušione, hladnjače,
- tvorničke hale od betona, betona i metala, kamena i opeke,
- tvorničke hale od metala
- staje i ostale građevine za stoku
- montažne zgrade i ostali objekti od montažnih elemenata, barake,
- bazeni, ribnjaci, brane i nasipi
- objekti kanalizacije i objekti za pročišćavanje otpadnih voda

- parkirališta, putovi, tvornička dvorišta, mostovi i tuneli“ (Kontni plan, RIF, 2016.).

Prvenstveno se pod građevinskim objektima smatraju oblici trajne materijalne imovine koji će se koristiti u proizvodnji proizvoda, prilikom prodaje robe i pružanja usluga, za iznajmljivanje ili u administrativne svrhe.

Za izgradnju građevinskih objekata poslovni subjekt kao investitor sklapa ugovor s izvođačem radova te naručuje izgradnju. U ugovoru se definira iznos, način i vrijeme plaćanja, vrijeme za ispostavu prijevremenih obračunskih situacija, iznos predujma. Kako bi uopće započeli radovi potreban je predujam od strane investitora. Tada započinje izgradnja i nakon nekog vremena izvođač ispostavlja prvu privremenu obračunsku situaciju. Investitor podmiruje obračun i nastavlja se izgradnja. Ovisno o vrsti i veličini građevinskog objekta varira broj obračunskih situacija.

Završetkom izgradnje ispostavlja se konačna obračunska situacija. Investitor iz vlastitih ili tuđih sredstava plaća razliku između danih predujmova za prijevremene obračunske situacije i konačne. Nakon završetka izgradnje građevinski objekt se iz pripreme prenosi u uporabu (Gulin et al., 2003.).

4.3. Postrojenja i oprema

Na kontima u skupini postrojenja i opreme iskazuju se stanja i promjene za strojeve, postrojenja i opremu za proizvodnju, za obradu i preradu, uredska oprema, oprema za obradu zemljišta i nasada, oprema za graditeljstvo, trgovinu, ugostiteljstvo i turizam.

Kao i kod ostalih nabava dugotrajne materijalne imovine knjiženja se vrše preko konta strojevi i oprema u pripremi. Na tom kontu se osim fakturne vrijednosti stroja ili opreme nagomilavaju ovisni troškovi poput prijevoza, montaže, pa čak carina i drugih pristojbi ako se nabavlja iz inozemstva.

Oprema se može steći na način da ju poduzeće samostalno proizvede koristeći vlastiti materijal i radnike. Troškovi materijala, plaće radnika i amortizacija opreme nastala pri izgradnji skupljaju se na kontu investicija u tijeku – oprema. Zbroj svih utrošaka nastalih na tom kontu prenose se na konto opreme u pripremi.

Strojeve je moguće naknadnim doradama poboljšati, pa se poduzeća mogu odlučiti za taj korak. U ovom slučaju naknadni izdaci uvećavaju vrijednost stroja, a knjiže se na konto strojeva u pripremi. Prilikom prenošenja u uporabu zatvaramo konto pripreme i protustavka je konto strojeva u uporabi (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

„Specifičnija podjela postrojenja i opreme po kontnom planu je sljedeća:

- postrojenja za proizvodnju i eksploataciju,
- strojevi za obradu metala, drveta i drugih materijala,
- uredska oprema (oprema za obavljanje uredskih poslova),
- mjerni i kontrolni uređaji,
- oprema za grijanje ventilaciju, održavanje prostorija i rashladni uređaji,
- oprema – strojevi za obradu zemljišta
- oprema za protupožarnu zaštitu
- oprema za rad u laboratorijima“ (Kontni plan, RIF, 2016.).

4.4. Alati, pogonski i uredski namještaj i transportna sredstva

Poslovni subjekti mogu imati alate za univerzalne i posebne namjene, pogonski i uredski namještaj. Uz navedeno u ovoj skupini nazale se telefonske i telegrafske centrale, pripadajući uređaji, aparati i pribor.

Što se tiče transportnih sredstava, ona su podijeljena prema mjestu korištenja, pa razlikujemo ona za cestovni, željeznički i zračni promet. Transportna sredstva u željezničkom prometu čine lokomotive, putnički vagoni, teretni vagoni i vagoni cisterne. Oni nisu karakteristični te ih posjeduju samo prijevozničke tvrtke. Ista je situacija i s transportnim sredstvima u zračnom prometu koji čine avioni i helikopteri. Njih će posjedovati avio kompanije i država.

Najkorištenija su transportna sredstva u cestovnom prometu koja čine:

- kamioni,

- traktori,
- osobni automobili,
- kombi vozila,
- motorkotači, bicikli,
- autobusi.

Među njima se najviše koriste osobni automobili i kombi vozila, dok su traktori specifični za poljoprivredna poduzeća, a kamioni i autobusi za prijevozničke tvrtke (Kontni plan, RIF, 2016.).

4.5. Biološka imovina

„Biološka imovina je imovina koja obuhvaća životinje i biljke i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo“ (HSFI 17, točka 3). Poljoprivredni poslovni subjekti posjeduju ovu kategoriju dugotrajne materijalne imovine te ju kroz svoje poslovne aktivnosti pretvaraju u poljoprivredni proizvod. Najčešći primjeri poljoprivrednih proizvoda nastalih iz biološke imovine su vuna, mlijeko, sir, voće, povrće, pa čak i debla (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

Biološka imovina priznaje se u financijskim izvještajima kad poduzetnik ima kontrolu nad tom imovinom, kad mu donosi ekonomske koristi te kad se može pouzdano izmjeriti njezin trošak nabave ili fer vrijednost.

Mjeri se po fer vrijednosti umanjenom za troškove prodaje, pod uvjetom da se može pouzdano izmjeriti. Fer vrijednost se može definirati kao cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine. U trenutcima kada se fer vrijednost biološke imovine ne može pouzdano utvrditi, mjeri se i prikazuje u bilanci po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti.

Poljoprivredni proizvodi nastali kao rezultat rada s biološkom imovinom u trenutku ubiranja mjere se po fer vrijednosti umanjenom za troškove prodaje. Nakon početnog priznavanja po fer vrijednosti, poljoprivredni proizvodi se kasnije mjere po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome koja je niža. Troškom nabave može se smatrati početno priznata fer vrijednost poljoprivrednog proizvoda.

Prihodi i rashodi nastali s osnove početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda mjere se po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do trenutka prodaje priznaju se u računu dobiti i gubitka.

Prihodi i rashodi nastali s osnove početnog priznavanja biološke imovine mjerene po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do trenutka prodaje priznaju se u računu dobiti i gubitka za ono razdoblje u kojem su nastali. U računu dobiti i gubitka priznaju se prihodi i rashodi nastali kao posljedica promjene fer vrijednosti biološke imovine.

Za ovaj oblik dugotrajne materijalne imovine najčešće su državne potpore i subvencije, a poduzetniku koji ih prima predstavljaju prihode koje evidentira u računu dobiti i gubitka (HSFI 17, točka 14).

4.5.1. Višegodišnji nasadi

Višegodišnje nasade čine drveća na plantažama, a to mogu biti šume, voćnjaci, vinogradi, hmeljnici, maslinici, plantaže topola i drugog brzorastućeg drveća (Kontni plan, RIF, 2016.). Višegodišnje nasade najčešće posjeduju poslovni subjekti koji se bave poljoprivredom i proizvodnjom proizvoda od drva.

Zbog tržišnih uvjeta u ovom dijelu Europe višegodišnje nasade nije moguće pouzdano mjeriti fer vrijednošću umanjenoj za procijenjene troškove prodaje, pa se oni stoga mjere po trošku nabave umanjenom za akumulirani iznos amortizacije.

Za svaku stavku imovine potrebno je pojedinačno obračunati amortizaciju. Pojedinačna vrijednost pojedinog stabla je mala, pa se pojedinačnim troškom nabave može smatrati ulaganje u podizanje cijelog nasada na određenoj površini.

Uzgoj nasada započinje pripremom zemljišta za sadnju, a ono može biti vlastito ili unajmljeno. Ukoliko je zemljište za nasad unajmljeno, treba voditi računa da vrijeme zakupa bude usklađeno s vremenom korištenja u kojem se očekuju ekonomske koristi od nasada. Zakupnina zemljišta za nasad vodi se kao nematerijalna imovina ili kao ulaganje u nasad te se može početi amortizirati kad nasad počne davati urod. Nakon stavljanja nasada u uporabu zakupnina se priznaje kao trošak proizvodnje.

Troškovi pripreme zemljišta, sadnje, podizanja i njegovanja nasada priznaju se kao ulaganja u dugotrajnu biološku imovinu. To su najčešće troškovi ravnjanja terena, obrade zemljišta za pripremu sadnje, troškovi sadnje, sadnice, gnojenje, zaštite od bolesti i štetnika. Troškovi izravnog rada nastaju pri podizanju nasada i drugi troškovi kao proizvodnja u tijeku raspoređuju se na dugotrajnu biološku imovinu, točnije višegodišnje nasade i priznaju se kao rashod tijekom uporabe nasada. Amortizacija višegodišnjih nasada započinje tek nakon prvog komercijalnog uroda.

Ukoliko se ulaganje u višegodišnje nasade financira iz tuđih izvora sredstava, zajma, kamate i drugi troškovi posudbe za vrijeme podizanja nasada priznaju se kao ulaganje u nasad (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

4.5.2. Osnovno stado

Osnovno stado također je karakteristično za poljoprivredne poslovne subjekte, a u ovoj skupini nalaze se velike i male životinje. Poduzeće koje se bavi proizvodnjom meda i ostalih proizvoda od meda u svom osnovnom stadu imati će pčele. Poslovni subjekti koji se bave proizvodnjom sira i mlijeka imati će krave, ovce ili koze. Uz navedeno moguće je da se poslovni subjekt bavi uzgojem ribe i peradi ili ima farmu konja, mazgi, magaraca, mula, a može se još baviti i svinjogojstvom (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

U okviru temeljnog stada evidentira se sva sitna i krupna stoka koja služi za razmnožavanje, radna snaga ili pomladak. Točnije, sve životinje od kojih se očekuju ekonomske koristi u razdoblju dužem od godine dana.

Osnovno stado se može povećati razmnožavanjem i povećanjem tjelesne mase stoke. Prirast, povećanje tjelesne mase životinja, evidentira se kao povećanje imovine i porast prihoda od prirasta.

Suprotno od višegodišnjih nasada, kao osnovnog stada kao pojedinačni trošak nabave ne može se smatrati ulaganje u temeljno stado kao cjelinu. Svaka životinja u stadu (perad, konj, svinja itd.) se promatra pojedinačno te ima svoju nabavnu vrijednost i ostatak vrijednosti, klaoničnu vrijednost, točnije vrijednost mesa i dijelova, ona kao takva može biti prodana neovisno o drugim životinjama u stadu.

Osnovno stado valja stalno obnavljati, prebacivanjem grla životinja iz dugotrajne biološke imovine u kratkotrajnu biološku imovinu za prodaju i tov. Životinje koje su prenesene u kratkotrajnu imovinu treba nadomjestiti novim mladim životinjama koje će biti kupljene ili iz vlastitog uzgoja.

Temeljno stado na kraju vijeka uporabe ima ostatak vrijednosti, odnosno klaoničnu vrijednost koja je umanjena za troškove prodaje. Upravo zato kod početnog priznavanja stada treba utvrditi njegovu klaoničnu vrijednost. Za vrijeme korisnog vijeka trajanja na troškove će se raspoređivati dio troška nabave osnovnog stada. To predstavlja amortizirajući iznos, odnosno nabavnu vrijednost imovine umanjenu za procijenjeni ostatak vrijednosti na kraju korisnog vijeka trajanja.

Prilikom poljoprivredne proizvodnje u kojoj se dobiva više od jednog poljoprivrednog proizvoda ili pak nova biološka imovina, ne postoji pouzdan kriterij za podjelu troškova na poljoprivredne proizvode i biološku imovinu. Primjerice, od mliječnih krava dobiva se i mlijeko i telad te nastaje prirast težine osnovnog stada. U ovom slučaju ukupni troškovi držanja osnovnog stada sučeljavaju se s fer vrijednošću mlijeka, teladi i prirasta stada te pri tome nastaju dobitci ili gubitci od procjene biološke imovine (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

4.6. Ulaganja u nekretnine

Ovaj oblik dugotrajne materijalne imovine koristi se kad poslovni subjekt ima posebne nekretnine koje iznajmljuje turistima ili drugima. Ovo nisu klasični građevinski objekti jer ih poslovni subjekt ne koristi u svom poslovnom procesu.

Ukoliko se poduzeće predomisli i ne želi više koristiti nekretnine za iznajmljivanje drugima te ih odluči prodati iznos se preknjižava na dugotrajnu materijalnu imovinu namijenjenu prodaji (Rakijašić, Slovinac i Zokula, 2017.).

5. PRIMJER RAČUNOVODSTVENOG OBUHVATA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U POSLOVNOM SUBJEKTU „EUROPROTEKT“

Najprije želim napomeniti da je poslovni subjekt "Europrotekt" suglasan s iznošenjem podataka iz računa koji se nalazi u prilogu ovoga završnog rada. Obrt „Europrotekt“ bavi se servisom i prodajom vatrogasnih aparata pri čemu mu je neophodna dugotrajna materijalna imovina, baš kao i svakom drugom poslovnom subjektu za obavljanje djelatnosti. Prilikom osnivanja imali su sve neophodne oblike dugotrajne materijalne imovine, a s vremenom su i povećavali njihov broj. Razlog tome je zamjena rashodovanih strojeva kao i tehnološki napredak koji je donio nove strojeve s kojima je obavljanje djelatnosti jednostavnije.

Tako su i prošle godine u lipnju u svoju imovinu dodali stroj za punjenje praha čiji je račun u prilogu rada (Prilog 1.), a puna cijena stroja iznosi 22.500,00 kuna. Na ovaj iznos dobavljač „Klanela d.o.o.“ iz Zagreba odobrilo je rabat od 3% te je veleprodajna cijene iznosila 21.825,00 kuna. Uvećan za porez na dodanu vrijednost, konačan iznos koštanja je 27.281,25 kuna. Ovisnih troškova koji bi povećali nabavnu vrijednost nije bilo, pa je fakturna vrijednost ujedno i nabavna. Iako je servis i prodaja vatrogasnih aparata „Europrotekt“ obrt svoje promjene iskazuje po sistemu dvojnog računovodstva.

Stroj se najprije knjižio na dugovnu stranu konta dugotrajne materijalne imovine u pripremi *0251 Postrojenja i oprema*. Protustavka ovome je konto pretporeza u primljenim računima po stopi od 25%, odnosno konto *1820 Pretporez od isporuka dobara i primljenih usluga u tuzemstvu po općoj stopi (25%)*. Na dugovnoj strani konta pretporeza knjiži se 5.456,25 kuna. Uz pretporez protustavka su dobavljači na kontu *2200 dobavljači obveznici PDV-a*. Obveze prema dobavljačima knjiže se na potražnoj strani u vrijednosti od 27.281,25 kuna.

Prvoga srpnja 2017. godine konto strojeva u pripremi se zatvara i 21.825,00 kuna knjiži se na dugovnu stranu konta strojeva, *0211 punilica praha*, odnosno dugotrajne materijalne imovine u uporabi te se od tada počinje koristiti. Od trenutka stavljanja stroja u uporabu počinje i njegovo trošenje – amortizacija. Naravno, da se ovdje vodi

po nabavnoj vrijednosti bez PDV-a, taj iznos od 21,825,00 kuna je ujedno osnovica za amortizaciju.

Korisni vijek trajanja ovoga stroja je pet godina što znači da je primjenom linearne metode amortizacije, amortizacijska stopa 20%. Kada amortizacijsku osnovicu od 21.825,00 kuna pomnožimo s amortizacijskom stopom od 20% dobijemo godišnji trošak amortizacije u iznosu od 4.365,00 kuna. Mjesečni trošak amortizacije iznosi 363,75 kuna te je od početka njegove uporabe, 1. srpnja 2017. pa do kraja iste poslovne godine ukupni trošak amortizacije ovog stroja iznosio 2.182,50 kuna.

Trošak amortizacije ovog stroja za 2017. godinu proknjižio se na kontu ispravka vrijednosti stroja, *0291 ispravak vrijednosti za obračunatu amortizaciju i umanjenja vrijednosti postrojenja i opreme* na potražnoj strani u iznosu od 2.182,50 kuna. Protustavka ispravka vrijednosti je trošak amortizacije, odnosno konto *4303 amortizacija postrojenja, opreme i alata*. Trošak amortizacije evidentirao se na dugovnoj strani u iznosu od 2.182,50 kuna.

Na kraju 2017. godine vrijednost punilice za prah više nije 21.825,00 kuna. Kako bi se utvrdila stvarna vrijednost potrebno je uz konto strojeva u uporabi gledati i njegov pomoćni konto ispravka vrijednosti. Od iznosa stroja, 21.825,00 kuna oduzima se ispravak vrijednosti koji za 2017. godinu iznosi 2.182,50 kuna te dobivamo stvarnu vrijednost stroja koja iznosi 19.642,50 kuna.

6. ZAKLJUČAK

U ovom završnom radu prikazan je računovodstveni obuhvat dugotrajne materijalne imovine. Uz proces knjiženja neizostavan je i obračun amortizacije koji prikazuje trošenje dugotrajne materijalne imovine. Trošak amortizacije umanjuje, ispravlja, vrijednost dugotrajne imovine vremenski ili funkcionalno. Sasvim je logično da neki stroj neće raditi vječno, već će imati određeni korisni vijek trajanja izražen u broju godina ili u jedinicama proizvoda koje može proizvesti.

Posebno je važno istaknuti proces nabave i knjiženja dugotrajne materijalne imovine koji se razlikuje od svih ostalih kupovina. Kupovna vrijednost neke od stavki dugotrajne materijalne imovine knjiži se na konto imovine u pripremi. Na istom kontu, pripreme, nagomilavaju se svi dodatni troškovi nastali za pojedinu stavku imovine. Zbroj na kontu pripreme preknjižit će se na konto imovine u uporabi tek onda kada se ona zapravo i počne koristiti.

Od trenutka uporabe počinje se vršiti obračun amortizacije koji odaje stvarnu vrijednost dugotrajne imovine. Konto imovine u uporabi promatra se zajedno s pomoćnim kontom ispravka vrijednosti koji je protustavka trošku amortizacije. Prava vrijednost dugotrajne materijalne imovine utvrđuje se oduzimanjem iznosa na kontu ispravka vrijednosti od imovine u uporabi.

Trošak amortizacije veoma je bitan za poduzetnike jer čini rashode te samim time utječe na rezultat poslovanja. Zakonom o porezu na dobit je određena stopa amortizacije koja se primjenjuje na određene skupine dugotrajne materijalne imovine te se iste moraju koristiti prilikom njezina obračuna. Osim stope zakonima i propisima definirane su i metode obračuna amortizacije. Na poduzetniku je da odabere koju će metodu koristiti, ali trošak, odnosno rashod koji tereti razdoblje mora biti izračunat linearnom metodom, barem što se tiče Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja.

LITERATURA

a) Knjige:

1. Belak, V. et al. (2014.) *Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja*. 10. izmjenjena i dopunjena naknada. Zagreb: RRIF Plus.
2. Gulin, D. et al. (2003.) *Računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
3. Rakijašić, J., Slovinac, I. i Zaloker, D. (2017.) *Računovodstvo i porezi*. Zagreb: TEB – poslovno savjetovanje.
4. Štahan, M. et al. (2014.) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB- poslovno savjetovanje.

b) Brošure, objave

1. (2016.) *Kontni plan poduzetnika*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

c) Internet stranice


1. HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina (str. 46-55) dostupno na: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjes_tavanja.pdf (pristupljeno: 16. travnja 2018.)
2. HSFI 7 – Ulaganje u nekretnine (str. 55-59) dostupno na: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjes_tavanja.pdf (pristupljeno: 16. travnja 2018.)
3. HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja (str. 59-65) dostupno na: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjes_tavanja.pdf (pristupljeno: 16. travnja 2018.)
4. HSFI 17 – Poljoprivreda (str. 108-110) dostupno na: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjes_tavanja.pdf (pristupljeno: 16. travnja 2018.)

5. Zakon o porezu na dobit – pročišćeni tekst zakona NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16 dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (pristupljeno: 16. travnja 2018.)


POPIS PRILOGA

Prilog 1. Račun za stroj.....	30
--------------------------------------	-----------

Prilog 1. Račun za stroj




Klaleda d.o.o.
 Miklinina 14, 10010 Zagreb
 OIB: 71176740176 MB: 2457075
 PDV ID: HR71176740176
 IBAN: HR3324040561104967814
 SWIFT: RZBHHR2X



T: +385 1 664 1974 F: +385 1 664 2440 e-mail: info@klaleda.hr web: www.klaleda.hr

EUROPROTEKT OBRT
 ST. PORTUN 2A
 52440 POREČ

279/17
 NU 30/17



QR kod za automatsko
 uplatare: www.uplata.hr

Račun 171248/1/1

Račun
 Datum računa: 21.06.2017 Šifra kupca: 170054 PDV ID: BRUOB Brj. opreme: 33177302940 Datum isporuke: 171202 Dostupnost računa: 21.06.2017

Veza dokument
 Veza računa: po pon 300


Stavke


R.br.	Šifra robe	Naziv robe/usluge	J.mj.	Količina	PDV %	Cijena	PDV	Iznos
1	FE105100	PUNILICA PRAHA PFF-FJLPP-EK(W)	KOM	1,000	25,00	22.500,00	3,000	21.825,00
1,000								21.825,00
PDV: 25% (Osn: 21.825,00 kn)								5.456,25
Ukupno kn:								27.281,25

Fiskalizacija računa
 Nadopuna: 2 Šifra operacije: 2 Datum: 21.06.2017 Vrijeme: 15:49:24
 Transakcijski račun: 2

Pažnja na broj
 HR00 170054-171248-10

Molimo Vas da gore navedeni iznos označite na račun HR072340009110614159 najkasnije do datuma dostižanja navedenog na računu.
 U slučaju kašnjenja plaćanja bit će obračunata zatezna kamata.

Potpis

 Ime: _____



KLALEDA d.o.o.
 Miklinina ulica 14
 10010 Zagreb
 OIB 71176740176

37662 Glavno skladište gotove robe <nap>

Klaleda d.o.o. Račun 171248 Stranica: 1

SAŽETAK

Kako bi bilo koji poslovni subjekt uopće mogao započeti sa poslovanjem potreban mu je neki od oblika dugotrajne materijalne imovine. Ona mu omogućuje obavljanje djelatnosti, a da bi se mogla evidentirati kao dugotrajna materijalna imovina njezina vrijednost mora biti veća od 3.500,00 kuna i korisni vijek duži od godine dana.

Njezina najveća specifičnost je proces knjiženja nabave koji je opisan u ovom radu. Iznos fakturane vrijednosti i svi ovisni troškovi nastali prilikom njene nabave nagomilavaju se na dugovnoj strani konta dugotrajne materijalne imovine u pripremi, te se prilikom prenošenja u uporabu zatvaraju. Prilikom korištenja dugotrajna materijalna imovina se postupno troši, a taj proces se naziva amortizacija. Trošak amortizacije se naravno evidentira kao trošak, a protustavka je konto ispravka vrijednosti. Smanjenje se ne vrši na kontu dugotrajne materijalne imovine, no kako bi se utvrdila stvarna vrijednost imovine treba uzeti u obzir pomoćni konto ispravka vrijednosti.

Ključne riječi: dugotrajna materijalna imovina, ovisni troškovi, nabavna vrijednost, amortizacija.

SUMMARY

In order for any enterprise to start business, it needs some form of long term assets. It enables it to carry out its activity, and for it being a long term assets, its value must be greater than 3.500,00 kunas and must have a useful life of more than a year.

Its greatest specificity is the procurement process that is described in this paper. The amount of the invoice amount and all the add-on costs incurred on its acquisition are accrued on the debit side of the long term asset account in preparation and are terminated upon transfer to use. When using, long-term assets are gradually consumed and this process is called amortization. The amortization is, of course, recorded as a cost, and the counterpart account of value correction. The reduction is not carried out on the tangible fixed asset line, but in order to determine the actual value of the asset, the auxiliary value adjustment account should be taken into account.

Keywords: long term assets, dependent costs, acquisition value, amortization.