

Računovodstveni i porezni tretman amortizacije i vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine

Vekić, Martina

Master's thesis / Diplomski rad

2021

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:520970>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-15**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN
AMORTIZACIJE I VRIJEDNOSNOG USKLAĐIVANJA
DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Diplomski rad

Martina Vekić

Zagreb, srpanj 2021.

**Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija**

**RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN
AMORTIZACIJE I VRIJEDNOSNOG USKLADIVANJA
DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE**

**ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF
AMORTIZATION AND VALUE ADJUSTMENT OF LONG-
TERM TANGIBLE ASSETS**

Diplomski rad

Student: Martina Vekić

JMBAG studenta: 0067543465

Mentor: prof. dr. sc. Hrvoje Perčević

Zagreb, srpanj 2021.

Sažetak

U ovom radu predmet istraživanja su amortizacija i vrijednosno usklađivanje dugotrajne materijalne imovine s računovodstvenog i poreznog aspekta. Imovina u materijalnom obliku koja ima isti pojavni oblik duže od jedne godine naziva se dugotrajnom materijalnom imovinom. Ona se troši postupno kroz više poslovnih ili proizvodnih ciklusa. Usljed korištenja dugotrajne materijalne imovine u poslovnim procesima i aktivnostima nastaje amortizacija. Osnovica za obračun amortizacije može biti trošak nabave ili trošak nabave umanjen za ostatak vrijednosti kao i revalorizirani iznos ili revalorizirani iznos umanjen za ostatak vrijednosti. Financijski izvještaji poduzeća trebaju biti fer i objektivni. Međutim često se događa da imovina nije iskazana realno te treba provesti vrijednosno usklađivanje. Vrijednosnim usklađenjem se vrijednost dugotrajne materijalne imovine umanjuje za određeni iznos. U Republici Hrvatskoj je amortizacija i vrijednosno usklađivanje dugotrajne materijalne imovine uređeno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, Međunarodnim računovodstvenim standardima te Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Osim standarda, Zakonom i Pravilnikom uređen je porezni tretman amortizacije i vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine.

Ključne riječi: dugotrajna materijalna imovina, amortizacija, vrijednosno usklađivanje, porezi

Summary

In this paper subject of research is the amortization and value adjustment of long-term tangible assets from the accounting and tax aspects. Assets in material form that has the same appearance for more than one year is called long-term tangible assets. It is consumed gradually over several business or production cycles. Amortization occurs due to the use of long-term tangible assets in business processes and activities. The basis for calculating amortization is the cost of acquisition of assets or the difference between cost of acquisition of assets and the remaining value of those assets as well as the revalued amount of assets or the difference between revalued amount of assets and the remaining value of those assets. The financial statements of a company should be fair and objective. But it often happens that the assets are not stated realistically and value adjustments need to be made. Value adjustments reduce the value of long-term tangible assets by a certain amount. In the Republic of Croatia, amortization and value adjustments of long-term tangible assets are regulated by MRS, MSFI and HSFI. In addition to the standards, the Law and the Regulations regulate the tax treatment of amortization and value adjustment of long-term tangible assets.

Key words: long-term tangible assets, amortization, value adjustment, taxes

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

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

Student/ica:

U Zagrebu, _____

(potpis)

Sadržaj

1. UVOD	1
1.1. Predmet i ciljevi rada.....	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja.....	1
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	1
2. POJMOVNO ODREĐENJE DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE	3
2.1. Pojam i oblici dugotrajne materijalne imovine	4
2.2. Priznavanje i prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine	7
2.2.1. Priznavanje dugotrajne materijalne imovine	7
2.2.2. Prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine	9
2.3. Početno i naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine	10
2.3.1. Početno mjerenje dugotrajne materijalne imovine	10
2.3.2. Naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine.....	13
2.4. Objavljivanje informacija o dugotrajnoj materijalnoj imovini sukladno MRS 16 I HSFI 6	16
3. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN AMORTIZACIJE I VRIJEDNOSNOG USKLAĐIVANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE.....	19
3.1. Pojam amortizacije i vrijednosnog usklađivanja.....	19
3.2. Utvrđivanje osnovice za obračun amortizacije	22
3.3. Sustavi i metode obračuna amortizacije	23
3.3.1. Linearna metoda.....	25
3.3.2. Degresivna metoda	27
3.3.3. Funkcionalna metoda.....	30
3.4. Provođenje vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine.....	32
4. POREZNI TRETMAN AMORTIZACIJE DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE.....	34
4.1. Porezni tretman amortizacije dugotrajne materijalne imovine.....	34
4.2. Utvrđivanje i priznavanje privremenih i stalnih razlika proizašlih temeljem amortizacije dugotrajne materijalne imovine.....	37
4.3. Porezni tretman vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine	40

4.4. Utvrđivanje i priznavanje privremenih i stalnih razlika proizašlih temeljem vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine.....	41
5. PRIMJER RAČUNOVODSTVENOG I POREZNOG TRETMANA AMORTIZACIJE I VRIJEDNOSNOG USKLAĐIVANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE.....	42
5.1. Primjer računovodstvenog i poreznog tretmana amortizacije dugotrajne materijalne imovine	42
5.2. Primjer računovodstvenog i poreznog tretmana vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine.....	50
6. ZAKLJUČAK	53
LITERATURA.....	55
POPIS SLIKA	58
POPIS TABLICA.....	58
ŽIVOTOPIS	59

1. UVOD

1.1. Predmet i ciljevi rada

Predmet istraživanja ovog diplomskog rada su amortizacija i vrijednosno usklađivanje dugotrajne materijalne imovine s računovodstvenog i poreznog aspekta. S obzirom na predmet rada, ciljevi ovog rada su prikazati način utvrđivanja amortizacije sukladno standardima financijskog izvještavanja; prikazati i analizirati porezni tretman amortizacije te utvrditi porezne učinke amortizacije. Osim amortizacije, ciljevi ovog rada su objasniti postupak provođenja testa umanjenja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine te evidentiranje vrijednosnog usklađenja; objasniti postupak porezni tretman vrijednosnog usklađenja i poreznih učinaka koji proizlaze iz rashoda po osnovi vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne imovine.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Tijekom izrade ovog diplomskog rada upotrebljena je stručna literatura iz područja računovodstva i poreza. Korištene su sveučilišne knjige te znanstveni i stručni članci iz hrvatskih računovodstvenih časopisa. Osim knjiga i članaka, korištene su i internetske stranice vezane uz zakonsku regulativu kao okvir računovodstva dugotrajne materijalne imovine. Proučavani su razni zakoni i pravilnici o amortizaciji i vrijednosnom usklađivanju dugotrajne materijalne imovine. Korištene metode prilikom pisanja rada su metoda analize i sinteze, metoda klasifikacije, metoda kompilacije te matematičke metode.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad sadrži šest poglavlja. Prvo poglavlje predstavlja uvod u temu diplomskog rada te je navedeno koje su vrste izvora podataka korištene prilikom izrade rada. U drugom poglavlju je definirano što je dugotrajna materijalna imovina, koje se vrste razlikuju te načini mjerenja i priznavanja dugotrajne materijalne imovine. Također je navedeno na koji način se podaci o

imovini objavljuju u financijskim izvješćima. U idućem poglavlju je prikazana amortizacija sa računovodstvenog aspekta te način provođenja vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine. Opisan je način na koji se utvrđuje osnovica za obračun amortizacije te metode obračuna amortizacije. Zatim slijedi poglavlje u kojem je prikazan porezni tretman amortizacije i vrijednosnog usklađivanja te način na koji se utvrđuju i priznaju privremene i stalne razlike. Peto poglavlje, koje predstavlja zadnje poglavlje prije zaključka, odnosi se na primjere kroz koje se prikazuje način knjiženja i obračuna amortizacije te vrijednosnog usklađivanja s računovodstvenog i poreznog aspekta, odnosno nastanak i knjiženje privremenih razlika.

2. POJMOVNO ODREĐENJE DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Dugotrajna ili stalna imovina je onaj dio imovine koji se pretvara u novčani oblik u razdoblju dužem od jedne godine. Zadržava svoj pojavni oblik tijekom cijelog korisnog vijeka upotrebe i troši se odnosno amortizira postupno.¹ Imovina se postepeno unosi u više poslovnih procesa i glavna namjena joj je korištenje u poslovnim procesima a ne prodaja. Dijeli se na:²

1. Nematerijalnu imovinu
2. Materijalnu imovinu
3. Financijsku imovinu
4. Potraživanja

Dugotrajna imovina se može različito klasificirati:³

1. Dodirljivu imovinu – fiksna sredstva (fixed assets, plant assets), a to obuhvaća materijalnu imovinu obliku stvari kao što su građevinski objekti, postrojenja i oprema
2. Nedodirljivu imovinu – nematerijalna sredstva (intangible assets) koja obuhvaća goodwill, žig, patent, izdaci za razvoj

Posebno se izdvaja kao skupina dugotrajne imovine „potrošna“ imovina (asting assets) kojom su obuhvaćeni neobnovljivi prirodni resursi kao nafta, plin, rude.

Osim dodirljive i nedodirljive imovine, odnosno materijalne i nematerijalne imovine imamo i financijsku imovinu. Financijska imovina je imovina koja nastaje ulaganjem slobodnih novčanih sredstava na rok duži od jedne godine. Najčešći oblici se javljaju prilikom ulaganja novca u dugoročne vrijednosne papire (dionice, obveznice i sl.) te posuđivanjem novca odnosno davanjem kredite drugim poduzećima.⁴

¹ Žager, K. et al. (2016) *Računovodstvo I: računovodstvo za neračunovode*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 40.

² Ibid., str. 41.

³ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010) *Računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 218.

⁴ Žager, K. et al. (2016) op. cit., str. 40.

Zadnja skupina dugotrajne imovine su potraživanja. Ona se odnose na potraživanja s rokom dospijeca dužim od godine dana kao npr. potraživanja od kupaca za prodane proizvode s rokom naplate dužim od godine dana.⁵

2.1. Pojam i oblici dugotrajne materijalne imovine

Dugotrajna materijalna imovina je imovina u materijalnom obliku (opipljiva, dodirljiva) koja će zadržati isti pojavni oblik duže od godine dana ili neće biti utrošena u jednom proizvodnom ciklusu.⁶ Prema standardu HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina (u daljnjem tekstu HSFI 6), dugotrajna materijalna imovina je imovina (t.6.5.):⁷

- a) Namijenjena za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
- b) Koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- c) Ona imovina koja je namjenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti poduzetnika.

Ova imovina predstavlja veliki postotak u ukupnoj imovini poduzeća te je značajna za poduzetnika i njegov financijski položaj. Bez dugotrajne materijalne imovine poduzeća ne mogu obavljati svoju djelatnost, bez obzira je li vlastita imovina ili se koristi putem najma.

U skupinu dugotrajne materijalne imovine ubrajaju se:⁸

- Zemljišta i šume
- Građevinski objekti
- Postrojenja i oprema (strojevi)
- Alati, pogonski i uredski inventar, namještaj i transportni uređaji (sredstva)
- Predujmovi za materijalna sredstva
- Materijalna sredstva u pripremi
- Ostala materijalna imovina

⁵ Žager, K. et al. (2016) op. cit., str. 41.

⁶ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010) op. cit., str. 218.

⁷ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 878.

⁸ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010) op. cit., str. 218.

Prema standardu MRS 16 – Nekretnine postrojenja i oprema (u daljnjem tekstu MRS 16) u dugotrajnu materijalnu imovinu spadaju nekretnine, postrojenja i oprema. Nekretnine, postrojenja i oprema su materijalna imovina (t.6.):⁹

- a) Namijenjena uporabi u okviru proizvodnje ili isporuke roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe, i
- b) Za koju se očekuje da će se upotrebljavati dulje od jednog obračunskog razdoblja

Skupina nekretnina, postrojenja i opreme objedinjuje imovinu slične vrste i namjene u poslovanju poduzetnika. U skupinu se ubrajaju (t.37.):¹⁰

- a) Zemljište
- b) Zemljište i zgrade
- c) Strojevi, brodovi, zrakoplovi, motorna vozila
- d) Namještaj i oprema te uredska oprema
- e) Plodonosne biljke

Zemljišta se smatraju prirodnim bogatstvima i iskazuju se u okviru skupine dugotrajne materijalne imovine, podskupina prirodna bogatstva.¹¹ Zemljište se ističe kao posebna podskupina dugotrajne materijalne imovine iz nekoliko razloga. Prvenstveno jer ima neograničeni vijek trajanja, nepotrošiva je imovina te ne podliježe obračunu amortizacije. O obračunu amortizacije i samom pojmu amortizacije ćemo više pisati u trećem poglavlju ovog rada. U slučaju gradnje objekta na zemljištu odvojeno se iskazuje objekt od zemljišta pa čak i kada se zajedno nabavljaju. Od zemljišta se očekuju buduće ekonomske koristi. Zemljište korišteno od strane trgovačkog društva može biti:¹²

- Stečeno u vlasništvu – upisuje se u zemljišne knjige i evidentira se u poslovnim knjigama trgovačkog društva kao dugotrajna materijalna imovina – prirodna bogatstva
- Uzeto u zakup ili pod koncesiju – najčešće slučaj s poljoprivrednim zemljištem. Ulaganja na ovakvim zemljištima se vode kao ulaganja na tuđim sredstvima.

Šume su kao i zemljište prirodno bogatstvo te se iskazuju u istoj skupini te podskupini kao i zemljište. Također, ne podliježu obračunu amortizacije.

⁹ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op.cit., str. 101.

¹⁰ Ibid., str. 106.

¹¹ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010) op. cit., str. 218.

¹² Ibid., str. 218.

Pod stavkom građevinski objekti se podrazumijevaju različite građevine namijenjene obavljanju vlastite djelatnosti poduzetnika. To su trgovački prostori, skladišta, ugostiteljski objekti, proizvodni objekti. Čine najznačajniji dio dugotrajne materijalne imovine kod poduzeća koji se bave proizvodnjom ili isporukom robe, dok u suvremenom IT sektoru imaju zanemariv udjel. Služe za obavljanje djelatnosti poduzeća te nisu namijenjeni daljnjoj prodaji. Postrojenja i oprema su skupina dugotrajne materijalne imovine u koju spadaju postrojenja i oprema, alati, uredski i pogonski inventar kao i prijevozna sredstva. Većinom se posjeduju za upotrebu u proizvodnji proizvoda ili isporuci proizvoda, ali se mogu i iznajmljivati drugima. Sve tri podskupine podliježu obračunu amortizacije.

Predujmovi za materijalna sredstva predstavljaju iznose koje su unaprijed plaćeni za nabavku dugotrajne materijalne imovine. Potraživanje po danom predujmu umanjuje obvezu prema dobavljaču za primljenu dugotrajnu imovinu.

Materijalna sredstva u pripremi označavaju ukupnu vrijednost ulaganja u određenu dugotrajnu materijalnu imovinu, koja do datuma bilance nije aktivna budući da proces nabave nije završen. Drugim riječima možemo reći kako postupak za nabavu imovine nije dovršen do datuma bilance te konto materijalna sredstva u pripremi označava zatečenu vrijednost ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu na datum bilance.

Plodonosna biljka je živa biljka (t.6.):¹³

- a) Koja se koristi u proizvodnji ili opskrbi poljoprivrednih proizvoda
- b) Za koju se očekuje da donosi plodove dulje od jednog obračunskog razdoblja
- c) Za koju nije vjerojatno da će se prodati kao poljoprivredni proizvod, osim u slučaju sporedne prodaje kao otpatka

Uspoređujući ova dva standarda uočava se kako HSFI 6 definira što je dugotrajna materijalna imovina te koliko se očekuje koristiti, dok MRS 16 ne definira dugotrajnu materijalnu imovinu već što su nekretnine, postrojenja i oprema. Definicije su iste kod oba standarda, samo je razlika što jedan definira dugotrajnu materijalnu imovinu dok drugi definira nekretnine postrojenja i opremu. Uspoređujući vrste dugotrajne materijalne imovine uočava se

¹³ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op.cit., str. 100.

kako prema MRS-u 16 u tu skupinu ubrajamo plodonosne biljke, dok prema HSFI-u 6 ne ubrajamo.

2.2. Priznavanje i prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine

2.2.1. Priznavanje dugotrajne materijalne imovine

Kod priznavanja dugotrajne materijalne imovine treba zadovoljiti dva uvjeta kako bi imovina bila priznata. Prema standardu HSFI 6 (t.6.19.) te prema standardu MRS 16 (t.7.), trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako i isključivo ako:¹⁴

- a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritjecati
- b) se trošak imovine može pouzdano izmjeriti

Naknadni izdaci priznaju se u trošak nabave kada zadovoljavaju kriterije pod a) i b).

Prema MRS-u 16, kod priznavanja naknadnih izdataka se izdvajaju tri pravila. Prvo se odnosi na to kako poduzetnik ne priznaje u trošak nabave imovine troškove njezinog redovitog održava, već se ti troškovi priznaju u računu dobiti i gubitka kada nastaju. Drugo pravilo kaže kako poduzetnik priznaje u trošak nabave imovine trošak zamjene dijela imovine u vrijeme nastajanja troška ako su ispunjena prethodno navedena mjerila priznavanja. Treće pravilo se odnosi na to kako uvjet za neprekidnu uporabu imovine može biti obavljanje redovnog opsežnijeg pregleda bez obzira koji su dijelovi zamijenjeni. Prilikom obavljanja redovnog opsežnijeg pregleda, trošak tog pregleda priznaje u trošak nabave imovine kao trošak zamjene ako su ispunjena mjerila priznavanja.¹⁵

Kako bi neko poduzeće moglo priznati imovinu kao dugotrajnu materijalnu imovinu treba ju nabaviti. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine može biti na više načina:¹⁶

1. nabava na tržištu – najčešći način stjecanja dugotrajne materijalne imovine. Prilikom kupnje na tržištu razlikujemo dvije mogućnosti:

¹⁴ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 879.

¹⁵ Ibid., str., 102.-103.

¹⁶ Gulin, D. et. al. (2018) *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 53.

- a) kupnja sredstva koje je spremno za korištenje, npr. zemljište, građevinski objekti, oprema
- b) kupnja sredstva koje je potrebno izgrađivati, dovršeno sredstvo, npr. kada je trgovačko društvo investitor izgradnje građevinskog objekta
2. izrada u vlastitoj proizvodnji ili izvedbi – najčešće se radi o proizvodima koji se prvenstveno proizvode za prodaju na tržištu gdje se dio gotovih proizvoda ili jedan gotov proizvod izdvaja za vlastitu upotrebu te koristi u funkciji dugotrajne materijalne imovine. npr. kod poduzeća koji se bavi graditeljstvom, za vlastite potrebe neće kupiti građevinski objekt na tržištu niti tražiti drugog izvođača radova već će izgraditi sam vlastiti poslovni objekt
3. razmjenom za drugu imovinu – razmjena sredstava između trgovačkih društava. Iako je danas više zastupljena razmjena sredstava za novac, razlikujemo i razmjenu sredstava za sredstva tzv. nemonetarne imovine. Pojavljuje se više varijanti razmjene nemonetarne imovine:¹⁷
- sličnih sredstava približno iste vrijednosti
 - različitih sredstava približno iste vrijednosti
 - sličnih sredstava različitih vrijednosti
 - različitih sredstava različitih vrijednosti.
- Slična sredstva su imovina koja izvršava istu poslovnu funkciju, a različita sredstva imovina koja izvršava različitu poslovnu funkciju.
4. financijskim najmom – najam kojim se većim dijelom prenose svi rizici i nagrade povezani s vlasništvom neke imovine, te se vlasništvo može, ali ne mora prenijeti.¹⁸ U suštini je on izjednačen sa kupnjom na kredit ali uz jednu razliku. Kod financijskog najma vlasništvo se prenosi tek nakon otplate posljednje najamnine, a kod kredita odmah nakon isporuke imovine.
5. kroz državnu potporu – stjecanje imovine bez naknade odnosno ima obilježje bespovratnih sredstava. Putem državnih potpora se često nabavlja imovina koja je u funkciji javnih usluga ili isporuke javnog dobra
6. kroz poslovna spajanja – ako stječemo imovinu ovim putem dolazimo do povećanja imovine po stavkama preuzete imovine. Nabavljena imovina se pojedinačno mjeri i iskazuje u bilanci stjecatelja kao rezultat poslovnog spajanja pri čemu se iskazuje i

¹⁷ Gulin, D. et. al. (2018) op. cit., str. 61.

¹⁸ Baica, Z. (2008) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine-primjena HSF1 6*. Računovodstvo i porezi u praksi (5), str. 35.

goodwill u slučajevima razlike između vrijednosti ukupno stečene imovine i kupovne cijene

7. primljena kao donacija – poduzeće je dobilo dugotrajnu materijalnu imovinu od nekog drugog poduzeća bez da je u zamjenu trebalo dati protuvrijednost u novcu. Za evidenciju imovine je potrebno procijeniti vrijednost imovine ili preuzeti podatke od strane davatelja
8. ulaganje od strane vlasnika – razlikujemo kao ulaganje u upisani kapital (povećanje temeljnog kapitala) ili ulaganje u neupisani kapital (nije registrirano povećanje temeljnog kapitala, ali ulaganje povećava imovinu)
9. inventurni višak – posljedica propusta u evidenciji nabavljene imovine te se radi o usklađivanju knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem pri čemu se vrijednost često mora procijeniti jer nedostaje knjigovodstvena dokumentacija

Dugotrajna materijalna imovina se priznaje onda kada je nabavljena, kada se trošak nabave imovine može pouzdano utvrditi te kada poduzetnik u budućnosti očekuje pritjecanje ekonomskih koristi od nabave te imovine.

2.2.2. Prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine

Kod prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine treba navesti dvije situacije koje dovode do prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine. Prema standardu HSFI 6 (t.6.62) te prema standardu MRS 16 (t.67.), knjigovodstvenu vrijednost pojedine dugotrajne materijalne imovine treba prestati priznavati:¹⁹

- a) u trenutku otuđivanja, ili
- b) kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od njegove upotrebe ili otuđenja te imovine

Na početku je istaknuto kako se dugotrajna materijalna imovina troši postepeno, nije namijenjena prodaji te ima ograničen korisni vijek upotrebe. Izuzetak od postepenog trošenja imovine je dugotrajna materijalna imovina koja ima neograničeni vijek upotrebe. U tu skupinu spadaju zemljišta, šume, obnovljiva prirodna bogatstva, spomenici kulture, umjetnička djela. Kada poduzeće više ne očekuje buduće ekonomske koristi od dugotrajne

¹⁹ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 885

materijalne imovine odlučuje se na povlačenje imovine iz upotrebe. Postoji više razloga zbog kojih se imovina može povući iz upotrebe. Neki od razloga su: zastarjelost opreme, zamjena stare imovine novom, proizvodna preorijentiranost, rashodovanje, uništenje imovine, prodaja te darovanje imovine.

Dugotrajna materijalna imovine se povlači iz upotrebe zbog dotrajalosti i gubitka upotrebne vrijednosti te ju se u tom slučaju rashoduje. Takva imovina se ne prodaje i ne očekuje se nadoknada njezine knjigovodstvene vrijednosti te se iz tog razloga ne klasificira kao imovina namijenjena upotrebi.

Usljed elementarnih nepogoda dolazi do uništenja dugotrajne materijalne imovine te tada nastaju štete koje se knjiže kao rashod. Isto tako ako poduzeće prilikom inventure utvrdi kako je broj proizvoda u poduzeću manji od broja proizvoda koji su navedeni u knjigovodstvu, nastaje inventurni manjak koji se također knjiži kao rashod.

Dugotrajna materijalna imovina koja se povlači iz upotrebe može se kao pojedini dijelovi prodati. Takvi dijelovi imovine se trebaju odvojeno prikazivati. Također ju treba reklasificirati iz dugotrajne u kratkotrajnu imovinu jer se prodaja treba obaviti unutar jedne godine od datuma reklasifikacije. Imovinu koja je privremeno izvan upotrebe ali nije izgubila upotrebnu vrijednost je potrebno evidentirati kao imovinu privremeno izvan upotrebe. To je prilikom prijelaza na novi proizvod, zasićenost tržišta određenim proizvodom i sl.²⁰

2.3. Početno i naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine

2.3.1. Početno mjerenje dugotrajne materijalne imovine

Dugotrajna materijalna imovina se početno mjeri po trošku nabave ili izgradnje, odnosno po nabavnoj vrijednosti. Prema standardu HSFI 6 (t.6.20.) te prema standardu MRS 16 (t.16.), trošak nabave uključuje:²¹

- a) nabavnu cijenu, uključujući uvozna davanja i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,

²⁰ Gulin, D. et. al. (2018) op. cit., str. 66.

²¹ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 879.

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

Gore prikazani trošak nabave se odnosi na kupnju imovine na tržištu, drugim riječima eksterno stjecanje imovine. Osim eksternog stjecanja, imovina se može steći i interno, a to se odnosi na vlastitu proizvodnju. Trošak dugotrajne materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupnje imovine na tržištu. Ako poduzetnik u svom redovnom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine uobičajeno je jednak trošku proizvodnje namijenjene prodaji u skladu s HSFI-om 10–Zalihe (t.6.21.).²²

Kao što smo u prethodnom potpoglavlju naveli, osim stjecanja imovine kupnjom na tržištu ili vlastitom proizvodnjom, dugotrajna materijalna imovina se može nabaviti i razmjenom imovine. Trošak nabave u transakciji zamjene jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu mjeri se po fer vrijednosti, osim: a) ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili b) ako se fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine ne mogu pouzdano izmjeriti. U slučaju da poduzetnik može utvrditi fer vrijednost primljene ili dane imovine, fer vrijednost dane imovine se koristi za mjerenje troška nabave, osim ako je fer vrijednost primljene imovine jasnija (t.6.22.)²³ U slučaju kada se primljena imovine ne može mjeriti po fer vrijednosti, trošak takve imovine se mjeri po knjigovodstvenom iznosu dane imovine. Ista ova pravila propisuje i MRS 16.

Fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji među tržišnim sudionicima na datum mjerenja.²⁴ To nije procjena buduće vrijednosti već pokazuje uvjete na tržištu na određeni dan. Kako bi se fer vrijednost pravilno izmjerila, poduzeće treba utvrditi:²⁵

²² Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 879.

²³ Ibid., str. 880.

²⁴ Eur-Lex (2008) *MSFI 13 – Mjerenje fer vrijednosti*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1430213909621&uri=CELEX:02008R1126-20140617> [18. svibnja 2021.]

- a) imovinu, odnosno obvezu koja je predmetom mjerenja (u skladu sa svojom obračunskom jedinicom)
- b) kod nefinancijske imovine, premisu vrednovanja koja je primjerena za njeno vrednovanje (u skladu s maksimalnom i najboljom mogućom uporabom imovine)
- c) glavno, odnosno najpovoljnije tržište za predmetnu imovinu, odnosno obvezu
- d) tehniku vrednovanja primjerene za određivanje mjere fer vrijednosti razmatrajući dostupnost podataka koji će se koristiti za izvođenje ulaznih podataka koji odražavaju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene predmetne imovine, odnosno obveze, kao i razinu unutar hijerarhije mjera fer vrijednosti kojoj ti ulazni podaci pripadaju

Sukladno standardnu MRS 23 - Troškovi posudbe (u daljnjem tekstu MRS 23), su kamate i drugi troškovi koji nastaju unutar poduzeća, a povezani su s posudbom sredstava. Takvi troškovi koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine ubrajaju se u troškove te imovine. Ti troškovi kapitaliziraju se kao dio troška nabave imovine kada je vjerojatno da će poduzetniku pritijecati od njih buduće ekonomske koristi i kada se ti troškovi mogu pouzdano izmjeriti. Ovi troškovi su neizbježni kada postoji izdatak za kvalificiranu imovinu. Kada poduzeće posuđuje sredstva posebno za svrhu nabave kvalificirane imovine, troškovi posudbe koji se izravno odnose na tu imovinu mogu se odmah odrediti. U slučaju da je teško odrediti iznos troška posudbe potrebno je provesti prosuđivanje. Ako poduzetnik posuđuje sredstvo zbog pribavljanja kvalificirane imovine, dužan je iznos troška posudbe prihvatljivih za kapitalizaciju odrediti kao stvarni trošak posudbe nastao tijekom razdoblja umanjen za bilo koji prihod od ulaganja na temelju privremenog ulaganja sredstava. Kapitalizacija troškova počinje na dan kada poduzetnik prvi put ispuni uvjete. Uvjeti su: kod poduzetnika nastaju izdaci za imovinu te troškovi posudbe, poduzeo je aktivnosti potrebne za namjeravanu upotrebu ili prodaju imovine. Kapitalizacija prestaje kada su dovršene sve bitne aktivnosti potrebne za namjeravanu upotrebu ili prodaju imovine.²⁶

Uz navedene troškove koji se uključuju u trošak nabave, imamo i troškove koje ne možemo uključiti u trošak nabave. Iako standard HSFI 6 detaljno ne opisuje koje troškove možemo

²⁵ Eur-Lex (2008) *MSFI 13 – Mjerenje fer vrijednosti*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1430213909621&uri=CELEX:02008R1126-20140617> [18. svibnja 2021.]

²⁶ Eur-Lex (2008) *MRS 23 – Troškovi posudbe*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1430213909621&uri=CELEX:02008R1126-20140617> [18. svibnja 2021.]

uključiti u troškove nabave a koje ne, u tu svrhu nam može pomoći standard MRS 16. Prema tome, u trošak nabave ne uključuje se:²⁷

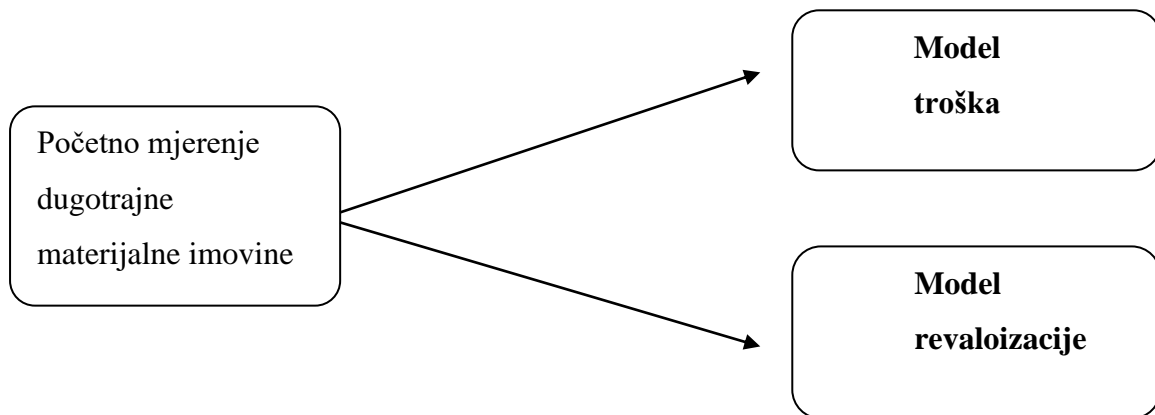
- administrativni troškovi i ostali opći troškovi
- trošak otvaranja novih jedinica
- trošak uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove promidžbe i aktivnosti promocije)
- trošak premještanja poslovanja na novu lokaciju ili usmjeravanja na novu grupu kupaca
- početni gubici u poslovanju zbog neiskorištenih kapaciteta
- troškovi nastali kada je sredstvo osposobljeno za rad na način koji je namjeravala uprava, ali se još treba dovesti u stanje upotrebe ili radi na razini ispod punog kapaciteta
- troškovi posudbe nakon što su dovršene sve bitne aktivnosti potrebne za pripremu kvalificirane imovine za njezinu namjeravanu upotrebu

2.3.2. Naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine

Dugotrajna materijalna imovina se koristi duže od jednog razdoblja te se tijekom tih razdoblja postepeno troši (izuzetak je imovina koja ima neograničeni vijek upotrebe). Prilikom naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine treba se odabrati između dvije računovodstvene politike. Sukladno MRS-u 16 i HSFI-u 6 postoje dva modela naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine: model troška i model revalorizacije. Odabranu računovodstvenu politiku poduzetnik treba primjenjivati na sve skupine dugotrajne materijalne imovine.

²⁷ Belak, V., (2009) op.cit., str. 62.

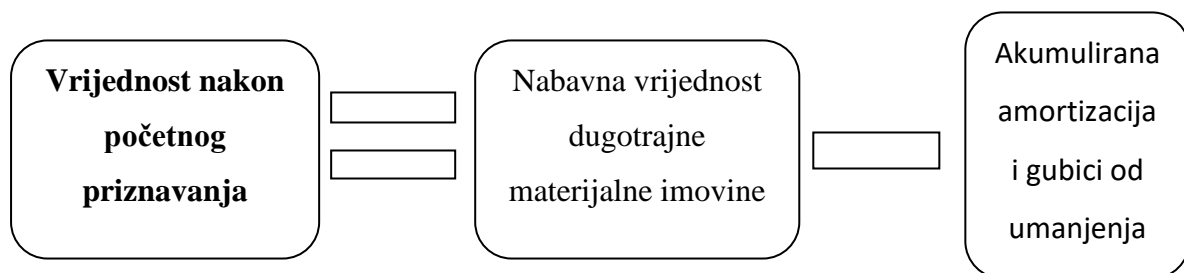
Slika 1. Shema za izbor računovodstvene politike za mjerenje dugotrajne materijalne imovine nakon početnog priznavanja



Izvor: Belak, V., (2009) Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine: prema HSFI,MSFI i novi računovodstveni postupci. Zagreb: Belak excellens d.o.o., str. 64.

Prema *modelu troška*, dugotrajna materijalna imovina se nakon početnog priznavanja iskazuje po njezinu trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrijednosti (t.6.31.).²⁸ I standard MRS 16 i standard HSFI 6 definiraju model troška na isti način.

Slika 2. Shema modela troška



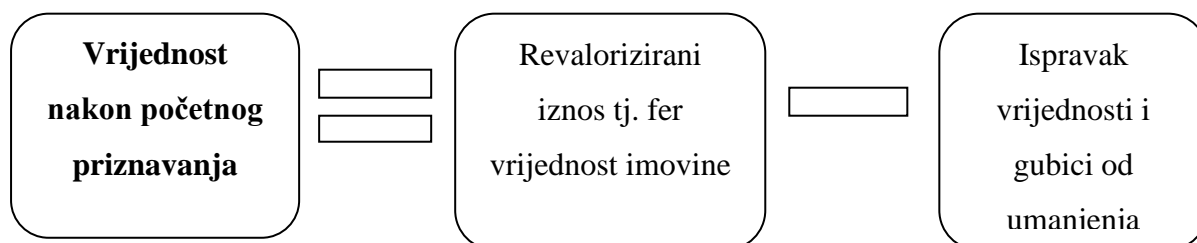
Izvor: Belak, V., (2009) Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine: prema HSFI,MSFI i novi računovodstveni postupci. Zagreb: Belak excellens d.o.o., str. 65.

Osim modela troška može se primjenjivati i drugi model, *model revalorizacije*. Ovaj model se primjenjuje samo za onu vrstu dugotrajne materijalne imovine čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti. Takva se imovina iskazuje prema revaloriziranom iznosu, koju čine fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasniju akumuliranu amortizaciju i kasnije

²⁸ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 881.

akumulirane gubitke od umanjena (t.6.32.).²⁹ Daljnja revalorizacija imovine je potrebna u slučaju znatne razlike između fer vrijednosti revalorizirane imovine i knjigovodstvene vrijednosti. „Revalorizacija se treba provoditi redovito kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi značajno razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance.“ Iz toga se zaključuje kako će se dugotrajna materijalna imovina revalorizirati onoliko često koliko se fer vrijednost te iste imovine mijenja. „Ako se pojedina dugotrajna materijalna imovina revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine kojoj ta imovina pripada.“ (t.6.36.)³⁰

Slika 3. Shema određivanja fer vrijednosti revalorizirane imovine



Izvor: Belak, V., (2009) Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine: prema HSFI,MSFI i novi računovodstveni postupci. Zagreb: Belak excellens d.o.o., str. 104.

Prema standardu MRS 36 i HSFI 6, prilikom evidentiranja promjene fer vrijednosti između dva izvještajna datuma u računovodstvenoj evidenciji moguće je primijeniti jedan od sljedeća dva pristupa:³¹

- Prvi način je da se istodobno revalorizira bruto knjigovodstveni iznos i njegova akumulirana amortizacija tako da knjigovodstveni iznos bude jednak revaloriziranom iznosu. Često se naziva i postupak revalorizacije bruto knjigovodstvene vrijednosti.
- Drugi način je da se akumulirana amortizacija isključi na teret bruto knjigovodstvenog iznosa, a neto-iznos prepravlja sve do revaloriziranog iznosa sredstava. Naziva se još i postupak revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti te se najčešće koristi kod revalorizacije građevina.

U slučaju prepravljanja ili isključivanja akumulirane amortizacije dolazi do povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti.

²⁹ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 881.

³⁰ Ibid., str. 881.

³¹ Belak, V., (2009) op.cit., str. 105.

„Kada se knjigovodstvena vrijednost imovine *povećava* kao rezultat revalorizacije, to se povećanje priznaje izravno kapitalu kao revalorizacijska rezerva.“(t.6.37.)³² „Revalorizacijske rezerve su dio kapitala koje nastaju ponovnom procjenom imovine iznad troškova nabave (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine i financijske imovine raspoložive za prodaju).“³³ Osim prikazivanja u kapitalu kao revalorizacijska rezerva, ovo povećanje se treba prikazati u Izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti i to pod stavkom koja govori o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Osim povećanja knjigovodstvene vrijednosti imamo i *smanjenje* vrijednosti kao rezultat revalorizacije. „Revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.“(t.6.38.)³⁴ U slučaju smanjenja vrijednosti imovine preko iznosa iskazanog u revalorizacijskoj rezervi, taj preostali iznos se iskazuje kao rashod u Izvještaju o dobiti.

2.4. Objavljivanje informacija o dugotrajnoj materijalnoj imovini sukladno MRS 16 I HSFI 6

Informacije koje se objavljuju u financijskim izvještajima trebaju biti istinite i točne budući da govore o tome kakva je financijska situacija poduzeća, ali govore i o uspješnosti poslovanja poduzeća. Informacije su namjenjene kako unutarnjim korisnicima kao što su menadžment poduzeć tako i vanjskim kao što su poslovni partneri, javnost, kreditori i sl. Za korisnike financijskih izvještaja su bitne sve informacije vezane za poslovanje, pa tako i informacije o dugotrajnoj materijalnoj imovini. Koje informacije je potrebno objaviti vezano za dugotrajnu materijalnu imovinu propisuju i Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) odnosno Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI).

„Prema standardu HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina (t.6.70.), za svaku skupinu dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima treba objaviti.“³⁵

- a) Osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti

³² Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 881.

³³ Belak, V., (2009) op.cit., str. 318.

³⁴ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 882.

³⁵ Ibid., str. 886.

- b) Korištene metode amortizacije
- c) Korisni vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije
- d) Bruto knjigovodstvenu vrijednost, kumulativne iznose ispravka vrijednosti, kumulativne iznose gubitaka od umanjenja imovine na početku i na kraju izvještajnog razdoblja
- e) Usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:
 - i. Povećanja, smanjenja i prijenosi tijekom izvještajnog razdoblja
 - ii. U slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije u izvještajnom razdoblju uz objašnjenje poreznog tretmana sadržanih stavki, uključujući povećanja, smanjenja i prijenose koji proizlaze iz revalorizacije, gubitke od umanjenja revalorizirane imovine koji su priznati ili ukinuti izravno u kapitalu
 - iii. Gubitke od umanjenja imovine koji su priznati, odnosno ukinuti u računu dobiti i gubitka, odnosno izravno u kapitalu, te koji su naplaćeni tijekom izvještajnog razdoblja
 - iv. Amortizaciju, otpise i prijenose tijekom izvještajnog razdoblja
 - v. Neto tečajne razlike koje su posljedica prevođenja financijskih izvještaja iz funkcionalne valute u drugu valutu prezentiranja, uključujući prevođenje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog poduzetnika
 - vi. Ostale promjene
- f) U slučaju kada se kamata kapitalizira, iznos kapitaliziran tijekom izvještajnog razdoblja
- g) Knjigovodstvena vrijednost u bilanci koja bi se iskazala da dugotrajna materijalna imovina nije bila revalorizirana
- h) U slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, trošak nabave ako je dugotrajna materijalna imovina predmet vrijednosnog usklađivanja samo za potrebe oporezivanja, iznos usklađenja kao i razlozi zbog kojih su izvršena“

S druge strane, standard MRS 16 – Nekretnine, postrojenje i oprema propisuje slične odredbe kao i HSFI 6. Tako između ostalog standard govori kako bi trebalo objaviti informacije vezane uz vrste i učinak promjene računovodstvene procjene koja ima važan učinak na tekuće

razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak u narednim razdobljima te informacije vezane uz revalorizaciju dugotrajne materijalne imovine. „I zadnje što ovaj standard predlaže je da bi se trebali objaviti sljedeći podaci.³⁶

- a) Knjigovodstvena vrijednost imovine, postrojenja i opreme koji trenutno nisu u upotrebi
- b) Bruto knjigovodstvena vrijednost svih potpuno amortiziranih nekretnina, postrojenja i opreme koji su još u upotrebi
- c) Knjigovodstvena vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme koji su povučeni iz uporabe, ali koji nisu razvrstani kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
- d) Ako se primjenjuje model troška, poštena vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme ako se ona značajno razlikuje od njihove knjigovodstvene vrijednosti“

Informacije o dugotrajnoj materijalnoj imovini su bitne za korisnike financijskih izvještaja i one trebaju biti istinite i točne inače će u suprotnom korisnici stvoriti krivu sliku o dugotrajnoj materijalnoj imovini s kojom poduzeće raspolaže.

³⁶ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 113.

3. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN AMORTIZACIJE I VRIJEDNOSNOG USKLAĐIVANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

3.1. Pojam amortizacije i vrijednosnog usklađivanja

Kod dugotrajne materijalne imovine s ograničenim vijekom upotrebe se može istaknuti kako je njena specifičnost u odnosu na kratkotrajnu imovinu to što se troši postepeno te duže od jednog razdoblja. Postupno trošenje dugotrajne materijalne imovine dovodi do smanjenja vrijednosti te imovine. Postupno trošenje dugotrajne materijalne imovine s ograničenim vijekom upotrebe se naziva amortizacija.

Prema standardu MRS 16 (t.6.) te HSFI 6 (t.6.3), amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezina korisnog vijeka upotrebe.³⁷ „Amortizacijski iznos je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti.“(t.6.4.)³⁸ Kod dugotrajne materijalne imovine koja se koristi u proizvodnji, utrošena vrijednost se pojavljuje kao sastavni dio vrijednosti proizvedenih proizvoda ili usluga. To se postiže uračunavanjem utrošenog dijela dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine kao troška amortizacije u troškove proizvodnje proizvoda ili pružanja usluga.³⁹ Trošak amortizacije dugotrajne materijalne imovine koja se ne koristi u proizvodnji ne uključuje se u trošak proizvoda, već u trošak razdoblja i priznaje se kao rashod u razdoblju u kojem je obračunat. To je npr. imovina koja se koristi u administraciji.

Osim ovakvog načina interpretiranja amortizacije u literaturama se nalaze još neke definicije:⁴⁰

- Amortizacija je sistematizirani vremenski raspored vrijednosti sredstva koje se amortizira u vijeku trajanja tog sredstva

³⁷ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 878.

³⁸ Ibid., str. 878.

³⁹ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010) op. cit., str. 243.

⁴⁰ Kovačević, B., Vojnović, S. (2000) *Upravljanje amortizacijom – specifičnim oblikom troškova poslovanja*, Ekonomski pregled, Vol 51, No 3-4, str. 335. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/65498> [22. veljače 2021.]

- Amortizacija je veličina kojom se u poslovnom procesu kvantificira trošak dugotrajne imovine
- Amortizacija je prenošenje vrijednosti s jednog objekta na drugi, odnosno s osnovnog sredstva na proizvode ili usluge
- Amortizacija odražava trošenje osnovnih sredstava i smanjenje njihove vrijednosti
- Amortizacija je trošak korištenja osnovnih sredstava

Nadalje što se tiče početka i završetka obračuna amortizacije može se istaknuti kako amortizacija započinje kada je imovina spremna za uporabu, odnosno kada je aktivirana te se počinje koristiti u poslovanju. S druge pak strane amortizacija prestaje kada je protekao vijek upotrebe imovine te je temeljem toga imovina amortizirana. Osim tog načina, amortizacija može prestati i prije datuma kada je imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju ili prije datuma prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je datum raniji. U tom slučaju se govori o ranijem prestanku amortizacije. Treba naglasiti i činjenicu kako se imovina ne prestaje amortizirati u slučaju prestanka korištenja imovine ili povlačenja iz upotrebe.

Standardi financijskog izvještavanja, odnosno MSFI i HSFI razlikuju imovinu koja podliježe obračunu amortizacije te imovinu koja ne podliježe obračunu amortizacije. Prema tome imovina koja podliježe obračunu amortizacije je imovina:⁴¹

- Koja ima ograničen vijek trajanja (upotrebe)
- Za koju se očekuje da će se koristiti dulje od jednog obračunskog razdoblja, odnosno dulje od godine dana
- Čija je pojedinačna nabavna vrijednost veća od 3 500,00 kn
- Koju poduzetnik drži za upotrebu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga ili za administrativne svrhe

U tu skupinu spadaju građevinski objekti, postrojenja i oprema kao što su strojevi, alati, namještaj i sl. Zaključuje se kako se amortizira dugotrajna materijalna imovina s ograničenim vijekom upotrebe te koja zadovoljava prethodno navedene uvjete.

S druge strane, za imovinu s neograničenim vijekom trajanja (upotrebe) se ne provodi amortizacija. Prema čl. 12. st. 4. Zakona o porezu na dobit, amortizaciji ne podliježe.⁴²

⁴¹ Belak, V., (2009) op.cit., str. 74.

- Zemljište, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva
- Financijska imovina
- Spomenici kulture
- Umjetnička djela

Već je se istaknulo kako financijski izvještaji poduzeća trebaju fer i istinito prezentirati financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzeća. Međutim u poslovnim knjigama poduzeća često imovina nije iskazana objektivno već je njena vrijednost precijenjena ili podcijenjena. Vodeći se načelom opreznosti poduzeće ne bi smjelo precijeniti svoju imovinu, ali može ju blago podcijeniti. Stoga stalno treba provjeravati fer vrijednost imovine kojom poduzeće raspolaže, odnosno koju ima u svojoj bilanci.

Prema MRS-u 36 Umanjenje imovine, na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neko sredstvo može biti umanjeno. Ako takav pokazatelj postoji, poduzeće treba procijeniti nadoknativi iznos sredstva. Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da sredstvo može biti umanjeno, poduzeće mora razmotriti najmanje sljedeće pokazatelje.⁴³

1. Vanjski izvori informacija

- „Tijekom razdoblja, tržišna vrijednost sredstva je značajno smanjena, više nego se očekivalo kao rezultat proteka vremena i normalne upotrebe“
- „Značajne promjene su nastale tijekom razdoblja ili će nastati u bliskoj budućnosti s negativnim učinkom na poduzeće, u tehnološkim, tržišnim, ekonomskim ili zakonskim uvjetima u kojima posluje ili na tržištu kojemu je sredstvo namijenjeno“
- „Knjigovodstveni iznos neto imovine poduzeća je viši od njegove cijene na tržištu“

2. Interni izvori informacija

- „Postoji dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja sredstva“
- „Značajne promjene su se dogodile tijekom razdoblja ili u bliskoj budućnosti s negativnim učinkom na poduzeće, u visini ili na način na koji se sredstvo koristi ili očekuje koristiti. Te promjene obuhvaćaju imovinu koja se stavlja van upotrebe,

⁴² Zakon o porezu na dobit. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [23. veljače 2021.]

⁴³ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2015) *Računovodstvo poreza*. Zagreb: Ekonomski fakultet, str. 200.

planove za prestanaka ili rekonstrukciju poslovanja kojemu sredstvo pripada, planove za prodaju imovine prije ranije očekivanog datuma i ponovnu procjenu korisnog vijeka upotrebe imovine kao ograničenoga radije nego neograničenog“

- „Postoji dokaz iz internih informacija koji pokazuje da ekonomska uspješnost sredstva već ili će bit lošija nego se očekuje“

Ukoliko pokazatelji budu upućivali na to kako je knjigovodstvena vrijednost imovine veća od nadoknadive vrijednosti imovine potrebno je provesti test umanjenja.

Vrijednosno usklađivanje predstavlja smanjenje vrijednosti imovine do njenog nadoknadivog iznosa. To bi značilo kako je nadoknadivi iznos manji od knjigovodstvenog iznosa. Odnosno, nadoknadivi iznos je iznos neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi, ovisno o tome što je više (t.6.12.).⁴⁴ Iznos za koji se umanju vrijednost dugotrajne materijalne imovine predstavlja rashod razdoblja koji je iskazan u računu dobiti i gubitka. S druge strane, financijski izvještaji poduzeća bi bili neistiniti i neobjektivni kada poduzetnik ne bi provodio vrijednosno usklađivanje imovine čija je vrijednost smanjena.

3.2. Utvrđivanje osnovice za obračun amortizacije

Osnovica za obračun amortizacije je bruto knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine koja se zasniva na trošku nabave imovine (povijesnim, nabavnim troškom) ili drugoj vrijednosti koja zamjenjuje nabavnu vrijednost.⁴⁵ Sukladno standardu HSFI 6 (t.6.53.), osnovica za obračun amortizacije može biti i revalorizirani iznos. Iz toga proizlazi kako osnovica može biti:⁴⁶

- a) Trošak nabave
- b) Trošak nabave umanjen za ostatak vrijednosti
- c) Revalorizirani iznos
- d) Revalorizirani iznos umanjen za ostatak vrijednosti

Formula za utvrđivanje osnovice za obračun amortizacije je:

⁴⁴ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 878.

⁴⁵ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010) op. cit., str. 244.

⁴⁶ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 883.

OSNOVICA ZA OBRAČUN AMORTIZACIJE = TROŠAK NABAVE - OSTATAK VRIJEDNOSTI

ILI

OSNOVICA ZA OBRAČUN AMORTIZACIJE = REVALORIZIRANI IZNOS – OSTATAK VRIJEDNOSTI

U trošak nabave spadaju ukupni troškovi nastali prilikom nabave dugotrajne i materijalne imovine i osposobljavanja za namjeravanu upotrebu. Prilikom izračuna osnovice postoji mogućnost da se trošak nabave, kao osnovica za obračun amortizacije, umanjuje za ostatak vrijednosti, odnosno rezidualnu vrijednost. Pošto se iznos uloženi sredstava u visini ostatka vrijednosti nadoknađuje otuđenjem na kraju vijeka upotrebe, nije ga potrebno nadoknaditi kroz obračun amortizacije, pa je zato izuzet iz osnovice za obračun amortizacije.⁴⁷ Ostatak vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutačno dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da starost imovine i stanje odgovaraju onima koji se očekuju na kraju korisnog vijeka uporabe.⁴⁸

3.3. Sustavi i metode obračuna amortizacije

Amortizacija se može obračunavati po bilo kojoj metodi koja je navedena u HSFI-u te MSFI-u, a koja je po iznosu niža od svote obračunane na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa prema Zakonu o porezu na dobit.⁴⁹ Metode amortizacije su matematičko računovodstvena rješenja kojima se nastoji što točnije rasporediti amortizacijske iznose na obračunska razdoblja. „Sve metode amortizacije imaju za cilj razumni i sustavni raspored (alokaciju) vrijednosti imovine, umanjenu za ostatak vrijednosti, na razdoblja u kojima će se imovina koristiti.“⁵⁰ Korištena metoda amortizacije treba prikazivati očekivano trošenje budućih ekonomskih koristi imovine unutar poduzeća. Treba naglasiti kako poduzeće treba izabrati onu metodu amortizacije koja najbolje odražava stvarno trošenje ekonomskih koristi sredstava te odabranu metodu mora dosljedno primjenjivati kroz poslovanje. Budući da standardi nalažu kako odabranu metodu treba

⁴⁷ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 244.

⁴⁸ Ibid., str. 101.

⁴⁹ Belak, V., (2009) op.cit., str. 77.

⁵⁰ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010) op. cit., str. 246.

pregledati bar na kraju svake poslovne godine, te u slučaju otkrivanja nepravilnosti dopuštena je promjena odabrane metode.

Računovodstvena teorija i praksa razlikuje više metoda obračuna amortizacije, ali u praksi zbog jednostavnosti i zakonskih propisa se primjenjuje samo nekoliko. Prema HSFI 6 te MRS 16, za računovodstvene svrhe je moguće amortizaciju obračunavati po:⁵¹

- Linearnoj metodi
- Degresivnoj metodi (metodi opadajućeg salda)
- Funkcionalnoj metodi (metodi jedinice proizvoda)

Linearna i degresivna metoda spadaju u vremenski sustav, dok funkcionalna metoda spada u funkcionalni sustav. Osim linearne i degresivne metode u funkcionalni sustav spada i progresivna metoda.

Vremenski utemeljene metode se temelje na predviđenom vijeku upotrebe (korištenja) dugotrajne materijalne imovine. Vijek upotrebe se prema HSFI 6 definira kao razdoblje unutar kojeg poduzeće očekuje koristiti određenu imovinu. S druge strane, MRS 16 vijek upotrebe definira kao:⁵²

- a) Razdoblje u kojem se očekuje da će sredstvo biti subjektu na raspolaganju za upotrebu
- b) Broj proizvoda ili sličnih jedinica za koje subjekt očekuje da će se ostvariti od tog sredstva

Može se zaključiti kako će se korištenjem dugotrajne materijalne imovine s ograničenim vijekom upotrebe njezina vrijednost smanjiti. Iako se ne koristi, njezina vrijednost se može smanjiti i zbog tehnološke zastarjelosti te fizičkog starenja. Iz ovih razloga se treba uzeti u obzir četiri čimbenika koja utječu na određivanje korisnog vijeka upotrebe imovine:⁵³

1. **Očekivanu upotrebu sredstava** u poduzeću prema očekivanom kapacitetu sredstva ili fizičkom učinku
2. **Očekivano fizičko trošenje** koje ovisi o proizvodnim faktorima kao što je broj smjena u kojima će se sredstvo koristiti, program popravaka i održavanja i briga o održavanju sredstava dok je ono neiskorišteno

⁵¹ Belak, V., (2009) op.cit., str. 77.

⁵² Ibid., str. 75.

⁵³ Žager, K. et al. (2016) op. cit., str. 153.

3. **Tehničko starenje** koje proistječe iz promjena ili poboljšanja u proizvodnji ili zbog promjene u tržišnoj potražnji za proizvodom ili uslugom koje daje sredstvo
4. **Zakonska ili slična ograničenja** vezana uz korištenje sredstava, kao što je datum isteka odgovarajućih najmova

3.3.1. Linearna metoda

Linearna metoda amortizacije je najjednostavnija metoda obračuna te najčešće korištena metoda. Kod nje je isti amortizacije u svakoj godini tijekom cijelog vijeka upotrebe imovine.⁵⁴ U slučaju kada imovina nije u upotrebi, ali postoji obveza obračuna amortizacije, obračuna se amortizacija u istom iznosu u svakoj godini vijeka upotrebe. Ako nema ostatka vrijednosti sredstava ili je on beznačajan, godišnja se stopa amortizacije izračunava tako da se postotak od 100% podijeli s brojem godina vijeka trajanja sredstava.⁵⁵ Prema tome slijedi formula:

$$\text{GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE} = 100\% / \text{BROJ GODINA VIJEKA TRAJANJA}$$

Ako postoji ostatak vrijednosti sredstva nakon isteka vijeka trajanja, godišnja se stopa amortizacije utvrđuje prema sljedećoj formuli:

$$\text{GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE} = 1 - \% \text{OSTATKA VRIJEDNOSTI} / \text{BROJ GODINA VIJEKA TRAJANJA}$$

Ako želimo dobiti godišnji iznos amortizacije trebamo primjenjivati sljedeću formulu:

$$\text{GODIŠNJA SVOTA AMORTIZACIJE} = \text{NABAVNA VRIJEDNOST} \times \text{GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE}$$

Već je navedeno kako osnovica za obračun amortizacije ne mora uvijek biti nabavna vrijednost već to može biti i revalorizirani iznos. Prema tome će se i formula korigirati, odnosno upotrijebiti će se ili nabavna vrijednost ili revalorizirani iznos.

⁵⁴ Belak, V., (2009) op.cit., str. 77.

⁵⁵ Ibid., str. 79.

U slučaju nabave ili otuđenja imovine tijekom godine, amortizacija se obračunava samo za mjesec kada je sredstvo bilo u obračunu amortizacije. U toj situaciji se godišnja svota amortizacije dijeli s 12 i množi s brojem mjeseci u obračunu.⁵⁶

Primjer 1.

Poduzeće „Ana“ d.o.o. nabavlja novi uredski namještaj, trošak nabave 400 000,00 kn. Korisni vijek namještaja je 4 godine, te se amortizacija obračunava linearnom metodom.

Tablica 1. Linearna metoda amortizacije

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
0.				400 000,00
1.	25%	100 000,00	100 000,00	300 000,00
2.	25%	100 000,00	200 000,00	200 000,00
3.	25%	100 000,00	300 000,00	100 000,00
4.	25%	100 000,00	400 000,00	0,00

Izvor: Vlastita izrada

Iz tablice je vidljivo kako je godišnja stopa amortizacije dobivena na način da je 100% podijeljeno s 4 odnosno s procijenjenim korisnim vijekom trajanja namještaja. Godišnji iznos amortizacije se dobio tako da je nabavnu vrijednost (trošak nabave) pomnožena s godišnjom stopom amortizacije odnosno $400\ 000,00 * 25\%$.

Za kraj se može zaključiti kako se ova metoda upotrebljava skoro kod svih oblika dugotrajne materijalne imovine, odnosno kada se korist za poduzetnika ne mijenja tijekom korisnog vijeka trajanja. Izuzetak je ona dugotrajna materijalna imovina kod koje korist pritječe na drugi način.

⁵⁶ Belak, V., (2009) op.cit., str. 79.

3.3.2. Degresivna metoda

Degresivna metoda ili drugim riječima metoda opadajućeg salda spada u ubrzane metode amortizacije. Kod nje se godišnji iznos amortizacije postupno smanjuje protekom vijeka upotrebe.⁵⁷ Ova metoda se primjenjuje kod imovine koja se većim intenzitetom koristi u prvim godinama vijeka upotrebe. Iz tog razloga je iznos amortizacije u prvim godinama viši te se tijekom godina smanjuje. Učinak ove metode je vidljiv već u prvoj polovini korisnog vijeka trajanja kada se otpiše najveći dio troškova nabave imovine.⁵⁸ Razlikuju se dvije vrste degresivne metode:⁵⁹

1. Aritmetički oblik degresivne metode
2. Geometrijski oblik degresivne metode

Aritmetički oblik degresivne metode se naziva još i digitalna metoda ili degresivno aritmetička metoda. Kod ove metode se svake godine izračunava nova amortizacijska stopa koja se tijekom godina smanjiva te se primjenjuje na nabavnu vrijednost. Amortizacijska svota svake godine pada u istim iznosima.⁶⁰ Formula za izračun:

$$\text{AMORTIZACIJSKA STOPA} = \frac{v - (n - 1)}{v(v + 1) / 2}$$

v = vijek trajanja imovine

n = godina za koju se obračunava amortizacija

Geometrijski oblik degresivne metode se naziva još i metoda opadajućeg salda ili degresivno geometrijska metoda. Kod ove metode ista amortizacijska stopa se primjenjuje svake godine, a iznos amortizacije opada tijekom godina. Specifičnost je da se ne primjenjuje nabavna vrijednost već sadašnja vrijednost (nabavna vrijednost umanjena za ispravak vrijednosti) dugotrajne materijalne imovine.⁶¹ Jedan od nedostataka ove metode je taj što se ne može pokriti cjelokupni amortizirajući iznos u točnom iznosu. Zbog toga se u praksi koristi

⁵⁷ Belak, V., (2009) op.cit., str. 77.

⁵⁸ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010) op. cit., str. 246.

⁵⁹ Baica, Z. (2017) *Amortizacija: računovodstvena primjena HSFI-a i porezni tretman*, Računovodstvo i porezi u praksi, str. 32.

⁶⁰ Ibid., str. 32.

⁶¹ Ibid., str. 33.

kombinacija metode opadajuće osnovice i linearne metode odnosno tzv. modificirani sustav ubrzanog pokriva troškova (Modified Accelerated Cost Recovery System – MARCS).⁶²

Kod modificirane metode opadajuće osnovice (MARCS) u prvim godinama vijeka trajanja sredstva iznos amortizacije naglo se smanjuje, a kasnije je iznos amortizacije jednak za svaku godinu. Na jednaki se iznos amortizacije za svaku godinu prelazi u trenutku kada godišnja svota amortizacije, primjenom metode opadajuće osnovice, postane manja od godišnje svote amortizacije primjenom linearne metode ili kad bi sljedeći obračun godišnje svote amortizacije bio viši od prethodne. Stopa amortizacije u metodi opadajuće osnovice za prve godine vijeka trajanja računa se na temelju postotka stope koja se primjenjuje za linearnu metodu. Za preostali broj godina vijeka trajanja, nakon što amortizacija padne ispod one obračunane linearnom metodom ili kad bi sljedeći iznos amortizacije bio veći od prethodnog, neamortizirani se iznos dijeli ravnomjerno po godinama.⁶³

Osim metode opadajućeg salda u ubrzane metode spada i metoda zbroja godina. Za razliku od metode opadajućeg salda, kod ove metode se amortizacija ubrzano smanjuje u svim godinama vijeka trajanja i pokriva cjelokupnu vrijednost amortizirajućeg iznosa. Stopa amortizacije se računa posebno za svaku godinu. Formula za izračun amortizacije glasi:⁶⁴

STOPA AMORTIZACIJE = PREOSTALI BROJ GODINA VIJEKA TRAJANJA / ZBROJ GODINA

ZBROJ GODINA = $n * (n+1) / 2$

Primjer 2.

Poduzeće „Ana“ d.o.o. nabavlja novi uredski namještaj, trošak nabave 400 000,00 kn. Korisni vijek namještaja je 4 godine, te se amortizacija obračunava degresivno aritmetičkom metodom.

Izračun amortizacijske stope za prvu godinu

$$\text{Amortizacijska stopa} = \frac{v - (n - 1)}{v(v + 1) / 2} = \frac{4 - (1 - 1)}{4(4 + 1) / 2} = 0,40 = 40\%$$

⁶² Belak, V., (2009) op.cit., str. 80.

⁶³ Belak, V., (2009) op.cit., str. 80.

⁶⁴ Ibid., str. 81.

Na isti način se amortizacijska stopa računa i za preostale godine.

Tablica 2. Degresivno aritmetička metoda amortizacije

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
0				400 000,00
1	40%	160 000,00	160 000,00	240 000,00
2	30%	120 000,00	280 000,00	120 000,00
3	20%	80 000,00	360 000,00	40 000,00
4	10%	40 000,00	400 000,00	0,00

Izvor: Vlastita izrada

Iz tablice je vidljivo kako je godišnja stopa amortizacije svake godine bila sve manja, od početnih 40% do 10% u zadnjoj godini. Osnovica za obračun je svake godine ista odnosno 400 000,00 kn.

Primjer 3.

Poduzeće „Ana“ d.o.o. nabavlja novi uredski namještaj, trošak nabave 400 000,00 kn. Korisni vijek namještaja je 4 godine, te se amortizacija obračunava metodom opadajućeg salda.

Tablica 3. Metoda opadajućeg salda

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
0				400 000,00
1	25%	100 000,00	100 000,00	300 000,00
2	25%	75 000,00	175 000,00	225 000,00
3	25%	56 250,00	231 250,00	168 750,00
4	25%	42 187,50	273 437,50	126 562,50
5	25%	31 640,63	305 078,13	94 921,87
6	25%	23 730,47	328 808,60	71 191,40
7	25%	17 797,85	346 606,45	53 393,55
8	25%	13 348,39	359 954,84	40 045,16
9	25%	10 011,29	369 966,13	30 033,87
10	25%	30 033,87	400 000,00	0,00

Izvor: Vlastita izrada

Iz tablice je vidljivo kako je godišnja stopa amortizacije svake godine ista, dok je osnovica za obračun različita odnosno to je sadašnja vrijednost namještaja. Vidljivo je kako se namještaj nije uspio u cijelom iznosu amortizirati unutar svog vijeka upotrebe. U desetoj godini je proveden otpis namještaja.

3.3.3. Funkcionalna metoda

Funkcionalna metoda ili metoda jedinice proizvoda rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda.⁶⁵ Kod ove metode se amortizacija izračunava ovisno o korištenju imovine u svakoj godini, te je važno procijeniti očekivano korištenje imovine. Specifičnost ove metode je to što se prilikom utvrđivanja iznosa amortizacije polazi od iskorištenosti imovine za razliku od drugih metoda gdje se polazi od vijeka upotrebe.

Prema funkcionalnoj metodi nabavna vrijednost imovine ili revalorizirani iznos dijeli se s procijenjenim brojem jedinica koje sredstvo može proizvesti ili obaviti tijekom svog vijeka trajanja. Godišnja se svota amortizacije dobije umnoškom amortizacije po učinku i broja tih jedinica proizvedenih ili obavljenih tijekom godine.⁶⁶ Važno je što točnije predvidjeti stvarno korištenje sredstava tijekom vijeka upotrebe jer to predstavlja osnovu za obračun amortizacije.

U slučaju da primjenom funkcionalne metode amortizacije nije moguće odraziti očekivano trošenje budućih ekonomskih koristi, tada ju treba kombinirati s metodom koja odražava vremensko trošenje budućih ekonomskih koristi imovine. Zbog činjenice da se imovina ne troši samo upotrebom, već i zbog zastarjelosti, na nju treba obračunavati amortizaciju koja odražava vremensko trošenje ekonomskih koristi.⁶⁷

Razlikujemo dva oblika funkcionalne metode:

1. Metoda prema broju sati
2. Metoda prema broju proizvedenih proizvoda/usluga

Razlika između ovih metoda je to što se kod prve metode procjenjuje broj ukupnih radnih sati sredstva, a kod druge ukupan broj proizvedenih proizvoda.

⁶⁵ Belak, V., (2009) op.cit., str. 77.

⁶⁶ Ibid., str. 85.

⁶⁷ Ibid., str. 86.

Formula za izračun funkcionalne metode prema broju sati

Amortizacijska stopa = broj radnih sati za pojedinu godinu / ukupno procijenjeni broj radnih sati kroz cijeli vijek trajanja

Godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost * amortizacijska stopa

Formula za izračun funkcionalne metode prema broju proizvedenih proizvoda/usluge

Amortizacijska stopa = broj proizvedenih proizvoda za pojedinu godinu / ukupno procijenjeni broj proizvoda za cijeli vijek trajanja

Godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost * amortizacijska stopa

Primjer 4.

Poduzeće „Ana“ d.o.o. nabavlja novi fotokopirni stroj nabavne vrijednosti 400 000,00 kn te korisnog vijeka trajanja 4 godine. Procjenjuje se da stroj može kopirati 1 000 000 kopija tijekom svog vijeka trajanja. U prvoj godini napravi 360 000 kopija, u drugoj 230 000 kopija, u trećoj 300 000 kopija te u četvrtoj 110 000 kopija. Amortizacija se obračunava primjenom funkcionalne metode.

Tablica 4. Funkcionalna metoda amortizacije prema broju proizvedenih proizvoda

Godina	Broj fotokopija	Amortizacijska stopa	Godišnji iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
0					400 000,00
1	360 000	36%	144 000,00	144 000,00	256 000,00
2	230 000	23%	92 000,00	236 000,00	164 000,00
3	300 000	30%	120 000,00	356 000,00	44 000,00
4	110 000	11%	44 000,00	400 000,00	0,00

Izvor: Vlastita izrada

Amortizacijska stopa se dobila na način da je se broj fotokopija u pojedinoj godini podijelio s ukupno procijenjenim brojem fotokopija tijekom vijeka trajanja stroja. Godišnji iznos amortizacije se dobio na način da smo nabavnu vrijednost stroja pomnožili s amortizacijskom stopom. Nakon napravljenih 1 000 000 fotokopija, amortizirana vrijednost stroja iznosi 0,00 kn.

3.4. Provođenje vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine

Na početku je istaknuto kako poduzeća trebaju provoditi vrijednosna usklađivanja kako dugotrajne materijalne imovine tako i druge imove koju ima u svom poduzeću, kao što je nematerijalna imovina, zalihe sirovina i materijala, zalihe proizvoda. U suprotnom financijski izvještaji neće biti fer i objektivni.

Vrijednosno usklađivanje dugotrajne materijalne imovine predstavlja smanjenje vrijednosti imovine do njenog nadoknadivog iznosa. Nakon što se utvrdi da je vrijednost imovine smanjena, odnosno da je nadoknadivi iznos imovine niži od knjigovodstvenog, treba provesti vrijednosno usklađivanje. Postoje pokazatelji, koje smo naveli u poglavlju 3.1. Pojam amortizacije i vrijednosnog usklađivanja, koji upućuju na to treba li provesti vrijednosno usklađivanje. Prema HSFI 6 i MRS 16, ukoliko pokazatelji budu upućivali na to kako je nadoknadivi iznos niži od knjigovodstvenog potrebno je provesti test umanjenja. Test umanjenja se provodi na način da se utvrdi za koji iznos se treba smanjiti imovina, odnosno kolika je razlika između nadoknadivog iznosa i knjigovodstvenog iznosa.

Prema MRS-u 16, „nadoknadivi iznos je viši iznos pri usporedbi fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje imovine i njezine vrijednosti u upotrebi.“⁶⁸ Prema HSFI-u 6, „nadoknadivi iznos je iznos neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi, ovisno o tome što je više.“⁶⁹

Ukoliko dođe do smanjenja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine potrebno je imovinu otpisati do njene nadoknadive vrijednosti te se taj iznos umanjenja evidentira kao rashod. Prema MRS-u 16 i HSFI-u 6, iznos za koji knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine prelazi njen nadoknadivi iznos, odnosno iznos za koji je imovina smanjena, naziva se gubitak od umanjenja.⁷⁰

Vrijednosno usklađivanje se knjiži pomoću konta „ispravka vrijednosti“ kao smanjenje vrijednosti imovine te mu je protustavka „rashod od vrijednosnog usklađivanja“ kao povećanje rashoda.

⁶⁸ Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) op. cit., str. 101.

⁶⁹ Ibid., str. 878.

⁷⁰ Ibid., str. 878.

Na jednostavnom primjeru će se prikazati provođenje vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine:

Primjer 4.

Poduzeće „Ana“ d.o.o. u svom pogonu ima stroj koji je nabavila prije par godina. Uslijed razvoja tehnologije te pojavljivanja novih i bolje opremljenih strojeva na tržištu, starom stroju pada nabavna vrijednost. Nabavna vrijednost stroja je bila 500 000,00 kn, a dosadašnja amortizirana vrijednost je 200 000,00 kn. Tržišna cijena za novi stroj je 250 000,00 kn, te je donešena odluka o vrijednosnom usklađivanju stroja u iznosu od 50 000,00 kn.

Stroj	Ispravak vrijednosti stroja	Rashod od vrijednosnog usklađivanja stroja
S°500 000	100 000 S° 50 000 (1)	(1) 50 000

Na kraju se može reći kako se dugotrajna materijalna imovina troši uslijed tehničkog ili ekonomskog trošenja te joj se na taj način smanjuje vrijednost utvrđena obračunom amortizacije.

4. POREZNI TRETMAN AMORTIZACIJE DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

4.1. Porezni tretman amortizacije dugotrajne materijalne imovine

Porezni tretman amortizacije dugotrajne materijalne imovine je definiran Zakonom i Pravilnikom o porezu na dobit.

Prema odredbama Zakona o porezu na dobit dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina se definira kao stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3 500,00 kn i vijek trajanja duži od godine dana.⁷¹ Uspoređujući poreznu i računovodstvenu definiciju dugotrajne imovine uočava se kako su one različite. Iz računovodstvene definicije dugotrajne imovine, svaka imovina (bez obzira na vrijednost) za koju se očekuje da će se koristiti duže od jedne godine te da neće biti utrošena u jednom poslovnom ciklusu smatra se dugotrajnom imovinom. U suprotnom, ako se utroši u jednom poslovnom ciklusu može se klasificirati kao kratkotrajna imovina. Iz porezne definicije dugotrajne imovine proizlazi da imovina koja se koristi duže od jedne godine čiji je trošak nabave manji od 3 500,00 kn nije dugotrajna imovina već kratkotrajna imovina odnosno sitni inventar. Iz porezne i računovodstvene definicije dugotrajne imovine proizlazi da imovina za koju se očekuje da će se koristiti do godine dana, bez obzira na vrijednost troška nabave, smatra se kratkotrajnom imovinom odnosno sitnim inventarom.⁷²

Zakon o porezu na dobit određuje kako je amortizacija najviši iznos koji se priznaje kao rashod kod utvrđivanja osnovice poreza na dobit. Obveznici poreza na dobit amortizacijom dugotrajne materijalne imovine povećavaju rashode te smanjuju poreznu osnovicu. „Amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine se priznaje se kao rashod u svoti obračunatoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa.“⁷³ Godišnje stope po pojedinim vrstama dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

⁷¹ Zakon o porezu na dobit. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [28. ožujka 2021.]

⁷² Baica, Z. (2017) op. cit. str. 35.

⁷³ Zakon o porezu na dobit. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [28. ožujka 2021.]

određene su u Zakonom o porezu na dobit, te se također te stope mogu podvostručiti kao što je navedeno u tablici ispod. Trošak amortizacije se priznaje samo do visine udvostručene stope, a iznos iznad udvostručene stope je privremeno porezno nepriznati trošak.

Tablica 5. Godišnje stope amortizacije prema poreznim propisima

Redni broj	Grupa dugotrajne imovine	Vijek trajanja	Godišnja stopa amortizacije	Podvostručena stopa amortizacije
1.	Građevinski objekti i brodovi preko 1000 BRT	20 godina	5%	10%
2.	Osobni automobili i osnovno stado	5 godina	20%	40%
3.	Nematerijalna imovina, oprema, mehanizacija, vozila, osim za osobne automobile	4 godine	25%	50%
4.	Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2 godine	50%	100%
5.	Ostala nespomenuta imovina	10 godina	10%	20%

Izvor: Izrada autora prema: Belak, V., (2009) Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine: prema HSFI, MSFI i novi računovodstveni postupci. Zagreb: Belak excellens d.o.o., str. 87.

Uzimajući u obzir odredbe Zakona o porezu na dobit te Pravilnik o porezu na dobit mogu se izdvojiti neka pravila vezana uz amortizaciju dugotrajne materijalne imovine za porezne svrhe:⁷⁴

- Obračun amortizacije počinje od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna materijalna imovina stavljena u upotrebu – npr. stroj koji je nabavljen u siječnju i spreman je za korištenje u veljači, ali je stavljen u upotrebu 10. svibnja, prema poreznim propisima amortizira se od lipnja
- Obračun amortizacije se obavlja primjenom linearne metode
- Amortizacije se obračunava pojedinačno za svaki predmet dugotrajne materijalne imovine
- Trošak amortizacije za prodanu, darovanu, uništenu, rashodovanu ili na drugi način otuđenu dugotrajnu materijalnu imovinu priznaje se u porezni rashod do kraja mjeseca u kojem je ta imovina bila u upotrebi

⁷⁴ Belak, V., (2009) op.cit., str. 87.

- Neamortizirani trošak nabave dugotrajne materijalne imovine priznaje se u porezni rashod u poreznom razdoblju u kojem je dugotrajna materijalna imovina prodana, darovana, na drugi način otuđena ili uništena
- Ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tada se obračunana amortizacija smatra porezno priznatim rashodom
- Troškovi amortizacije se ne priznaju za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost
- Dugotrajna materijalna imovina se zadržava u evidenciji do trenutka prodaje ili nekog drugog načina otuđenja i nakon što je u cijelosti otpisana

Osim navedenih pravila treba još spomenuti pravilo koje se odnosi na amortizaciju osobnih automobila te druga prijevozna sredstva. Kod njih treba istaknuti kako je bitan trošak nabave prijevoznih sredstava i činjenica koriste li se prijevozna sredstva za obavljanje djelatnosti ili ne. Čl. 12. Zakona o porezu na dobit govori kako se amortizacija za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz priznaje do 400 000,00 kn troška nabave po jednom sredstvu. Ako trošak nabave premašuje navedenu svotu, amortizacija iznad navedene svote priznaje se samo ako sredstvo služi za registriranu djelatnost.⁷⁵ Odnosno razlika iznad 400 000,00 kn predstavlja porezno nepriznati rashod poslovanja.

Pojednostavljeno možemo prikazati kako prema zakonskim odredbama proizlazi:⁷⁶

1. Ako obračunavamo plaću u naravi: amortizacija osobnog automobila nabavne vrijednosti do 400 000,00 kn je 100% priznata, dok je za iznos preko 400 000,00 kn 100% nepriznata za onaj dio nabavne vrijednosti koji prelazi 400 000,00 kn
2. Ako ne obračunavamo plaću u naravi jer se automobil koristi isključivo u službene svrhe: amortizacija osobnih automobila nabavne vrijednosti do 400 000, kn je 50% priznata, dok je za iznos preko 400 000,00 kn 100% nepriznata za onaj dio nabavne vrijednosti koji prelazi 400 000,00 kn
3. Ako se osobni automobil koristi za obavljanje registrirane djelatnosti kao što su autoškole te taxi-službe, amortizacija je 100% priznat rashod neovisno o nabavnoj vrijednosti

⁷⁵ Zakon o porezu na dobit. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [30. ožujka 2021.]

⁷⁶ Čima, M. (2020). *Računovodstvo: Osobni automobili u 2020 godini* [online]. Alpha Capitalis. Dostupno na: <https://alphacapitalis.com/2020/07/18/racunovodstvo-osobni-automobili-u-2020-godini/> [30. ožujka 2021.]

Uz pravila vezana za amortizaciju mogu se još izdvojiti i propisi koji govore u kojem postotku se može odbiti pretporez. Prema Čl. 61. Zakona o porezu na dodanu vrijednost:⁷⁷

- Porezni obveznik ne može odbiti 50% pretporeza obračunanog za nabavu ili najam osobnih automobila, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima
- Iznimno, ova odredba se ne primjenjuje ako se radi o osobnim automobilima koji se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih, iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju

4.2. Utvrđivanje i priznavanje privremenih i stalnih razlika proizašlih temeljem amortizacije dugotrajne materijalne imovine

Prema Zakonu o porezu na dobit porezna osnovica je računovodstvena dobit, koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima, kao razlika prihoda i rashoda uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Na taj način dolazi do razlike u računovodstvenoj i poreznoj osnovici poreza na dobit. Razlog toga je jer se neki prihodi ne uključuju u poreznu osnovicu, a neki rashodi se ne priznaju pri utvrđivanju porezne osnovice.⁷⁸ Razlike koje nastaju prilikom uvećanja i umanjenja polazne veličine su:⁷⁹

1. Stalne razlike
2. Privremene razlike

Stalne razlike su razlike između dobiti i gubitka u računovodstvu i porezne osnovice koje nastaju u jednom razdoblju te se ne ukidaju u budućnosti. One predstavljaju trajno povoljan ili trajno nepovoljan financijski učinak koji će se vidjeti u trajno umanjenoj ili uvećanoj obvezi poreza na dobit.⁸⁰ Pozitivan financijski učinak nastaje kada su računovodstveni prihodi trajno porezno nepriznati te porezni rashodi trajno računovodstveno nepriznati, dok negativan financijski učinak nastaje kada su računovodstveni rashodi trajno porezno nepriznati te porezni prihodi trajno računovodstveno nepriznati.⁸¹

⁷⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost> [30. ožujka 2021.]

⁷⁸ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2015) op. cit., str. 177.

⁷⁹ Ibid., str. 177.

⁸⁰ Anić-Antić, P., Idžojtić, I. (2012) *Privremene razlike i učinci privremenih razlika na fer i objektivno financijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj*, Ekonomski pregled, Vol. 63, No. 11., str. 633. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=137554 [10. travnja 2021.]

⁸¹ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2015) op. cit., str. 178.

Privremene razlike su razlike između računovodstvene dobiti i dobiti utvrđene u porezne svrhe koje nastaju u jednom razdoblju, a ukidaju se u budućnosti. One su zapravo razlike između dobiti utvrđene po ekonomskim načelima i oporezive dobiti za neko razdoblje, koje nastaje zbog toga što se razdoblje u kojem su neke stavke prihoda i rashoda uključene u oporezivu dobit ne podudaraju s razdobljem u kojem su one uključene u obračun ekonomske dobiti.⁸² Privremene razlike su uređene Međunarodnim računovodstvenim standardom 12 - Porez na dobit te Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 14 - Vremenska razgraničenja.

Razlikuju se vidljive i nevidljive (prikrivene) privremene razlike. Kod vidljivih privremenih razlika računovodstvena dobit jednaka je dobiti utvrđenoj po ekonomskim načelima, ali različita od dobiti za porezne svrhe, dok je kod prikrivenih privremenih razlika računovodstvena dobit i dobit utvrđena u porezne svrhe jednaka, a razlikuje se ona utvrđena po ekonomskim načelima.⁸³ Vidljive privremene razlike mogu biti:⁸⁴

1. **Oporezive privremene razlike** – „nastaju kada je računovodstvena dobit veća od oporezive dobiti, a u budućnosti će biti suprotno i time se ukinuti. Stvara poreznu obvezu u budućnosti i porezni učinak se iskazuje primjenom metode obveze. Porezni učinak je pozitivan jer predstavlja odgođeno plaćanje poreza na dobit odnosno porezni kredit koji prestaje u godini ukidanja privremene razlike.“
2. **Odbitne privremene razlike** – „nastaju kada je računovodstvena dobit manja od oporezive dobiti, a u budućnosti će biti suprotno. Stvara iznose koji se mogu odbiti od oporezive dobiti budućeg razdoblja. Porezni učinak se iskazuje primjenom metode odgode i nepovoljan je jer predstavlja dio plaćenog poreza čije se pokriće iz dobiti odgođa. To je zapravo unaprijed plaćeni porez.“

U prethodnom poglavlju je navedeno nekoliko poreznih propisa koji se odnose na obračun amortizacije dugotrajne materijalne imovine. Obračun amortizacije prema tim poreznim propisima se može razlikovati od obračuna amortizacije prema računovodstvenim načelima odnosno standardima. Ako dođe do razlike prilikom obračuna amortizacije nastaju

⁸² Anić-Antić, P., Idžojtić, I. (2012) *Privremene razlike i učinci privremenih razlika na fer i objektivno financijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj*, Ekonomski pregled, Vol. 63, No. 11., str. 633. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=137554 [10. travnja 2021.]

⁸³ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2015) op. cit., str. 181.

⁸⁴ Ibid., str. 181-183

privremene razlike. Porezni učinci privremenih razlika se priznaju kao odgođena porezna imovina i odgođena porezna obveza.

Obračun amortizacije treba se provodi kvartalno poštujući pritom određene odredbe i propise. Porezni propisi određuju način obračuna amortizacije za porezne svrhe na način da određuju do koje je visine trošak amortizacije porezno priznati trošak neovisno o ekonomskom procesu i potrebi poduzetnika. Prema tome, trošak amortizacije kojeg društvo obračunava i evidentira prema HSFI-u i MSFI-u ne mora biti i porezno priznat trošak prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit.⁸⁵ Iz tog razloga nastaju privremene razlike prilikom obračuna amortizacije dugotrajne materijalne imovine.

Privremene razlike temeljem amortizacije dugotrajne materijalne imovine nastaju ako je iznos amortizacije za računovodstvene svrhe veći od iznosa amortizacije za porezne svrhe odnosno kada se u računovodstvu amortizacija obračunava po stopi koja je veća od porezno dopustivih stopa.⁸⁶ Ovako nastala privremena razlika je odbitna privremena razlika proizašla temeljem amortizacije dugotrajne materijalne imovine. Porezni učinak odbitne privremene razlike je odgođena porezna imovina. Npr. stopa amortizacije u računovodstvene svrhe postrojenja je 25%, dok je za porezne svrhe stopa amortizacije 20%.

U ovom slučaju porezni obveznik je dužan platiti više poreza na dobit, nego što proizlazi iz računovodstvene dobiti, jer dio amortizacije iznad porezno dopustivog iznosa predstavlja privremeno porezno nepriznat rashod. Veći plaćeni porez predstavlja odgođenu poreznu imovinu te će ju poduzetnik moći iskoristiti u budućnosti.⁸⁷

Kao što poduzetnik može primjenjivati veću stopu amortizacije dugotrajne materijalne imovine od porezno dopustive, isto tako može primjenjivati i nižu stopu. Prema odredbama Zakona o porezu na dobit, obračunata amortizacija primjenom niže stope predstavlja porezno priznati rashod. Budući da je računovodstvena amortizacija jednaka poreznoj amortizaciji ovdje nema privremene razlike. Npr. stopa amortizacije u računovodstvene svrhe postrojenja je 10%, dok je za porezne svrhe stopa amortizacije 20%.

⁸⁵ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2015) op. cit., str. 184.

⁸⁶ Ibid., str. 184.

⁸⁷ Ibid., str. 184.

Uz ovakav način obračuna amortizacije dugotrajne materijalne imovine se veže i pojam prikrivena privremena razlika. Ona nastaje kada poduzetnik odluči koristiti veću stopu u računovodstvu od one koja je objektivno procijenjena prema vijeku upotrebe dugotrajne materijalne imovine. U ovom slučaju poduzetnik i u računovodstvu i u porezne svrhe koristi najvišu porezno dopustivu stopu amortizacije umjesto one objektivno procijenjene.⁸⁸ Koristeći najvišu porezno dopustivu stopu amortizacije financijski izvještaji poduzetnika neće biti realni, odnosno fer i objektivni.

4.3. Porezni tretman vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine

U poglavlju 3.1. je objašnjen pojam vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine te koji je postupak provođenja vrijednosnog usklađivanja. Sve se to odnosilo na računovodstveni aspekt vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine. U ovom poglavlju će se objasniti na koji način se provodi vrijednosno usklađivanje dugotrajne materijalne imovine kada je riječ o poreznom aspektu.

Prema odredbama Zakona o porezu na dobit Čl. 12. St. 22., ako porezni obveznik u poslovnim knjigama iskazuje vrijednosno usklađivanje dugotrajne materijalne imovine, u porezno priznate rashode poreznog razdoblja može uključiti samo iznos koji bi bio utvrđen primjenom godišnjih amortizacijskih stopa koje smo naveli u tablici 4.⁸⁹ U propisane godišnje amortizacijske stope ne spadaju tzv. podvostručene stope amortizacije.

Prema poreznim propisima rashod od umanjenja dugotrajne materijalne imovine, odnosno vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine se priznaje samo u razdoblju u kojem je dugotrajna materijalna imovina prodana ili na drugi način otuđena. U slučaju provođenja vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine u godini kada je imovina još uvijek u upotrebi, rashod od tog umanjenja se ne priznaje u porezne svrhe.

⁸⁸ Dražić-Lutilsky, I. et al. (2015) op. cit., str. 188.

⁸⁹ Zakon o porezu na dobit. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [15. travnja 2022.]

4.4. Utvrđivanje i priznavanje privremenih i stalnih razlika proizašlih temeljem vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine

Rashodi koji nastaju temeljem vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine su nerealizirani gubici. Ti rashodi od umanjena imovine su privremeno porezno nepriznati jer se priznaju tek u trenutku kada se realiziraju, točnije u onom trenutku kada se dugotrajna materijalna imovina proda ili na neki drugi način otuđi te temeljem obračuna amortizacije uslijed korištenja dugotrajne materijalne imovine. Iz tog razloga nastaju privremene razlike. Te privremene razlike se ukidaju u godini u kojoj je dugotrajna materijalna imovina prodana ili na neku drugi način otuđena. Također se privremene razlike mogu ukinuti temeljem razlike između računovodstvene i porezne amortizacije.

Privremene razlike proizašle temeljem vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine spadaju u skupinu odbitnih privremenih razlika. Porezni učinak odbitne privremene razlike se priznaje kao odgođena porezna imovina.

Privremeni učinci vrijednosnog usklađivanja se u bilanci iskazuju pod stavkom „Odgođena porezna imovina“ na strani aktive. U godini otuđenja dugotrajne materijalne imovine, odgođena porezna imovina se ukida temeljem poreznog učinka razlike između više porezne i niže računovodstvene amortizacije.

5. PRIMJER RAČUNOVODSTVENOG I POREZNOG TRETMANA AMORTIZACIJE I VRIJEDNOSNOG USKLADIVANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

5.1. Primjer računovodstvenog i poreznog tretmana amortizacije dugotrajne materijalne imovine

U ovom dijelu prikazuje se obračun amortizacije prema svim metodama obračuna amortizacije. Prikazati će se na koji način utječu primjene različitih metoda obračuna amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka. Također će se prikazati učinci stalnih i privremenih razlika. Sve to je prikazano na primjeru poduzeća Solium d.o.o. iz Osijeka koji se bavi proizvodnjom vrata i prozora od metala.

Primjer 1. Računovodstveni tretman amortizacije

Poduzeće Solium d.o.o. nabavlja stroj nabavne vrijednosti 1 056 406,94 kn + PDV. Korisni vijek trajanja je 20 godina. Procjenjuje se da stroj može proizvesti 2 300 000 proizvoda tijekom svog vijeka upotrebe. Radni sati tijekom godina:

1. godina	200 000 proizvoda
2. godina	180 000 proizvoda
3. godina	210 000 proizvoda
4. godina	170 000 proizvoda
5. godina	130 000 proizvoda
6. godina	127 000 proizvoda
7. godina	115 000 proizvoda
8. godina	90 000 proizvoda
9. godina	80 000 proizvoda
10. godina	89 000 proizvoda
11. godina	95 000 proizvoda
12. godina	100 000 proizvoda
13. godina	110 000 proizvoda
14. godina	85 000 proizvoda
15. godina	80 000 proizvoda
16. godina	89 000 proizvoda
17. godina	90 000 proizvoda
18. godina	85 000 proizvoda
19. godina	90 000 proizvoda
20. godina	85 000 proizvoda

Amortizacija se obračunava : a) linearnom metodom

b) degresivno aritmetičkom metodom

c) funkcionalnom metodom

a) Linearna metoda

godišnja stopa amortizacije = 100 / vijek upotrebe

godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost * godišnja stopa amortizacije

Tablica 6. Linearna metoda obračuna stroja

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
0				1 056 406,94
1	5%	52 820,35	52 820,35	1 003 586,65
2	5%	52 820,35	105 640,70	950 766,30
3	5%	52 820,35	158 461,05	897 945,95
4	5%	52 820,35	211 281,14	845 125,60
5	5%	52 820,35	264 101,75	792 305,25
6	5%	52 820,35	316 922,10	739 484,90
7	5%	52 820,35	369 742,45	686 664,55
8	5%	52 820,35	422 562,80	633 844,20
9	5%	52 820,35	475 383,15	581 023,85
10	5%	52 820,35	528 203,50	528 203,50
11	5%	52 820,35	581 023,85	475 383,15
12	5%	52 820,35	633 844,20	422 562,80
13	5%	52 820,35	686 664,55	369 742,45
14	5%	52 820,35	739 484,90	316 922,10
15	5%	52 820,35	792 305,25	264 101,75
16	5%	52 820,35	845 125,60	211 281,14
17	5%	52 820,35	897 945,95	158 461,05
18	5%	52 820,35	950 766,30	105 640,70
19	5%	52 820,35	1 003 586,65	52 820,35
20	5%	52 820,35	1 056 406,94	0,00

Izvor: Vlastita izrada

b) Degresivno aritmetička metoda

$$\text{godišnja stopa amortizacije} = \frac{v - (n-1)}{v(v+1) / 2}$$

Godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost * godišnja stopa amortizacije

Tablica 7. Degresivno aritmetička metoda obračuna stroja

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
0				1 056 406,94
1	9,52%	100 569,94	100 569,94	955 837,00
2	9,05%	95 604,83	196 174,77	860 232,17
3	8,57%	90 534,07	286 708,84	769 698,10
4	8,10%	85 568,96	372 277,80	684 123,14
5	7,62%	80 498,21	452 776,01	603 630,93
6	7,14%	75 427,46	528 203,47	528 203,47
7	6,67%	70 462,34	598 665,81	457 741,13
8	6,19%	65 391,59	664 057,40	392 349,54
9	5,71%	60 320,83	724 378,23	332 028,71
10	5,24%	55 355,72	779 733,95	276 672,99
11	4,76%	50 284,97	830 018,92	226 388,02
12	4,29%	45 319,86	875 338,78	181 068,16
13	3,81%	40 249,10	915 587,88	140 819,06
14	3,33%	35 178,35	950 766,23	105 640,71
15	2,86%	30 213,24	980 979,47	75 427,47
16	2,38%	25 142,49	1 006 121,96	50 284,98
17	1,90%	20 071,73	1 023 193,69	30 213,25
18	1,43%	15 106,62	1 041 300,31	15 106,63
19	0,95%	10 035,88	1 051 336,19	5 070,75
20	0,48%	5 070,75	1 056 406,94	0,00

Izvor: Vlastita izrada

c) funkcionalna metoda

godišnja amortizacijska stopa = broj proizvedenih proizvoda za pojedinu godinu / ukupno procijenjeni broj proizvoda za cijeli vijek trajanja

godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost * godišnja stopa amortizacije

Ukupno procijenjeni broj proizvoda = 2 300 000 proizvoda

Tablica 8. Funkcionalna metoda obračuna stroja

Godina	Proizvedeni proizvodi	Godišnja amortizacijska stopa	Godišnji iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
0					1 056 406,94
1	200 000	8,70%	91 907,40	91 907,40	964 499,54
2	180 000	7,83%	82 716,66	174 624,06	881 782,88
3	210 000	9,13%	96 449,95	271 074,01	785 332,93
4	170 000	7,39%	78 068,47	349 142,48	707 264,46
5	130 000	5,65%	59 686,99	408 829,47	647 577,47
6	127 000	5,52%	58 313,66	467 143,13	589 263,81
7	115 000	5%	52 820,35	519 963,48	536 443,46
8	90 000	3,91%	41 305,51	561 268,99	495 137,95
9	80 000	3,48%	36 762,96	598 031,95	458 374,99
10	89 000	3,87%	40 882,95	638 914,90	417 492,04
11	95 000	4,13%	43 629,61	682 544,51	373 862,43
12	100 000	4,35%	45 953,70	728 498,21	327 908,73
13	110 000	4,77%	50 390,61	778 888,82	277 518,12
14	85 000	3,70%	39 087,06	817 975,88	238 431,06
15	80 000	3,48%	36 762,96	854 738,84	201 668,10
16	89 000	3,87%	40 882,95	895 621,79	160 785,15
17	90 000	3,91%	41 305,51	936 927,30	119 479,64
18	85 000	3,70%	39 087,61	976 014,91	80 392,03
19	90 000	3,91%	41 305,51	1 017 320,42	39 086,52
20	85 000	3,70%	39 086,52	1 056 406,94	0,00

Izvor: Vlastita izrada

Utjecaj primjene pojedine metode

Ako se uspoređuje obračun amortizacije prema svim metodama može se uočiti kako je kod svake metode godišnji iznos amortizacije različit te to različito utječe na bilancu i račun dobiti i gubitka poduzeća. Kod linearne metode je godišnji iznos amortizacije isti kroz cijeli vijek upotrebe stroja te se vrijednost stroja svake godine smanjuje u istom iznosu. Kod degresivno aritmetičke metode, godišnji iznos amortizacije je najveći u prvim godinama te se kroz vijek upotrebe postepeno smanjuje. To znači da se vrijednost stroja najviše smanjuje u prvim godinama vijeka upotrebe. Ovakav način obračuna amortizacije utječe na to da je dobit poduzeća Solium d.o.o. manja u prvim godinama obračuna amortizacije jer je godišnji iznos amortizacije tada najveći. Odnosno poslovni rashodi se povećavaju, a to je rezultat manje dobiti. Može se zaključiti kako bi ovaj način obračuna amortizacije bio prikladan za ovo poduzeće jer je ovakav način prati fizičko stanje stroja. Dok je stroj još nov više se koristi pa je i godišnji iznos amortizacije veći. Funkcionalna metoda ovisi o broju proizvedenih

proizvoda te prema broju proizvoda ovisi godišnji iznos amortizacije i dobit poduzeća. Ako stroj proizvodi više proizvoda tada je i godišnji iznos amortizacije veći te dobit manja.

Utjecaj amortizacije na bilancu: kada je godišnji iznos amortizacije stroja veći tada se u većem iznosu smanjuje dugotrajna materijalna imovina, te dugotrajna imovina, a samim time u aktiva i pasiva

Utjecaj amortizacije na račun dobiti i gubitka: kada je godišnji iznos amortizacije stroja veći, veći su rashodi, a samim time je dobit poduzeća manja

Primjer 2. Stalne razlike

Poduzeće Solium d.o.o. u 2019. godini je imalo sljedeće prihode i rashode:

• Prihodi od prodaje	55 085 347
• Financijski prihodi	4 741
• Ostali poslovni prihodi	1 833 154
• Troškovi reprezentacije	56 963
• Materijalni troškovi	36 802 152
• Financijski rashodi	93 654
• Troškovi osoblja	6 950 704
• Troškovi amortizacije	1 069 116
• Ostali troškovi	2 820 096
• Vrijednosno usklađivanje	1 184 723
• Rezerviranja	4 194 306
• Ostali poslovni rashodi	430 240

Ukupni prihodi = 56 923 242

Ukupni rashodi = 53 601 954

Kod ovih prihoda i rashoda se trebaju izdvojiti troškovi reprezentacije jer predstavljaju stalne razlike. Oni uvećavaju računovodstvenu dobit u iznosu od 50%.

Računovodstvena dobit = 3 321 288

+ troškovi reprezentacije (50%) = 28 481,5

Porezna osnovica prije poreza = 3 349 769,5

Primjer 3. Odbitne privremene razlike

Pretpostavimo da poduzeće Solium d.o.o. za stroj primjenjuje amortizacijsku stopu 20%, dok je najviše porezno dopuštena stopa amortizacije 10%. Trošak nabave stroja je 1 056 406,94 kn.

Rješenje

Iznos amortizacije u računovodstvu = $1\,056\,406,94 * 0,2 = 211\,281,38$

Iznos amortizacije u porezne svrhe = $1\,056\,406,94 * 0,1 = 105\,640,69$

Iznos privremene razlike = 105 640,69

Na ovaj način se obračunava u prvoj, drugoj, trećoj, četvrtoj i petoj godini.

Iznos amortizacije u računovodstvu = 0,00

Iznos amortizacije u porezne svrhe = $1\,056\,406,94 * 0,1 = 105\,640,69$

Iznos privremene razlike = - 105 640,69

Na ovaj način se obračunava u šestoj, sedmoj, osmoj, devetoj i desetoj godini.

S obzirom da je računovodstveni trošak amortizacije viši od porezno priznatog troška, kroz pet godina će se uvećavati računovodstvena dobit za iznos privremene razlike.

Tablica 9. Nastanak privremenih razlika

	1. god.	2. god.	3. god.	4. god.	5. god.
Iznos amortizacije u računovodstvu	211 281,38	211 281,38	211 281,38	211 281,38	211 281,38
Iznos amortizacije u porezne svrhe	105 640,69	105 640,69	105 640,69	105 640,69	105 640,69
Privremene razlike	105 640,69	105 640,69	105 640,69	105 640,69	105 640,69

Izvor: Vlastita izrada

Tablica 10. Ukidanje privremenih razlike

	6. god.	7. god.	8. god.	9. god.	10. god.
Iznos amortizacije u računovodstvu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Iznos amortizacije u porezne svrhe	105 640,69	105 640,69	105 640,69	105 640,69	105 640,69
Privremene razlike	(105 640,69)	(105 640,69)	(105 640,69)	(105 640,69)	(105 640,69)

Izvor: Vlastita izrada

Porezni učinak odbitnih privremenih razlika je negativan te se iskazuje primjenom metode odgode. Predstavlja unaprijed plaćeni porez. U godini nastajanja privremenih razlika neto dobit, kapital i imovina su podcijenjeni, dok su obveze nepromijenjene. U godini ukidanja privremenih razlika je obrnuto, odnosno neto dobit, kapital i imovina su precijenjeni a obveze iste. U ovom slučaju poduzeće treba platiti više poreza na dobit nego što proizlazi iz računovodstvene dobiti.

Primjer 4. Prikrivena privremena razlika

Poduzeće Solium d.o.o. za stroj primjenjuje amortizacijsku stopu 5% dok je najviša porezno dopuštena stopa amortizacije 10%. Trošak nabave stroja je 1 056 406,94 kn.

Iznos amortizacije u računovodstvu = $1\,056\,406,94 * 0,05 = 52\,820,35$

Iznos amortizacije u porezne svrhe = $1\,056\,406,94 * 0,10 = 105\,640,70$

Iznos privremene razlike = - 105 640,70

Na ovaj način se obračunava u prvoj, drugoj, trećoj, četvrtoj i petoj godini.

Iznos amortizacije u računovodstvu = 52 820,35

Iznos amortizacije u porezne svrhe = 0,00

Iznos privremene razlike = 52 820,35

Na ovaj način se obračunava u šestoj, sedmoj, osmoj, devetoj i desetoj godini.

S obzirom da je računovodstveni trošak amortizacije manji od porezno priznatog troška, kroz pet godina će se smanjivati računovodstvena dobit za iznos privremene razlike.

Tablica 11. Nastanak privremenih razlika

	1. god.	2. god.	3. god.	4. god.	5. god.
Iznos amortizacije u računovodstvu	52 820,35	52 820,35	52 820,35	52 820,35	52 820,35
Iznos amortizacije u porezne svrhe	105 640,70	105 640,70	105 640,70	105 640,70	105 640,70
Privremene razlike	(52 820,35)	(52 820,35)	(52 820,35)	(52 820,35)	(52 820,35)

Izvor: Vlastita izrada

Tablica 12. Ukidanje privremenih razlika

	6. god.	7. god.	8. god.	9. god.	10. god.
Iznos amortizacije u računovodstvu	52 820,35	52 820,35	52 820,35	52 820,35	52 820,35
Iznos amortizacije u porezne svrhe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Privremene razlike	52 820,35	52 820,35	52 820,35	52 820,35	52 820,35

Izvor: Vlastita izrada

Porezni učinak prikrivenih privremenih razlika, odnosno oporezivih privremenih razlika se ne prezentira u financijskim izvještajima. U Republici Hrvatskoj nije dozvoljeno različito iskazivanje amortizacijskih stopa u računovodstvene i porezne svrhe. Ne može se za računovodstvene svrhe koristiti objektivno procijenjena stopa, a za porezne svrhe porezno najviše dopuštena stopa. Ovo pravilo uvjetuje korištenje istih stopa, odnosno potrebno je i u porezne svrhe koristiti manju stopu. Ovi porezni učinci se trebaju prezentirati u dopunskim izvještajima u kojima će se objasniti razlog takvog načina korištenja amortizacijskih stopa.

Primjer 5. Osobni automobil

Poduzeće Solium d.o.o. 2019. Godine nabavlja osobni automobil nabavne vrijednosti 543 450 kn plus PDV. Potrebno je prikazati porezno priznat i porezno nepriznat godišnji iznos amortizacije.

400 000,00 – osnovica

143 450,00 – osnovica preko 400 000,00 kn

PDV na osnovicu do 400 000,00 kn = 100 000,00

PDV na osnovicu preko 400 000,00 kn = 35 862,50

Trebaju se poštivati sljedeća pravila:

- Osnovica preko 400 000,00 kn je porezno nepriznata
- 50 % osnovice je porezno priznato, a 50% porezno nepriznato
- PDV na osnovicu do 400 000,00 kn je 50% iznosa porezno priznat, a 50% porezno nepriznat
- PDV na osnovicu preko 400 000,00 kn je porezno nepriznat

Iz toga proizlazi:

- Porezno priznata osnovica za obračun amortizacije = 200 000,00
- Porezno nepriznata osnovica za obračun amortizacije = 200 000 + 143 450 + 50 000 + 35 862,50 = 429 312,50

Porezno priznat godišnji iznos amortizacije = $200\,000 * 0,2 = 40\,000,00$

Porezno nepriznat godišnji iznos amortizacije = $429\,312,50 * 0,2 = 85\,862,50$

5.2. Primjer računovodstvenog i poreznog tretmana vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine

U ovom dijelu rada će se prikazati računovodstveni i porezni učinci vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine. Prikazati će se primjer kada je vrijednosno usklađivanje porezno priznato, porezno nepriznato te privremeno porezno nepriznato.

Primjer 1. Računovodstveni tretman vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine

Poduzeće Solium d.o.o. na dan 1.1.2019. godine ima stroj u vrijednosti 422 562,78 kn. Usljed zastarjelosti stroja pada nabavna vrijednost stroja. Tijekom godine provedeno je vrijednosno usklađivanje stroja u iznosu 105 640,69 kn.

Stroj	Ispravak vrijednosti stroja	Rashod od vrijednosnog usklađivanja stroja
S° 422 562,78	105 640,69 (1)	(1) 105 640,69

Ispravkom vrijednosti dugotrajne materijalne imovine dolazi do smanjenja vrijednosti imovine u bilanci. Smanjiti će se iznos dugotrajne imovine, a samim time se smanjuje ukupna aktiva i pasiva, odnosno smanjuje se indirektno kapital. U računu dobiti i gubitka se vrijednosno usklađivanje iskazuje kod poslovnih rashoda. Uslije evidentiranja vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine, u ovom primjeru stroja, dolazi do povećanja poslovnih rashoda, a to onda utječe na dobit. Dobit poduzeća je manja jer su rashodi veći.

Primjer 2. Porezno priznato i porezno nepriznato vrijednosno usklađivanje

Poduzeće Solium d.o.o. na dan 1.1.2019. godine ima stroj u vrijednosti 422 562,78 kn. Usljed zastarjelosti stroja, poduzeće se odlučuje na prodaju istog. Stroj prodaju na kraju godine. Tijekom godine provedeno je vrijednosno usklađivanje stroja u iznosu 105 640,69 kn. Nabavna vrijednost stroja je 1 056 406,94 kn te je procijenjeni vijek upotrebe 20 godina.

Rješenje

Budući da je procijenjeni vijek upotrebe stroja 20 godina, stopa amortizacije bi trebala biti 5%.

$$\begin{aligned} \text{Iznos utvrđen primjenom propisanih amortizacijskih stopa stroja} &= 1\,056\,406,94 * 0,05 \\ &= 52\,820,35 \end{aligned}$$

$$\text{Iznos utvrđen vrijednosnim usklađivanjem stroja} = 105\,640,69$$

$$\begin{aligned} \text{Razlika koja je nastala prilikom vrijednosnog usklađivanja stroja} &= 105\,640,69 - 52\,820,35 \\ &= 52\,820,34 \end{aligned}$$

Iznos utvrđen primjenom propisanih amortizacijskih stopa, odnosno 52 820,35 kn je porezno priznat rashod vrijednosnog usklađivanja, dok je razlika koja je nastala prilikom vrijednosnog usklađivanja, odnosno 52 820,34 kn porezno nepriznat rashod vrijednosnog usklađivanja.

Primjer 3. Privremeno porezno priznato vrijednosno usklađivanje

Poduzeće Solium d.o.o. na dan 1.1.2019. godine ima stroj u vrijednosti 422 562,78 kn. Prilikom naknadne procjene utvrđeno je da je nadoknativi iznos stroja 369 742,45 kn. U

trenutku provođenja umanjenja stroja, stroj je još uvijek u upotrebi. Stroj je prodan iduće godine.

Rješenje

Knjigovodstvena vrijednost stroja = 422 562,78

Nadoknadivi iznos stroja = 369 742,45

Privremena razlika = 52 820,33

Budući da je stroj u prvoj godini još uvijek u upotrebi, rashod od vrijednosnog usklađivanja je privremeno porezno nepriznat te nastaju privremene razlike.

U idućoj godini se stroj prodao pa se ukidaju privremene razlike, odnosno rashod od vrijednosnog usklađivanja je porezno priznat.

Porezni učinak privremenih razlika vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine, u našem slučaju stroja, utječe na račun dobiti i gubitka na način da se u godini nastajanja privremenih razlika povećava računovodstvena dobit za iznos nastale privremene razlike. U godini ukidanja se računovodstvena dobit umanjuje za iznos nastala privremene razlike. U našem slučaju je to 52 820,33 kn.

U bilanci prilikom vrijednosnog usklađivanja iskazujemo smanjenje vrijednosti stroja. Uslijed smanjenja vrijednosti stroja imamo i smanjenje ukupne aktive kao i pasive.

6. ZAKLJUČAK

Dugotrajna materijalna imovina je značajna za poduzetnika koji se bavi proizvodnjom proizvoda ili isporukom robe i njegov financijski položaj. Ona predstavlja veliki udio u ukupnoj imovini proizvodnog poduzeća te najčešće poduzeće ne može poslovati bez nje. Koristi se postepeno te duže od jednog obračunskog razdoblja. Oblici dugotrajne materijalne imovine su zemljišta i šume, građevinski objekti, postrojenja i oprema, alati, pogonski inventar, namještaj, transportna sredstva te plodonosne biljke. Početno priznavanje dugotrajne materijalne imovine provodi se kada postoji vjerojatnost budućih ekonomskih koristi te kada se trošak imovine može pouzdano izmjeriti. S druge strane, prestanak priznavanja imovine se provodi kada se ne očekuje vjerojatnost budućih ekonomskih koristi ili u trenutku otuđenja imovine. Dugotrajna materijalna imovina se početno mjeri prema trošku nabave odnosno nabavnoj vrijednosti, a prilikom naknadnog mjerenja poduzetnik može izabrati između dvije mogućnosti – model troška ili model revalorizacije.

Postupno trošenje dugotrajne materijalne imovine s ograničenim vijekom upotrebe se naziva amortizacija. Osnovica za obračun amortizacije može biti trošak nabave ili trošak nabave umanjen za ostatak vrijednosti kao i revalorizirani iznos ili revalorizirani iznos umanjen za ostatak vrijednosti. Metode obračuna amortizacije moraju odražavati ekonomska načela u svezi s korištenjem ekonomskih koristi koje su utjelovljene u dugotrajnoj materijalnoj imovini. Razlikuju se dva osnovna sustava obračuna amortizacije. Jedna je vremenski utemeljene metode a tu spadaju linearna i degresivna metoda, a druga je funkcionalna metoda ili metoda prema učinku. Bez obzira koju metodu poduzetnik odabere ukupan iznos obračunate amortizacije u vijeku upotrebe imovine je isti. Ovisno o odabranoj metodi može se razlikovati obračunati trošak amortizacije u pojedinim godinama vijeka upotrebe.

Financijski izvještaji poduzeća trebaju biti fer i objektivni te iz tog razloga poduzeća trebaju vrijednosno uskladiti imovinu. Vrijednosno usklađivanje se provodi ako se testom umanjenja utvrdi da je nadoknadivi iznos niži od knjigovodstvene vrijednosti. Test umanjenja se mora redovito provoditi, a posebno kada postoje pokazatelji umanjenja vrijednosti imovine.

Gledano s poreznog aspekta, amortizacija dugotrajne materijalne imovine se priznaje kao rashod u svoti obračunatoj na trošak nabave primjenom godišnjih amortizacijskih stopa koje

su navede u Zakonu o porezu na dobit. Obračun amortizacije dugotrajne materijalne imovine počinje prvog dana mjeseca nakon mjeseca u kojem je imovina stavljena u upotrebu, a prestaje prodajom imovine. Ako poduzetnik primjenjuje stope amortizacije koje su iznad porezno dopuštenih nastaju privremene razlike. Te privremene razlike nastaju u jednom razdoblju te se ukidaju u budućnosti. Stalne razlike nastaju kod trajno porezno nepriznate amortizacije. Nastaju u jednom razdoblju te se ne ukidaju u budućnosti. Razlike nastaju kada se amortizacija za računovodstvene svrhe obračunava na drugačiji način od onog koji je naveden u Zakonu o porezu na dobit. Ako se dugotrajna materijalna imovina amortizira po stopama koje su veće od porezno dopuštenih, dio koji prelazi dopušteni iznos predstavlja privremeno porezno nepriznati rashod. Kod vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine, rashod od umanjenje imovine se priznaje samo u razdoblju u kojem je imovina prodana ili na drugi način otuđena te kada dolazi do ukidanja odbitne privremene razlike uslijed obračuna amortizacije.

Može se zaključiti kako amortizacija predstavlja postupno trošenje odnosno gubljenje ekonomskih koristi dugotrajne materijalne imovine s ograničenim vijekom upotrebe. Trošak amortizacije se nadoknađuje iz prodajnih cijena proizvoda ili usluga poduzeća. Osim amortizacije bitno je provoditi test umanjenja imovine. Ako je testom umanjenja utvrđeno da je nadoknativi iznos niži od knjigovodstvene vrijednosti potrebno je evidentirati vrijednosno usklađivanje.

LITERATURA

1. Anić-Antić, P., Idžojtić I. (2012) *Privremene razlike i učinci privremenih razlika na fer i objektivno financijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj*, Ekonomski pregled, Vol. 63, No. 11., str. 627-650. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=137554 [10. travnja 2021.]
2. Anić-Antić, P., Idžojtić I., Sesar, D. (2018) *Utjecaj učinaka privremenih razlika na objektivnost financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj sukladno novim poreznim propisima*, Ekonomski pregled, Vol. 69, No. 6., str. 744-763. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/216011> [10. travnja 2021.]
3. Baica, Z. (2008) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6*, Računovodstvo i porezi u praksi, str. 27-45
4. Baica, Z. (2017) *Amortizacija: računovodstvena primjena HSFI-a i porezni tretman*, Računovodstvo i porezi u praksi, str. 26-40
5. Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
6. Belak, V. (2009) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine: prema HSFI, MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak excellens
7. Čima, M. (2020) *Računovodstvo: Osobni automobili u 2020 godini* [online]. Alpha Capitalis. Dostupno na: <https://alphacapitalis.com/2020/07/18/racunovodstvo-osobni-automobili-u-2020-godini/> [30. ožujka 2021.]
8. Dražić-Lutilsky, I., Dragija, M., Primorac, M., Šimović, H. (2015) *Računovodstvo poreza*. Zagreb: Ekonomski fakultet
9. Dražić-Lutilsky, I., Gulin, D., Mamić-Sačer, I., Tadijančević, S., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2010) *Računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
10. Dražić-Lutilsky, I., Dragija, M., Novosel-Belavić, R. (2014) *Računovodstveni i porezni aspekt amortizacije u hrvatskim poduzećima*, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 12, No. 1., Str. 43-57. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=184182 [10. travnja 2021.]

11. Eur-Lex (2008) *MSFI 13 – Mjerenje fer vrijednosti*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1430213909621&uri=CELEX:02008R1126-20140617> [18. svibnja 2021.]
12. Gulin, D., Perčević, H. (2013) *Financijsko računovodstvo: izabrane teme*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
13. Gulin, D., Vašiček, V., Dražić-Lutlisky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija, M. (2018) *Računovodstvo II-evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
14. International Financial Reporting Standards. Dostupno na: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/> [12. veljače 2021.]
15. Kovačević, S. (2005) *Učinci procjene dugotrajne materijalne imovine i promijena vrijednosti iskazanih u financijskim izvješćima*, Ekonomski pregled, Vol. 56, No. 1-2., str. 60-78. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak=9962 [12. veljače 2021.]
16. Kovačević, B., Vojnović, S. (2000) *Upravljanje amortizacijom – specifičnim oblikom troškova poslovanja*, Ekonomski pregled, Vol. 51, No. 3-4, str. 334-358. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/65498> [22. veljače 2021.]
17. Narodne novine (2015) *Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja*. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 86/2015 (1709)
18. Narodne novine (2001) *Pravilnik o amortizaciji*. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 54/2001 (872)
19. Narodne novine (2020) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d., pročišćen tekst zakona NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20
20. Narodne novine (2021) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., pročišćen tekst zakona NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20
21. Narodne novine (2021) *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*. Zagreb: Narodne novine d.d., pročišćen tekst zakona NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20
22. Narodne novine (2005) *Pravilnik o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN 95/2005 (1885)
23. Perkušić, D. (2015) *Primjena metode revalorizacije na naknadno vrednovanje dugotrajne materijalne imovine*. Računovodstvo i menadžment-RiM, 16. međunarodna znanstvena i stručna konferencija ZBORNIK RADOVA Svezak II. – stručni radovi, str. 57-67,

- Hrvatski računovođa. Dostupno na: <http://www.hrvatski-racunovodja.hr/pub/2015/rim-2015-zbornik-strucnih-radova.pdf#page=65> [16. veljače 2021.]
24. Pervan, I. (2007) *Obračun amortizacije prema MSFI ili poreznim propisima*, Financije i porezi, str.17-23
 25. Roxana Zuca, M. (2013) *The accounting treatment of asset depreciation and the impact on result*, Annals of the University of Petroșani, Economics, 13(2). Dostupno na: <http://ns2.upet.ro/annals/economics/pdf/2013/part2/Zuca-2.pdf> [20. veljače 2021.]
 26. Spajić, F. (2000) *Amortizacija, rezerviranja i vrijednosna usklađivanja kao porezno priznati i nepriznati rashodi*, Računovodstvo i financije, str. 65-71
 27. Vujević, K. (2005) *Amortizacija s troškovnog, poreznog i računovodstvenog aspekta*, Pomorstvo, Vol. 19, No. 1, str. 159-169. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?id_clanak=3953&show=clanak [1. ožujka 2021.]
 28. Žager, K., Tušek, B., Mamić-Sačar, I., Sever-Mališa, S., Žager, L. (2016) *Računovodstvo I: računovodstvo za neračunovođe*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
 29. Žager, K., Mamić-Sačar, I., Sever-Mališa, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017) *Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi*. 3. Izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

POPIS SLIKA

Slika 1. Shema za izbor računovodstvene politike za mjerenje dugotrajne materijalne imovine nakon početnog priznavanja.....	14
Slika 2. Shema modela troška.....	14
Slika 3. Shema određivanja fer vrijednosti revalorizirane imovine.....	15

POPIS TABLICA

Tablica 1. Linearna metoda amortizacije.....	26
Tablica 2. Degresivno aritmetička metoda amortizacije.....	29
Tablica 3. Metoda opadajućeg salda.....	29
Tablica 4. Funkcionalna metoda amortizacije prema broju proizvedenih proizv.....	31
Tablica 5. Godišnje stope amortizacije prema poreznim propisima.....	34
Tablica 6. Linearna metoda obračuna stroja.....	43
Tablica 7. Degresivno aritmetička metoda obračuna stroja.....	44
Tablica 8. Funkcionalna metoda obračuna stroja.....	45
Tablica 9. Nastanak privremenih razlika.....	47
Tablica 10. Ukidanje privremenih razlika.....	48
Tablica 11. Nastanak privremenih razlika.....	49
Tablica 12. Ukidanje privremenih razlika.....	49

ŽIVOTOPIS

Ime i prezime: Martina Vekić

Datum i mjesto rođenja: 05.06.1996. Split

Adresa: Slivno 29, 21272 Slivno

E-mail: martinavekic987@gmail.com

Obrazovanje:

- 2015-danas – Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija – smjer računovodstvo i revizija, Ekonomski fakultet Zagreb
- 2011-2015 – Srednja Ekonomska škola Imotski

Osobne vještine:

- Strani jezici: Engleski jezik – Samostalni korisnik – B1
- Digitalne vještine: MS Office alati
- Organizacijske vještine, timski rad
- Vozačka dozvola B kategorija

Radno iskustvo:

VEKIĆ PROMET D.O.O.

- Prosinac 2020 – ožujak 2021.
- Ispomoć u administraciji

HOTEL AQUA

- Lipanj – rujan 2019 | srpanj – rujan 2020
- Sezonski studentski posao

CREMA FANTASIA

- Srpanj – rujan 2016 | srpanj – rujan 2018
- Sezonski studentski posao

Praksa

VJEŽBENIČKA TVRTKA DiVino d.o.o.

Školska godina 2013/2014 | 2014/2015

Odjel računovodstvo i revizija

- Izrada poslovnog plana
- Knjiženje transakcija