

Obuhvaćanje troškova amortizacije u računovodstvu trgovačkog obrta

Žalac, Matea

Undergraduate thesis / Završni rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Karlovac University of Applied Sciences / Veleučilište u Karlovcu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:128:403622>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-21**



VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
Karlovac University of Applied Sciences

Repository / Repozitorij:

[Repository of Karlovac University of Applied Sciences - Institutional Repository](#)



zir.nsk.hr



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJ

Matea Žalac

**OBUHVAĆANJE TROŠKOVA AMORTIZACIJE U
RAČUNOVODSTVU TRGOVAČKOG OBRTA**

Završni rad

**VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
POSLOVNI ODJEL
STRUČNI STUDIJ UGOSTITELJSTVA**

Kolegij: Osnove računovodstva II

Mentor: mr. sc. Dubravka Krivačić, viši predavač

Matični broj studenta: 0618612028

Karlovac, rujan 2016.

SADRŽAJ

| | |
|--|----|
| 1. UVOD | 1 |
| 1.1. Predmet i cilj rada | 1 |
| 1.2. Izvori podataka i metode istraživanja | 1 |
| 1.3. Sadržaj i struktura rada | 1 |
| 2. RAČUNOVODSTVO OBRTNIKA OBVEZNIKA POREZA NA DOBIT | 2 |
| 2.1. Porezni status obrtnika | 2 |
| 2.2. Poslovne knjige | 3 |
| 2.3. Financijski izvještaji | 4 |
| 3. TROŠKOVI POSLOVANJA OBRTNIKA OBVEZNIKA POREZA NA DOBIT | 6 |
| 3.1. Pojam i vrste troškova | 6 |
| 3.2. Prirodne vrste troškova i obilježja njihovog knjigovodstvenog praćenja | 7 |
| 4. TROŠKOVI AMORTIZACIJE | 19 |
| 4.1. Osnovica za obračun amortizacije | 20 |
| 4.2. Metode obračuna amortizacije | 22 |
| 4.2.1. Vremenske metode obračuna amortizacije | 23 |
| 4.2.1.1. Linearna metoda | 23 |
| 4.2.1.2. Metoda opadajućeg salda | 25 |
| 4.2.1.3. Metoda rastućeg salda..... | 27 |
| 4.2.2. Funkcionalna metoda | 28 |
| 4.3. Usporedba utjecaja primjene različitih metoda amortizacije na visinu ukupnog troška amortizacije | 29 |
| 5. PRIZNAVANJE TROŠKOVA AMORTIZACIJE U POREZNOM SMISLU | 33 |
| 5.1. Amortizacija kao porezno priznati trošak | 33 |
| 5.2. Amortizacija kao porezno nepriznati trošak | 35 |
| 6. ANALIZA PRIMJERA OBRAČUNA AMORTIZACIJE I UTJECAJA NA FINANCIJSKI REZULTAT U TRGOVAČKOM OBRTU BOGOVIĆ..... | 37 |

| | |
|---|----|
| 6.1. Analiza slučaja primjene različitih metoda obračuna amortizacije | 37 |
| 6.2. Utjecaj različitih vrsta amortizacije na krajnji poslovni rezultat | 42 |
| 7. ZAKLJUČAK | 46 |
| LITERATURA | 48 |
| POPIS SLIKA | 50 |
| POPIS SHEMA | 51 |
| POPIS TABLICA | 52 |

SAŽETAK

Završni rad bavi se obuhvaćanjem troškova amortizacije u računovodstvu trgovačkog obrta. U radu se troškove amortizacije prvo pozicionira u kontekst prirodnih vrsta troškova. Potom se objašnjava osnovicu za obračun amortizacije i metode amortizacije. Porezni status troškova amortizacije značajan je za utvrđivanje konačnog rezultata poslovanja. Kroz objašnjenje obuhvaćanja amortizacije u računovodstvu odabranog trgovačkog obrta ukazuje se na utjecaje različitih metoda amortizacije na njegov konačni financijski rezultat.

Ključne riječi: trošak, amortizacija, metode, financijski rezultat

ABSTRACT

The final act is pursuing with subsumption of the cost of amortization in commercial craft accounting. In this act the cost of amortization are first being put in the context of natural types of cost. Afterwards is the explanation for amortization accounting and the amortization methods. Tax status of the cost of amortization is important for bracing the final business result. Throughout the explanation of subsumption of amortization in chosen commercial craft is being pointed on the affect of different amortization methods on it is final financial outcome.

Key words: cost, amortization, methods, financial outcome

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet završnog rada je obuhvaćanje troškova amortizacije u računovodstvu trgovačkog obrta. Pozicioniranjem troškova amortizacije u kontekst prirodnih vrsta troškova stvoren je temelj za daljnje objašnjenje osnovice za obračun amortizacije, metoda amortizacije te poreznog statusa troškova amortizacije. Krajnji cilj rada bio je kroz praktični primjer objasniti obuhvaćanje troškova amortizacije u računovodstvu odabranog trgovačkog obrta te donijeti zaključke o utjecaju odabrane metode amortizacije na njegov poslovni rezultat.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

U izradi završnog rada korišteni su sekundarni podaci. Korištena je stručna literatura iz područja teme rada, internetske stranice koje se bave istom tematikom te članci iz računovodstvenih časopisa. U radu su primijenjene metoda deskripcije i metoda kompilacije, metoda analize te metoda sinteze.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je podijeljen u sedam poglavlja. Nakon uvodnog poglavlja u radu se prvo ukratko objašnjava osnovna obilježja računovodstva obrtnika obveznika poreza na dobit, a potom i troškove u poslovanje takvog obrtnika. U četvrtom poglavlju detaljno se razrađuje i objašnjava troškove amortizacije te metode obračuna amortizacije. U petom poglavlju obrađeno je priznavanje amortizacije u poreznom smislu. Šesto poglavlje posvećeno je analizi primjera obračuna amortizacije i utjecaja na financijskih rezultat u odabranom trgovačkom obrtu. U sedmom poglavlju iznose se zaključci. Rad završava popisom literature, slika, shema i tablica.

2. RAČUNOVODSTVO OBRTRNIKA OBVEZNIKA POREZA NA DOBIT

2.1. Porezni status obveznika

Porezni obveznik je obrtnik koji ostvaruje primitke od obavljanja samostalne djelatnosti obrta. Ako više fizičkih osoba zajednički ostvaruje dohodak, porezni obveznik je svaka od njih zasebno za svoju udio u zajednički ostvarenom dohotku.¹ Računovodstvo obrtnika i samostalnih zanimanja temelji se na sustavu modificiranog jednostavnog knjigovodstva² Stoga se kod poslovnih subjekata, u okviru ovog računovodstvenog sustava, pri priznavanju prihoda i rashoda primjenjuje načelo blagajne, odnosno:³

- prihod se priznaje kada je ostvaren primitak, a rashodi kada je nastao izdatak;
- dugotrajna se imovina (vijek trajanja dulji od godinu dana i pojedinačna nabavna vrijednost veća od 2.000,00 kn) amortizira te se iznos amortizacije dodaje ukupno utvrđenim godišnjim izdacima poslovanja, a otpis neamortizirane vrijednosti otuđene imovine predstavlja izdatak;
- nenovčani primici evidentiraju se prema tržišnoj vrijednosti i priznaju onda kada se raspoloživi (neplaćeni);
- primitke čine sva dobra koja su ušla u poslovanje obrtnika i slobodnih djelatnosti, i to u obliku stvari, prava, usluga ili novca, kao i manjkovi iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske obrtničke komore (u odnosu na PDV), te pripadajući porez pri nabavu dobara za koja je utvrđen manjak.

S gledišta Zakona o porezu na dobit obrtnici se dijele na obrtnike u sustavu poreza na dohodak (plaćaju porez na dohodak utvrđen kao razlika između poslovnih primitaka i poslovnih porezno priznatih izdataka – porezna osnovica je dohodak umanjen za porezne olakšice i osobne odbitke) i obrtnike koji su u sustavu poreza na dobit i plaćaju porez na dobit.⁴

¹Ministarstvo financija, Porezna uprava RH, <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Obrtnici2.aspx> (10.09.2016.)

² Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: Abeceda računovodstva u teoriji i praksi, Veleučilište u Rijeci, Veleučilište u Karlovcu, Rijeka – Karlovac, 2007., str. 68

³ Ibidem

⁴ Ibidem

Obrtnik je obveznik poreza na dobit ako ispunjava jedan od navedenih uvjeta:⁵

- u prethodnom poreznom razdoblju je ostvario ukupni primitak veći od 2.000.000,00 kuna,
- u prethodnom poreznom razdoblju je ostvario dohodak veći od 400.000,00 kuna,
- ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti veću od 2.000.000,00 kuna,
- u prethodnom poreznom razdoblju je prosječno zapošljavao više od 15 radnika.

S gledišta Zakona o porezu na dodanu vrijednost obrtnici se mogu podijeliti na obrtnike koji jesu obveznici PDV-a i one koji nisu u sustavu PDV-a. Obveznicima poreza na dohodak koji jesu u sustavu PDV-a iznos PDV-a isključuje se iz iskazanih primitaka i izdataka u knjizi primitaka i izdataka.⁶

2.2. Poslovne knjige

Poslovne knjige koje obrtnici i slobodna zanimanja moraju voditi jesu:⁷

- knjiga primitaka i izdataka koja predstavlja evidenciju o dnevnim i ukupnim primitcima i izdacima u poreznom razdoblju,
- knjiga prometa (blagajničkih primitaka) u koju se upisuju podaci o dnevnom gotovinskom prometu,
- popis dugotrajne imovine koji služi kao podloga za obračun amortizacije dugotrajne imovine koja se priznaje kao izdatak i
- evidencija o tražbinama i obvezama koja predstavlja evidenciju svih primljenih i ispostavljenih računa koji nisu plaćeni odnosno naplaćeni.

Obrtnici i slobodna zanimanja koji su u sustavu PDV-a, uz navedene poslovne knjige, vode također:⁸

⁵Ministarstvo financija, Porezna uprava RH, <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Obrtnici2.aspx> (10.09.2016.)

⁶ Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 69

⁷ Ibidem

⁸ Ibidem

- knjigu izlaznih računa, pomoćna knjiga u koju se svi računi izdani kupcima upisuju kronološki redosljedom, što olakšava kontrolu ispravnosti unosa podataka u analitičkom knjigovodstvu kupaca;
- knjiga ulaznih računa, pomoćna knjiga u koju se upisuju svi računi dobavljača, i to kronološkim redosljedom (svaki račun ima svoj tekući broj), što olakšava kontrolu ispravnosti unosa podataka u analitičkom knjigovodstvu dobavljača.

2.3. Financijski izvještaji

Financijski se izvještaji sastavljaju za poslovnu godinu, koja je istodobno i kalendarska, s iznimkom djelatnosti sezonske prirode, kada mogu biti sastavljeni za poslovnu godinu koja je različita od kalendarske.⁹ Oblik i sadržaj financijskih izvještaja sukladan je odredbama Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja ili odredbama poslovnih propisa koji uređuju poslovanje pojedinih obveznika primjene Zakona o računovodstvu.¹⁰

Financijske izvještaje koje obrtnik mora sastavljati su:¹¹

1. bilanca i
2. račun dobiti i gubitka

Bilanca je jedna od temeljnih računovodstvenih, odnosno financijskih izvješća. Njom se predočava vrijednosno stanje imovine i njezinih izvora (kapitala i obveza) na određeni dan, a sastoji se od aktivnog i pasivnog dijela gdje se u aktivnom dijelu predočavaju vrijednosno stanje imovine, a u pasivnom dijelu stanje vlasničkog kapitala (vlasničke glavnice) i obveza (dugova).¹²

Račun dobiti i gubitka jest računovodstveno izvješće o prihodima i rashodima poduzeća u izvještajnom razdoblju – suprotne ekonomske kategorije (prihodi i rashodi) sučeljavaju se s ciljem utvrđivanja njihove razlike – financijskog rezultata

⁹ Ibidem str. 128

¹⁰ Ibidem

¹¹ Ibidem

¹² Ibidem

poslovanja.¹³ Ukoliko je iskazan prihod veći od rashoda, rezultat poslovanja je pozitivan – dobit, a ukoliko je iskazani rashodi veći od prihoda, rezultat poslovanja je negativan – gubitak.¹⁴

¹³ Ibidem

¹⁴ Ibidem

3. TROŠKOVI POSLOVANJA OBRTNIKA OBVEZNIKA POREZA NA DOBIT

3.1. Pojam i vrste troškova

Troškovi predstavljaju najznačajniji dio rashoda, a definirani su kao vrijednosno izraženi utrošci rada, dugotrajne i kratkotrajne imovine te tuđih usluga u poslovnom procesu, isključivo u skladu s ciljem i svrhom učinaka.¹⁵

Postoje različite koncepcije i brojna pojmovna određivanja troška, ali može se reći da troškovi predstavljaju u novcu izraženu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka.¹⁶

Troškovi proizvodnje mogu se podijeliti u tri šire kategorije:¹⁷

1. Direktni materijal – troškovi materijala i dijelovi koji se koriste u proizvodnji gotovih proizvoda.
2. Direktni troškovi rada – nadnice i ostali troškovi plaća zaposlenih koji ručno ili pomoću alata rade u preradi proizvoda.
3. Opći troškovi proizvodnje – „sveobuhvatna“ grupa koja uključuje sve troškove proizvodnje osim troškova direktnog materijala i direktnog rada. Primjeri obuhvaćaju amortizaciju strojeva, plaće nadglednika, troškove tvorničke infrastrukture i troškove održavanja opreme.

Troškove se može podijeliti i prema različitim kriterijima, uobičajeni i najpoznatiji kriteriji troškova su:¹⁸

- prema poslovnim funkcijama,
- prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška,
- prema načinu raspoređivanja na nositelja,
- prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (dinamičnosti),
- prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju,

¹⁵ Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 371

¹⁶ Majcen, Ž., Troškovi u teoriji i praksi, Drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976., str. 38

¹⁷ Meigns, F. R., Meigns, B. W.: Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja, Deveto izdanje, Mate, Zagreb, 1999.

¹⁸ Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 371

- prema utjecaju na poslovni rezultat,
- prema ulaganju u poslovni proces,
- prema kvaliteti,
- prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku.

3.2. Prirodne vrste troškova i njihovo knjigovodstveno praćenje

Podjela troškova prema prirodnim vrstama u biti znači njihovu podjelu prema kriteriju vrste utroška. Takav kriterij podjele troškova, jedinstven za sva trgovačka društva, nužan je:¹⁹

- za statističke svrhe,
- za svrhe poreznog nadzora i
- za informiranje korisnika informacijama izvan računovodstvenog subjekta (putem financijskog izvješća).

U razredu 4 troškovi su klasificirani prema prirodnim vrstama (prema RRiF-ovom računskom planu za poduzetnike):²⁰

- materijalni troškovi,
- ostali vanjski troškovi (troškovi usluga),
- troškovi osoblja – nadnice i plaće,
- troškovi amortizacije,
- troškovi vrijednosnog usklađenja dugotrajne i kratkotrajne imovine,
- rezerviranje troškova i rizika,
- razni troškovi poslovanja,
- troškovi financiranja i ostali financijski rashodi te
- ostali troškovi i rashodi drugih aktivnosti.

Materijalni troškovi obuhvaćaju različite kategorije troškova, a to su izravni troškovi sirovina i materijala, materijalni troškovi administracije, uprave i prodaje, troškovi istraživanja i razvoja, troškovi sitnog inventara, ambalaže i autoguma, troškovi rezervnih dijelova i materijala za održavanje, troškovi energije u proizvodnji dobara i

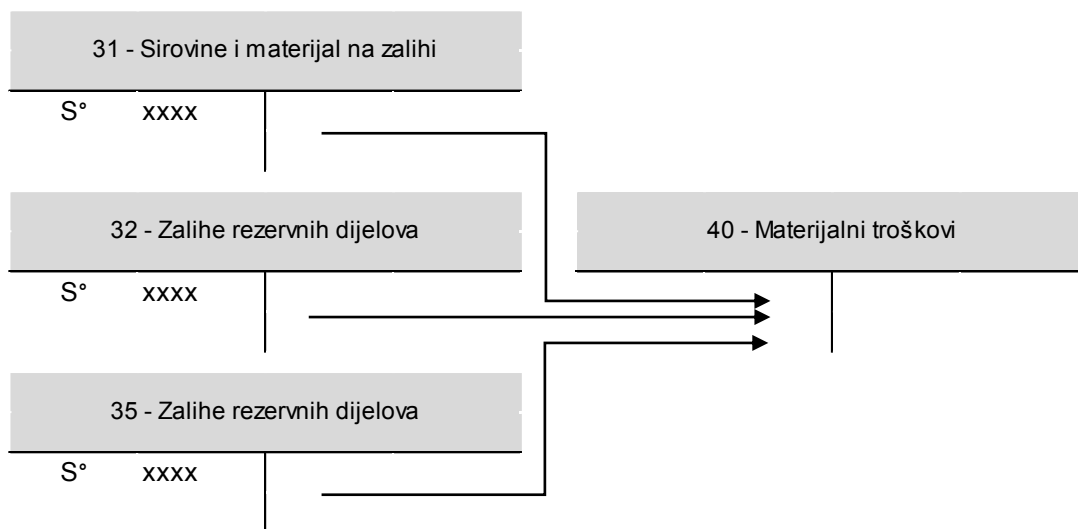
¹⁹ Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić D., op. cit., str. 371

²⁰ Brkanić, V., Cirkveni, T.: RRiF-ov računski plan za poduzetnike, XX. izdanje, RRiF-plus, Zagreb, 2015, str. 23

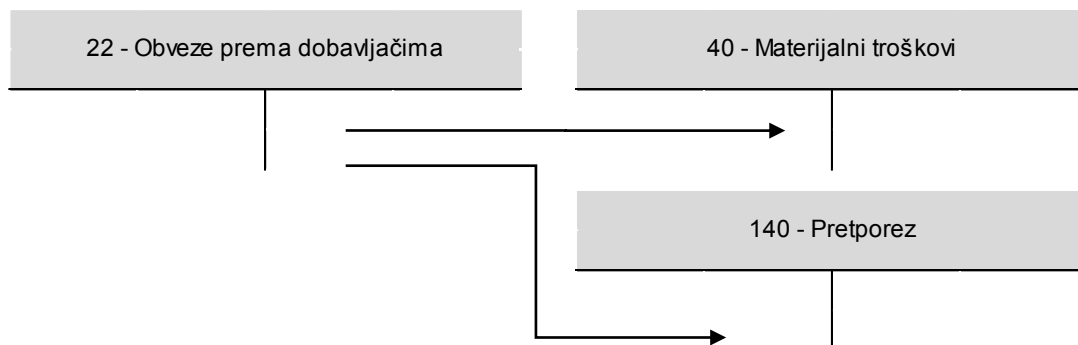
usluga te troškovi energije u administraciji, upravi i prodaji.²¹ Oni proizlaze iz dva izvora: sa zaliha ili izravno od dobavljača bez prethodnog uskladištenja. Ovisno o izvoru, moguća su tri načina knjiženja troška na analitičkim kontima skupine 40.²²

Shema 1. Načini knjiženja materijalnih troškova

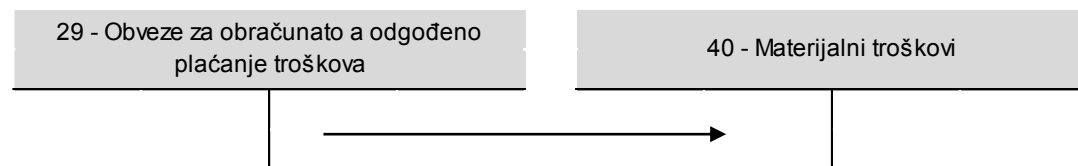
1.



2.



3.



Izvor: Vlastita izrada autora na temelju Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.,: Abeceda računovodstva u teoriji i praksi, Rijeka – Karlovac, str. 374

²¹ Ibidem str. 374

²² Ibidem

Prvi način knjiženja troškova odnosi se na knjiženje sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara sa zaliha u proizvodnju ili za potrebe administracije.²³ Drugi način jest knjiženje troškova sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara koji se ne skladište već se izravno stavljaju u upotrebu, a knjiženje se obavlja terećenjem konta troška uz priznavanje pretporeza iz primijenjenog računa dobavljača.²⁴ Treći način se odnosi na obračunavanje troškova za koje nije primljen račun, pri čemu se koristi konto pasivnih vremenskih razgraničenja.²⁵

Knjiženje troškova usluga najčešće se temelji na primljenom računu od dobavljača za obavljenu uslugu. Međutim, moguća su i vremenska odstupanja između obavljene usluge, primljenog računa i obavljenog plaćanja. Stoga postoje tri moguće situacije koje uvjetuju knjiženje na kontima troškova usluge.²⁶

Troškovi usluga su:²⁷

- usluge komunikacije, pošte i prijevoza,
- vanjske usluge na izradi i prodaji proizvoda i usluga,
- servisne usluge,
- usluge registracije prijevoznih sredstava,
- usluge zakupa – lizinga,
- usluge promidžbe, sponzorstva i troškova sajмова,
- intelektualne usluge,
- komunalne usluge,
- usluge posredovanja,
- ostale vanjske usluge.

Navedeni se troškovi, kako je spomenuto, knjiže temeljem primljenih računa od dobavljača, a ako nisu u izravnoj vezi s izradom proizvoda ili obavljanjem proizvodnih usluga, ne prenose se na proizvodnju u tijeku i zalihe gotovih proizvoda.²⁸

²³ Ibidem

²⁴ Ibidem

²⁵ Ibidem str. 375

²⁶ Ibidem str. 379

²⁷ Ibidem str. 380

²⁸ Ibidem

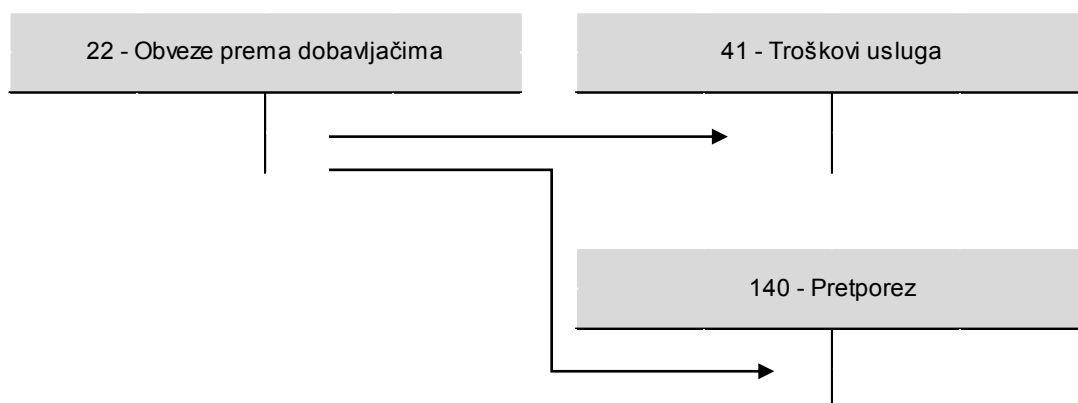
Koje troškove uključiti u obračun proizvodnje, a koje direktno u obračun poslovnog rezultata, poduzeće će odlučiti izborom metoda obračunavanja troškova. Dok je izdatke za neku vrstu usluga uobičajeno da se uključuju u obračun učinka (npr. troškovi na doradi i obradi učinaka), drugi se u cijelosti nadoknađuju na teret poslovnog rezultata u periodu u kojem su i nastali (npr. zakupnine poslovnog prostora, troškovi reklame).²⁹

Tri situacije knjiženja na kontima troškova usluga su:³⁰

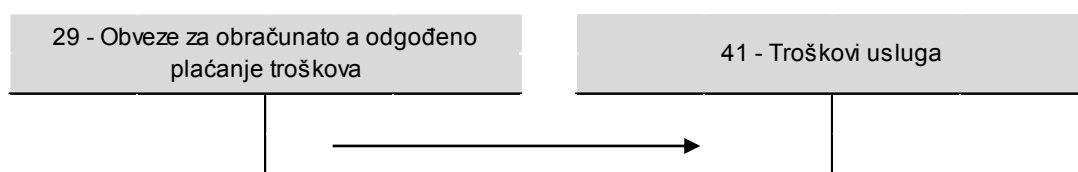
1. usluga je obavljena i primljen je račun dobavljača,
2. usluga je obavljena i napravljen je obračun, ali račun od dobavljača još nije primljen,
3. usluga je plaćanja unaprijed za buduća obračunska razdoblja.

Shema 2. Načini knjiženja troškova usluga

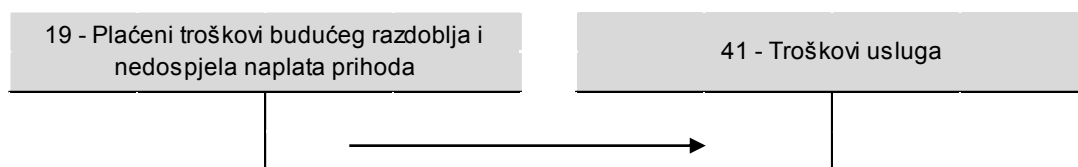
1.



2.



3.



Izvor: Vlastita izrada autora na temelju Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op.cit. 380

²⁹DocSlide, <http://documents.tips/documents/troskovi-prema-prirodnim-vrstama.html> (04.08.2016.)

³⁰Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 380

Troškovi osoblja predstavljaju sva primanja od nesamostalnog rada koje poslodavac isplaćuje zaposlenicima temeljem njihova rada.³¹ Plaća se ugovara u bruto iznosu. Obračun plaće izrađuje poslodavac. Iz ugovorene plaće zaposlenik plaća doprinos za mirovinsko osiguranje (I. stup – osiguranje temeljem generacijske solidarnosti i II. stup – doprinos temeljem kapitalizirane individualne štednje) te porez i prirez, a obveza poslodavca jest da na ugovoreni iznos bruto plaće obračuna i isplati još i doprinose na plaću.³² U društvima iz djelatnosti usluga i trgovine troškovi plaća terete razdoblje u kojem su plaće obračunate, neovisno o ostvarenju prihoda.³³

Plaće i naknade plaća uređuju se ugovorom o radu između zaposlenog i poslodavca u skladu s propisima o radu, kolektivnim ugovorima i internim pravilnicima poslodavca. Prema važećim propisima, obračun i isplata plaće i naknada plaća za poslodavca uvijek podrazumijeva i obvezu obračunavanja i plaćanja poreza na plaću kao i doprinosa.³⁴

Tablica 1. Troškovi plaća u proizvodnim djelatnostima

| Redni broj | Opis | Konto | Iznos | |
|------------|--|-------|----------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1. | Neto plaće i nadoknade u proizvodnji | 4201 | 6.790,40 | |
| | Doprinos za MO iz plaća, porez i prirez u proizvodnji | 4203 | 3.209,60 | |
| | Doprinosi na plaće u proizvodnji | 4211 | 1.720,00 | |
| | Obveze za neto plaće | 2300 | | 6.790,40 |
| | Obveze za porez na dohodak iz plaća | 2410 | | 1.080,00 |
| | Obveze za prirez iz plaća | 2411 | | 129,60 |
| | Doprinos za MO iz plaća (I. stup) | 2420 | | 1.500,00 |
| | Doprinos za MO iz plaća (II. stup) | 2421 | | 500,00 |
| | Doprinos za zdravstveno osiguranje na plaće | 2423 | | 1.500,00 |
| | | 2424 | | 50,00 |
| | Poseban doprinos za zdravstveno osiguranje na plaće za ozljede na radu i prof. bolesti | | | |
| | Doprinos za zapošljavanje na plaću | 2426 | | 170,00 |
| | <i>Za obračunanu plaću prema isplatnoj listi</i> | | | |

³¹ Ibidem str. 389

³² Ibidem

³³ Ibidem

³⁴ DocSlide, <http://documents.tips/documents/troskovi-prema-prirodnim-vrstama.html> (04.08.2016.)

| Redni broj | Opis | Konto | Iznos | |
|---|--|-------|-----------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 2. | Obveze za neto plaće | 2300 | 6.790,40 | |
| | Obveze za porez na dohodak iz plaća | 2410 | 1.080,00 | |
| | Obveze za prirez iz plaća | 2411 | 129,60 | |
| | Doprinos za MO iz plaća (I. stup) | 2420 | 1.500,00 | |
| | Doprinos za MO iz plaća (II. stup) | 2421 | 500,00 | |
| | Doprinos za zdravstveno osiguranje na plaće | 2423 | 1.500,00 | |
| | Poseban doprinos za zdravstveno osiguranje na plaće za ozljede na radu i prof. bolesti | 2424 | 50,00 | |
| | Doprinos za zapošljavanje na plaću | 2426 | 170,00 | |
| | Žiro račun | 1000 | | 11.720,00 |
| <i>Za isplatu neto plaću, doprinosa iz i na plaću, poreza i prireza</i> | | | | |
| 3. | Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga - uskladištivi troškovi | 490 | 11.720,00 | |
| | Neto plaće i nadoknade u proizvodnji | 4201 | | 6.790,40 |
| | Doprinos za MO iz plaća, porez i prirez u proizvodnji | 4203 | | 3.209,60 |
| | Doprinosi na plaće u proizvodnji | 4211 | | 1.720,00 |
| 4. | <i>Za raspored troškova za obračun</i> | | | |
| | Proizvodnja u tijeku | 600 | 11.720,00 | |
| | Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga - uskladištivi troškovi | 490 | | 11.720,00 |
| | <i>Za obračun troškova proizvodnje</i> | | | |

Izvor: Vlastita izrada autora na temelju Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op.cit. str. 390-391

Na kontima vrijednosnog usklađenja knjiži se umanjena imovine, odnosno otpis na nižu, odnosno tržišnu, vrijednost. Troškovi vrijednosnog usklađenja također utječu na poslovni rezultat razdoblja, vrijednost ukupne imovine, te likvidnost trgovačkog društva.³⁵

Troškovi vrijednosnog usklađenja su:³⁶

- vrijednosna usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine,
- vrijednosna usklađenja dugoročne financijske imovine,
- vrijednosna usklađenja dugoročnih potraživanja,

³⁵Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 402

³⁶Ibidem

- vrijednosna usklađenja kratkoročne financijske imovine,
- vrijednosnog usklađenja zaliha.

Troškovi vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine proizlaze iz upotrebe iskazivanja imovine po fer vrijednosti i realnog predočavanja financijskog izvješća.³⁷ Potreba za procjenjivanjem rezultata moguće je zbog tehnološke zastarjelosti, fizičkog propadanja, stečaja ili likvidacije poslovnih partnera kod kojih postoje otvorena potraživanja, pogrešnih ulaganja i dr. Krajem poslovne godine, u skladu s provođenjem godišnjeg popisa (inventure), donosi se odluka o vrijednosnom usklađenju temeljem vlastitih prosudbi trgovačkog društva o realnog vrijednosti i temeljem informacija dobivenih od poslovnih partnera.³⁸ Vrijednosna usklađenja materijalne i nematerijalne imovine priznaju se kao rashod u računima dobiti i gubitka, osim ako je imovina revalorizirana, a u tom se slučaju smanjenje imovine nadoknađuje iz izdvojene revalorizacijske pričuve.³⁹

Vrijednosno usklađenje dugoročne financijske imovine provodi se zbog pada tržišne vrijednosti dugoročne financijske imovine kao što su ulaganja u dionice, udjele, vrijednosne papire i dr., dok vrijednosna usklađenja dugoročnih potraživanja nastaju najčešće zbog nemogućnosti njihove naplate.⁴⁰ Vrijednost usklađenja kratkoročnih potraživanja odnosi se na otpis potraživanja od kupaca, ali i drugih potraživanja koja se knjiže na kontima skupine 12 i 13. Ako nastupi nesigurnost naplate iznosa koji je već bio obračunan u prihod, nenaplativ iznos ili iznos koji više ne postoji vjerojatnost naplate, priznaje se kao rashod.⁴¹

Vrijednosna usklađenja zaliha sirovina i materijala, rezervnih dijelova, ambalaže, sitnog inventara i autoguma imaju za cilj svođenje njihove vrijednosti na realnu utrživu vrijednost, koju su kupci voljni platiti pod uvjetima se radi o najnižoj vrijednosti od knjigovodstvene.⁴²

³⁷ Ibidem str. 403

³⁸ Ibidem

³⁹ Ibidem

⁴⁰ Ibidem

⁴¹ Ibidem

⁴² Ibidem

Shema 3. Prikaz knjiženja vrijednosnog usklađenja nenaplaćenih potraživanja

| 1290 - Vrijednosno usklađenje kratkoročnih potraživanja | | 1290 - Vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca | |
|---|------|--|----|
| 1) | xxxx | xxxx | (1 |

Izvor: Vlastita izrada autora na temelju Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op.cit., str. 404

Rezerviranja troškova se, prema Zakonu o porezu na dobit, moraju podupirati s porezno dopuštenim rezerviranjem a provode se za one svrhe troškova za koje se s velikom odgovornošću očekuje da će nastati u razdoblju nakon datuma bilance.⁴³

Rezerviranja mogu biti:⁴⁴

- za rizike u jamstvenom roku,
- za potencijalne gubitke po započetim sudskim sporovima,
- za obnavljanje prirodnih bogatstva,
- za otpremnine,
- za restrukturiranje trgovačkog društva i dr.

Rezerviranja za rizike u jamstvenom roku odnose se na očekivane izdaje koji mogu nastati nakon prodaje dobara, a služe za otklanjanje nedostataka ili zamjenu proizvoda dok se za rezerviranje za potencijalne gubitke po započetim sudskim sporovima odnose na situacije u kojima su vjerovnici pokrenuli spor protiv trgovačkog društva ili koje je dobiveno sudsko rješenje o gubitku spora, te za koje je vjerojatno da će postati troškom razdoblja nakon datuma bilance.⁴⁵ Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava koriste se za njihovu obnovu kada korištenje prestane ili prema planu obnove tijekom iskorištavanja. Rezerviranja za otpremnine dopuštena su samo u slučaju planiranog tehnološkog viška djelatnika zbog reorganizacije ili tehnološkog unapređenja poslovnog procesa.⁴⁶

⁴³ Ibidem str. 404

⁴⁴ Ibidem

⁴⁵ Ibidem

⁴⁶ Ibidem str. 406

Primjer knjiženja: Rezerviranja u jamstvenom roku

Poduzeće ima u sklopu svoje djelatnosti specijaliziranu prodavaonicu modnih detalja. Veći dio asortimana odnosi se na ženske torbice čija je prosječna vrijednost 1.400,00 kn. Iskustvo je dokazano da se reklamacijama kupaca tijekom godine pojavljuje trošak zamjene za oštećene torbice za novu, i to prosječno 4 komada. Kupci ne prihvaćaju popravke na tako skupim predmetima. Planirani promet prodavaonice je 700.000,00 kn te je donijeta odluka da se knjiži rezerviranje u iznosu 5.600,00 kn.⁴⁷

| 450 - Troškovi dugoročnih rezerviranja za rizike u jamstvenom roku | | 2820 - Obveze za dugoročna rezerviranja za troškove iz danih jamstava za prodana dobra | |
|--|----------|--|-----|
| 1) | 5.600,00 | 5.600,00 | (1) |

Razni troškovi poslovanja odnose se na troškove administracije i uprave ali koji se ne uračunavaju u vrijednost proizvoda ili usluge.⁴⁸ Neke od troškova poslovanja su i putni nalozi, dnevnice za službena putovanja i naknade drugih troškova.⁴⁹

U nematerijalne troškove poslovanja se evidentiraju sljedeći troškovi:⁵⁰

- naknade troškova radnicima i stanovništvu,
- troškovi reprezentacije,
- troškovi premije osiguranja,
- troškovi bankovne usluge i članarina udruženja,
- ostali nematerijalni troškovi.

Naknade troškova radnicima i stanovništvu proizlaze iz ugovora o radu, kolektivnog ugovora te odluka poslodavca. Porezno su priznati ako im je iznos u okviru dopuštenih.⁵¹ U okviru konta 440 evidentiraju se razne naknade radnicima i stanovništvu.⁵² Dnevnice za službena putovanja, naknade troškova prijevoza na službena putovanja, troškovi honorara, naknada za prehranu ranika i slično. U okviru

⁴⁷ Ibidem str. 405

⁴⁸ Ibidem str. 410

⁴⁹ Ibidem

⁵⁰ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R.: Računovodstvena teorija i metoda, Drugo dopunsko izdanje, Progres, Zagreb 1990, str. 361

⁵¹ Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 410

⁵² Brkanić, V., Cirkveni, T., op. cit., str. 25

konta 440 evidentiraju se i naknade za smještaj i prehranu na terenu i naknade za odvojeni život.⁵³ Terenski doplatak isplaćuje se radnicima koji rade na terenu (npr. građevinari), a naknade za odvojeni život isplaćuje se radnicima koji obavljaju poslove odvojeni od obitelji.⁵⁴

Troškovi reprezentacije su slični troškovi kao i troškovi za reklamu i propagandu koji se mogu vremenski ograničiti u cilju ravnomjernog rasporeda troškova po pojedinim obračunskim razdobljima.⁵⁵ Ako se poduzeće odluči vremenski razgraničenje troškova reprezentacije na početku godine sastavlja godišnji predračun ovih troškova.⁵⁶ Često puta događa se da se vlastiti proizvodi i robe koriste u svrhu reprezentacije. Time se stvaraju prihodi s osnove upotrebe proizvoda, usluga i robe.⁵⁷

Troškovi premije osiguranja predstavlja troškove osiguranja imovine, osiguranja odgovornosti za štete i osiguranja osoba od posljedice nesretnog slučaja.⁵⁸ Premije osiguranja se obično plaćaju unaprijed za cijelu godinu pa je uobičajeno i preporučljivo da se premija osiguranja vremenski razgraničava na kvartale odnosno mjesecima.⁵⁹ Troškovi premije osiguranja evidentiraju se na kontu 443.⁶⁰

Troškovi bankovne usluge i članarine udruženja evidentiraju se na kontu 447 kao bankarske usluge, naknade za platni promet kao i članarine raznih udruženja.⁶¹ One obuhvaćaju, osim kamata, sve provizije po kunkskim i deviznim transakcijama, troškove obrade kredita te troškove bankovnih jamstava, koje banke naplaćuju za obavljanje usluge trgovačkom društvu. Ovim troškovima također pripadaju i izdatci za platni promet koje obavlja FINA.⁶²

⁵³ Ibidem

⁵⁴ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 362

⁵⁵ Ibidem str. 364

⁵⁶ Ibidem

⁵⁷ Ibidem

⁵⁸ Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 411

⁵⁹ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 364

⁶⁰ Brkanić, V., Cirkveni, T., op. cit., str. 25

⁶¹ Ibidem

⁶² Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 411

Ostali nematerijalni troškovi odnose se na troškove seminara, stručne literature, školarine i usavršavanja zaposlenih, atestiranja i zdravstvene kontrole proizvoda i dr.⁶³

Primjer knjiženja: Troškovi reprezentacije

Poduzeće je primilo od ugostiteljskog objekta račun koji će se knjižiti na teret troška reprezentacije u iznosu od 1.220,00 kn s uključenim PDV-om.⁶⁴

| | | | |
|---|--------|--|--------|
| 4630 - 70% troškovi vanjskih usluga reprezentacije +70% PDV-a | | 4635 - 30% od neto troškova reprezentacije | |
| 1) | 854,00 | 1) | 300,00 |
| 1400 - Pret porez po ulaznom računu | | 2201 - Dobavljači usluga | |
| 1) | 66,00 | 1.220,00 | (1) |

Troškovi financiranja obuhvaćaju:⁶⁵

- kamate iz odnosa s povezanim društvima,
- kamate iz odnosa s nepovezanim društvima,
- zatezne kamate,
- negativne tečajne razlike,
- troškovi diskonta pri prodaji tražbine te,
- troškovi naknadnih sniženja i dr.

Troškovi financiranja u pravilu su troškovi razdoblja i ne može ih se knjižiti nakon datuma financijskog izvješćivanja.

Na kamatu iz odnosa s poveznim društvima obračunava se PDV, odnosno priznaje se kao pret porez. Najniža porezno dopuštena kamata u odnosima povezanih društava ne može, prema Zakonu o porezu na dobit, biti niža od one koju bi

⁶³ Ibidem

⁶⁴ Ibidem

⁶⁵ Vinković Kravica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 413

obračunavala međusobno povezana društva.⁶⁶ Zatezna kamata između povezanih društava u cijelosti su porezno nepriznate.⁶⁷

Primjer knjiženja: Troškovi kamata po dugoročnom kreditu kod poslovne banke

Poduzeće L primilo je obračun redovne kamate na dugoročni kredit banke odobren u protuvrijednosti 100.000,00 eura. Kamata dospijeva mjesečno prema obračunu svakog prvog dana u mjesecu za taj protekli mjesec. Obračunana kamata banke za jedan mjesec u protuvrijednosti iznosi 4.300,00 kn.⁶⁸

| 4730 - Kamate na kretite banaka | | 2149 - Ostale obveze prema kreditnim institucijama | |
|---------------------------------|----------|--|-----|
| 1) | 4.300,00 | 4.300,00 | (1) |

Ostali troškovi poslovanja jesu svi ostali nespomenuti troškovi iz redovitih aktivnosti trgovačkog društva. To su: troškovi naknadnih reklamacija, otpisi dijelova imovine za koju nije obavljeno vremensko usklađenje prilikom inventure, manjkovi, kazne, penali, darovi i dr.⁶⁹

Primjer knjiženja: Troškovi penala

Prema potpisanom ugovoru s velikim trgovačkim maloprodajnim lancem trgovačko društvo će u slučaju neisporuke roke koja prelazi 10% vrijednosti narudžbe snositi penale, koje će mu zbog izgubljene dobiti kupac mjesečno fakturirati. Trgovačko društvo dobilo je račun za penale u iznosu od 2.500,00 kn. Penali su oslobođeni plaćanja PDV-a.⁷⁰

| 4842 - Penali, ležarine, dangubnine | | 2390 - Obveze prema odštetnim zahtjevima | |
|-------------------------------------|----------|--|-----|
| 1) | 2.450,00 | 2.450,00 | (1) |

⁶⁶ Ibidem

⁶⁷ Ibidem

⁶⁸ Ibidem

⁶⁹ Ibidem str. 414

⁷⁰ Ibidem

4. TROŠKOVI AMORTIZACIJE

Amortizacija (eng. depreciation, njem. abschreibung) kao računovodstvene kategorije predstavlja racionalan i sustavan raspored troškova nabave dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, tj. amortizacijske svote nekog sredstva ili prava u očekivanom korisnom vijeku uporabe ili trajanja imovine.⁷¹

Amortizacija je raspored iznosa za koji se sredstvo amortizira tijekom procijenjenog korisnog vijeka trajanja. Amortizacija za obračunsko razdoblje tereti neto dobit ili gubitak razdoblja, izravno ili neizravno.⁷²

Sredstva koja podliježu amortizaciji su:⁷³

- od sredstva se očekuje da će se koristiti dulje od jednog obračunskog razdoblja,
- imaju ograničeni vijek trajanja i
- društvo ih drži za upotrebu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanja usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.

Sredstva koja ne podliježu amortizaciji su:⁷⁴

- nekretnine, postrojena i opreme,
- šume i slične obnovljive resurse
- izdatke za istraživanje i ekstrakciju minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa,
- izdataka za istraživanje i razvoj,
- goodwill.

Korisni vijek trajanja je razdoblje u kojem se očekuje da će poduzeće upotrebljavati sredstvo koje se amortizira ili broj proizvoda ili sličnih jedinica za koje se očekuje da će ih poduzeće ostvariti tim sredstvima.⁷⁵

⁷¹Belak, V.: Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2009, str. 669.

⁷²RRiF plus: Međunarodni računovodstveni standardi, službeni tekstovi u Hrvatskoj, treća naklada, Zagreb, 2000, str. 67

⁷³Žager, K., Vašiček, V., Žager, L.: Računovodstvo za neračunovođe – osnove računovodstva, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 221

⁷⁴RRiF plus: Međunarodni računovodstveni standardi, op. cit., str. 66

⁷⁵ Meigns, F. R., Meigns, B. W., op. cit., str. 461

Dva su glavna razloga amortizacije, a to su fizičko kvarenje i zastarijevanje.⁷⁶ Fizičko kvarenje materijalne imovine posljedica je njezinog korištenja zbog izloženosti suncu, vjetru i ostalim klimatskim čimbenicima. Pravilno održavanje imovine može znatno produljiti korisni vijek trajanja imovine. Svaka imovina na kraju dosegne točku u kojoj mora biti stavljena izvan upotrebe. Ukratko izvođenje popravka ne umanjuje potrebu za priznavanje amortizacije. Zastarijevanje je izraz koji se koristi za proces starenja. Svaka imovina može postati zastarjela čak i kad je u izvrsnom stanju zbog toga što je dostupna bolja i kvalitetnija imovina.

Upotrebljivost materijalne imovine također se može smanjiti zbog toga što brzi rast kompanija čini takvu imovinu neadekvatnom.⁷⁷ Neadekvatnost materijalne imovine može prisiliti na zamjenu s većom jedinicom čak i ako je imovina u dobrom fizičkom stanju. Zastarijevanje i neadekvatnost često su blisko povezani; oba pojma vezana su uz mogućnost za ekonomičnom i učinkovitom upotrebom imovine, a ne uz njezino fizičko stanje.⁷⁸

4.1. Osnovica za obračun amortizacije

Osnovica koja se koristi pri obračunu amortizacije jest bruto knjigovodstvena vrijednost dugotrajne nematerijalne ili materijalne imovine koja se zasniva na nabavnoj vrijednosti imovine (nabavnom trošku) ili nekoj drugoj vrijednosti koja može zamjenjivati nabavnu vrijednost imovine (revalorizirana vrijednost).⁷⁹ Pod troškom nabave (nabavnom vrijednošću) podrazumijevaju se ukupni troškovi koji su nastali prilikom procesa nabave određene dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine te osposobljavanje te imovine za namjeravanu upotrebu.⁸⁰ Formula kojom se izračunava osnovica jest sljedeća:

$$\boxed{\text{OSNOVICA ZA OBRAČUN}} = \boxed{\text{TROŠAK NABAVE}} - \boxed{\text{OSTATAK VRIJEDNOSTI}}$$

⁷⁶ Ibidem

⁷⁷ Ibidem

⁷⁸ Ibidem

⁷⁹ Žager, K., Vašiček, V., Žager, L., op. cit., str. 222-223

⁸⁰ Ibidem

Prilikom izračuna osnovice za amortizaciju postoji mogućnost da se trošak nabave, kao osnovica za obračun, umanjuje za ostatak vrijednosti, tj. rezidualni iznos. S obzirom da se iznos uloženi sredstava u visini ostatka vrijednosti nadoknadi prodajom imovine na kraju vijeka uporabe, nije ga potrebno nadoknaditi kroz obračun amortizacije pa se stoga obično i uzima iz postupka obračuna osnovice za izračun amortizacije.⁸¹

Stope amortizacije za dugotrajnu imovinu utvrđuju se na temelju procijenjenog vijeka uporabe takve imovine. Naime, dugotrajna imovina amortizira se tijekom procijenjenog vijeka trajanja koji predstavlja razdoblje u kojem se očekuje da će društvo rabiti sredstvo koje se amortizira.⁸² Pomoću vijeka trajanja izračunava se amortizacijska stopa i to na sljedeći način:

$$\boxed{\text{AMORTIZACIJSKA STOPA}} = \frac{100}{\boxed{\text{VIJEK UPORABE U GOD.}}}$$

Kao što je iz formule vidljivo, amortizacijska stopa ovisi o vijeku uporabe. Što je vijek uporabe manji, stopa amortizacije je veća, a samim time je veći i trošak amortizacije. Vrijedi i obratno. U Zakonu o porezu na dobit određen je amortizacijski vijek dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine za svrhe oporezivanja, na temelju koje su propisane porezno dopuštene stope amortizacije.

Slika 1: Stope amortizacije

| Stope amortizacije za trgovačka društva i obrtnike | | | | |
|---|---|----------------------|----------------------------|---|
| Red. br. | Naziv amortizacijske skupine | Amortizacijski vijek | Polazna stopa amortizacije | Najviše porezno dopustive godišnje stope amortizacije |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT | 20 (10)* | 5% | 10% |
| 2. | Osnovno stado, osobni automobili | 5 (2,5)* | 20% | 40% |
| 3. | Nematerijalna imovina, oprema, vozila, osim osobnih automobila te mehanizacija | 4 (2)* | 25% | 50% |
| 4. | Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže | 2 (1)* | 50% | 100% |
| 5. | Ostala nespomenuta imovina | 10 (5)* | 10% | 20% |

Napomena:
U stupcu 3. Amortizacijski vijek u zagradi je amortizacijski vijek prema kojem su utvrđene najviše porezno dopustive godišnje stope amortizacije. Povećanjem polaznih stopa za 100% amortizacijski vijek se smanjuje za 50%.

Izvor: Računovodstveno financijski portal, ORKIS.hr, <http://www.orkis.hr/Stope-amortizacije~1> (24.08.2016.)

⁸¹Žager, K., Vašiček, V., Žager, L., op. cit., str. 222-223

⁸² Ibidem

Stopa amortizacije koju će poduzetnik koristiti pri obračunu amortizacije ovisi o procijenjenom vijeku uporabe.⁸³

4.2. Metode obračuna amortizacije

Amortizaciju se može obračunavati po bilo kojoj metodi navedenoj u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI) i u Međunarodnim standardima financijskom izvještavanja (MSFI) a koja je po iznosu niža od svote obračunane na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa utvrđenih Zakonom o porezu na dobit. Metode amortizacije primjenjuju se dosljedno, osim ako ne dođe do promjene okvira trošenja budućih ekonomskih korisnika imovine. Za izbor metode amortizacije najbitnije je procijeniti okvire trošenja budućih ekonomskih koristi imovine.⁸⁴ Poduzeće može primjenjivati različite metode amortizacije za alokaciju vrijednosti imovine koja se raspoređuje na sustavnoj osnovici tijekom vijeka trajanja.⁸⁵ Ta metoda koju izabere poduzeće će se sustavno i kontinuirano primjenjivati iz razdoblja u razdoblje, osim u slučaju ako dođe do promjene parametara očekivane uporabe tih ekonomskih koristi.⁸⁶

Pri utvrđivanju vijeka upotrebe sredstava treba razmotriti sve sljedeće čimbenike:⁸⁷

- očekivanu upotrebu sredstava. Upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstava ili fizičkog učinka;
- očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi o proizvodnim čimbenicima, kao što je broj mijena u kojima će se imovina koristiti, program popravka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstava dok se ne koristi;
- tehničko i ekonomsko starenje koje proistječe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potraživanja na tržištu za proizvodom ili uslugom koje daje imovina i
- zakonska ili slična ograničenja vezana za korištenje sredstava kao što je datum isteka najmova.

⁸³ Horvat Jurjec, K.: Godišnji obračun amortizacije za 2014., RRiF br. 1/15., str. 32-33

⁸⁴ Belak, V.: Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine (prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Zagreb, 2009, str. 77-78

⁸⁵ Mrša, J., Katunar, H.: Prihvatljive metode amortizacije, RRiF br. 8/14., 2016, str. 111 - 113

⁸⁶ Ibidem

⁸⁷ Ibidem str. 78

Vijek upotrebe imovine određen je vremenom u kojem subjekt očekuje koristiti imovinu.⁸⁸ Vijek upotrebe imovine može biti kraći od njegovog ekonomskog vijeka. Procjena vijeka upotrebe neke imovine može biti zasnovana na iskustvu subjekta za sličnu imovinu.⁸⁹

4.2.1. Vremenske metode amortizacije

U teoriji i praksi poznate su dvije osnovne metode amortizacije a to su: funkcionalna metoda i vremenske metode. Za vremenske metode amortizacije odlučujući čimbenik je predvidiv vijek trajanja nematerijalne i materijalne imovine. Tako da, obračunavanje amortizacije prema vremenu može se provesti pomoću tri osnovne metode amortizacije a to su:⁹⁰

1. linearna metoda,
2. regresivna metoda (metoda opadajućeg salda),
3. progresivna metoda (metoda rastućeg salda).

4.2.1.1. Linearna metoda

Linearna metoda amortizacije najčešća je korištena metoda u praksi.⁹¹ Ona znači da se amortizacija raspoređuje na sve godine vijeka trajanja sredstava ravnomjerno, tj. isti iznos amortizacije za svaku godinu u kojoj je sredstvo bilo u upotrebi svih dvanaest mjeseci.⁹² Jednak raspored amortizacije promjenjuje se i ako sredstvo nije bilo u upotrebi, ali je postojala obveza obračunati amortizaciju prema računovodstvenim propisima⁹³ Metoda se primjenjuje uvijek kad je korist od dugotrajne imovine za poduzetnika jednaka u svim godinama vijeka trajanja. Ta se metoda upotrebljava za većinu predmeta dugotrajne imovine, a ostale se metode upotrebljavaju samo kad je potpuno jasno da korist od imovine pritiječe poduzetniku na drugačiji način.⁹⁴

⁸⁸ Ibidem

⁸⁹ Ibidem

⁹⁰ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op.cit., str. 356

⁹¹ Nobels, David A. C.: Financijsko računovodstvo, međunarodni uvod, četvrto izdanje, Zagreb, 2010., str. 179.

⁹² Belak V.,: Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine, op.cit., str. 79

⁹³ Ibidem

⁹⁴ Ibidem

Ako nema ostatka vrijednosti sredstava ili je on beznačajan, godišnja stopa amortizacije izračunava tako da se postotak od 100% podijeli sa brojem godina vijeka trajanja sredstava.⁹⁵ Prema tome vrijedi sljedeći obrazac:

$$\boxed{\text{GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE}} = \boxed{\frac{100\%}{\text{Broj godina vijeka trajanja}}}$$

Ako postoji ostatak vrijednosti sredstava nakon proteka vijeka trajanja, godišnja se stopa amortizacije utvrđuje prema sljedećem obrascu:

$$\boxed{\text{GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE}} = \boxed{\frac{1 - \% \text{ OSTATAK VRIJEDNOSTI}}{\text{BROJ GODINA VIJEKA TRAJANJA}}}$$

Godišnji iznos amortizacije izračunava se umnoškom godišnjeg iznosa amortizacije i nabavne vrijednosti imovine. Ako je imovina nabavljena ili otuđena tijekom godine, amortizacija se obračunava samo za mjesec kad je imovina bila u obračunu amortizacije. Tada se godišnja iznos amortizacije dijeli s 12 i množi s brojem mjeseci u obračunu. Prema tome, vrijedi sljedeći obrazac:⁹⁶

$$\boxed{\text{AMORTIZACIJA}} = \boxed{\frac{\text{GODIŠNJA SVOTA AMORTIZACIJE}}{12}} \times \boxed{\text{BROJ MJESECI U OBRAČUNU}}$$

U tablici 2 prikazan je način obračuna amortizacije primjenom linearne metode.

Tablica 2. Linearna metoda amortizacije

| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
|--------|--------------------|--------------|-------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| 0 | 200.000,00 | | | | | 200.000,00 |
| 1 | | 20% | 200.000,00 | 40.000,00 | 40.000,00 | 160.000,00 |
| 2 | | 20% | 200.000,00 | 40.000,00 | 80.000,00 | 120.000,00 |
| 3 | | 20% | 200.000,00 | 40.000,00 | 120.000,00 | 80.000,00 |
| 4 | | 20% | 200.000,00 | 40.000,00 | 160.000,00 | 40.000,00 |
| 5 | | 20% | 200.000,00 | 40.000,00 | 200.000,00 | |

Izvor: Vlastita izrada

⁹⁵Belak V.,: Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine, op.cit., str. 79 - 80

⁹⁶ Ibidem

Nabavna vrijednost imovine iznosi 200.000,00 kn. Korisni vijek trajanja imovine je 5 godina, što znači da je godišnja stopa otpisa 20% nabavne vrijednosti. Iznos amortizacije svake godine iznosi 40.000,00 kn. Neotpisana (sadašnja) vrijednost imovine na kraju provedene amortizacije iznosi 0,00 kn.

4.2.1.2. Degresivna metoda (metoda opadajućeg salda)

Metoda opadajuće osnovice (metoda opadajućeg salda ili degresivna metoda) ubrzana je metoda amortizacije. Ona se upotrebljava u situacijama kada je pritjecanje koristi od imovine na početku veće, a kasnije manje.⁹⁷ Nedostatak ove metode je da ne može u točnom iznosu pokriti cjelokupni amortizirajući iznos.⁹⁸ Zbog toga se u praksi koristi modificirani sustav ubrzanog pokrivanja troškova (eng. Modified Accelerated Cost Recovery System – MARCS) te je taj sustav obračuna amortizacije kombinacija metode opadajuće osnovice i linearne metode.⁹⁹

Kod modificirane metode opadajuće osnovice u prvim godinama vijeka trajanja sredstva iznos amortizacije naglo se smanjuje a kasnije je iznos amortizacije jednak za svaku godinu. Stopa amortizacije u metodi opadajuće osnovice za prve godine vijeka trajanja računa se na temelju postotka stope koja se primjenjuje za linearnu metodu. Na primjer za imovinu kojoj je vijek upotrebe 10 godina, a stopa linearne amortizacije 10%, metoda opadajuće osnovice uz stopu od 200% ima stopu amortizacije na početku vijeka trajanja ($200\% \times 10\%$) 20%. 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 iznos se dijeli ravnomjerno po godinama. U ovom se slučaju naziva metoda dvostruke opadajuće osnovice zato što je njezina stopa amortizacije dvostruko veća nego kod linearne metode.¹⁰⁰

U tablici 3 prikazan je način obračuna amortizacije primjenom degresivne metode.

⁹⁷ Ibidem

⁹⁸ Ibidem

⁹⁹ Ibidem

¹⁰⁰ Ibidem str. 80-81

Tablica 3.: Degresivna metoda amortizacije (metoda opadajućeg salda)

| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
|--------|--------------------|--------------|-------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| 0 | 300.000,00 | | | | | 300.000,00 |
| 1 | | 35% | 300.000,00 | 105.000,00 | 105.000,00 | 195.000,00 |
| 2 | | 30% | 300.000,00 | 90.000,00 | 195.000,00 | 105.000,00 |
| 3 | | 20% | 300.000,00 | 60.000,00 | 255.000,00 | 45.000,00 |
| 4 | | 10% | 300.000,00 | 30.000,00 | 285.000,00 | 15.000,00 |
| 5 | | 5% | 300.000,00 | 15.000,00 | 300.000,00 | - |

Izvor: Vlastita izrada

Amortizacija je provedena na imovini čija je nabavna vrijednost 300.000,00 kn. Svake godine je stopa otpisa bila sve manja, od početnih 35% nabavne vrijednosti do 5% u završnoj godini amortizacije. Osnovica za obračun amortizacije za svaku godinu je ista, odnosno jednaka je nabavnoj vrijednosti imovine.

Metoda zbroja godina (eng. Sum of the Year Digits) također je jedna od ubrzanih metoda amortizacije. Ona se od metode opadajuće osnovice razlikuje po tome što se amortizacija ubrzano smanjuje u svim godinama vijeka trajanja imovine što pokriva cjelokupnu vrijednost amortizirajućeg iznosa. Kod metode zbroja godina, stopa amortizacije računa se za svaku godinu posebno prema sljedećem obrascu:¹⁰¹

$$\boxed{\text{STOPA AMORTIZACIJE}} = \frac{\boxed{\text{PREOSTALI BR. GOD. VIJEKA}}}{\boxed{\text{ZBROJ GODINA}}}$$

$$\boxed{\text{ZBROJ GODINA}} = \boxed{n \times \frac{(n + 1)}{2}}$$

U tablici 4 prikazan je način obračuna amortizacije metodom zbroja godina.

¹⁰¹ Ibidem

Tablica 4. Metoda zbroja godina

| Metoda zbroja godina za 5 godina Zbroj godina= $n \times (n+1)/2$ Zbroj godina= $5 \times (5+1)/2=15$ | | | | Neto knjigovodstvena vrijednost izračunata linearnom metodom amortizacije |
|---|-------|-----------------------|---------------------------------|---|
| Godina | Stopa | Godišnja amortizacija | Neto knjigovodstvena vrijednost | |
| 0 | | | 200.000,00 | 200.000,00 |
| 1 | 33% | 66.666,67 | 133.333,33 | 160.000,00 |
| 2 | 27% | 53.333,33 | 80.000,00 | 120.000,00 |
| 3 | 20% | 40.000,00 | 40.000,00 | 80.000,00 |
| 4 | 13% | 26.666,67 | 13.333,33 | 40.000,00 |
| 5 | 7% | 13.333,33 | 0,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

Nabavna vrijednost iznosi 200.000,00 kn, a razdoblje za koje se amortizacija obavlja je 5 godina. Stopa amortizacije se računa pomoću prethodno navedene formule. Razlika između degresivne metode amortizacije i metode zbroja godina je u tome što se kod prve stopa amortizacije može proizvoljno odrediti, a kod metode zbroja godina se ona izračunava pomoću formule. Razlika u odnosu na linearnu metodu je vidljiva u tablici 4. Linearnom metodom amortizacije svake se godine amortizira iznos od 40.000,00 kn, dok se kod metode zbroja godina iznosi razlikuju zbog različitih stopa otpisa svake godine.

4.2.3. Progresivna metoda amortizacije (metoda rastućeg salda)

Progresivna metoda amortizacije predstavlja obrnut postupak obračuna od degresivne metode. Veličina amortizacijskog iznosa raste u kasnijim godinama. Ovdje se polazi od pretpostavke da je ekonomski i fizičko trošenje najveće krajem vijeka korištenja odnosno trajanja ovih nematerijalnih i materijalnih ulaganja. Ova metoda ima malo značenje u praksi a u teoriji je vrlo malo zastupljen.¹⁰²Korištenjem ovakve metode obračuna amortizacije može se smatrati i nedostatkom s obzirom da se povećanjem amortizacijske stope zanemaruje zastarijevanje dugotrajne imovine

¹⁰² Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 357

kroz godine korištenja te se sve veću prisutnost troškova investicijskog održavanja u kasnijim godinama.¹⁰³

Sukladno tome, primjena progresivne metode se ne preporučuje niti prema Međunarodnim računovodstvenim standardima niti prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja te je stoga rijetko korištena prilikom obračuna troška amortizacije u poduzeću.¹⁰⁴

U tablici 5 prikazan je način obračuna amortizacije primjenom progresivne metode.

Tablica 5. Progresivna metoda amortizacije (metoda rastućeg salda)

| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
|--------|--------------------|--------------|-------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| 0 | 250.000,00 | | | | | 250.000,00 |
| 1 | | 5% | 250.000,00 | 12.500,00 | 12.500,00 | 237.500,00 |
| 2 | | 20% | 250.000,00 | 50.000,00 | 62.500,00 | 187.500,00 |
| 3 | | 35% | 250.000,00 | 87.500,00 | 150.000,00 | 100.000,00 |
| 4 | | 40% | 250.000,00 | 100.000,00 | 250.000,00 | - |

Izvor: Vlastita izrada

Nabavna vrijednost imovine iznosi 250.000,00 kn, a period amortizacije je 4 godine. Stopa amortizacije u prvoj godini je najmanja, a u zadnjoj najveća. Također, stopa otpisa kontinuirano raste od najmanje do najveće (5%-40%).

4.2.2. Funkcionalna metoda

Funkcionalna metoda ili metoda jedinice proizvodnje je metoda obračuna amortizacije u kojoj se amortizacija raspoređuje prema učinku, tj. stvarnom trošenju sredstava u svakoj godini.¹⁰⁵ Godišnja svota amortizacije se dobije tako da se nabavna vrijednost pomnoži s jedinicom proizvodnje ili rada i broja tih jedinica proizvedenih ili obavljenih tijekom godine. No u slučaju primjene funkcionalne metode amortizacije može se dogoditi da ona nije u stanju sama za sebe odraziti očekivano

¹⁰³ Ibidem

¹⁰⁴ Ibidem

¹⁰⁵ Belak, V.,: Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine, op.cit., str. 85

trošenje budućih ekonomskih koristi.¹⁰⁶ Tada ju treba kombinirati s metodom koja odražava vremensko trošenje budućih ekonomskih koristi imovine.¹⁰⁷

U tablici 6 prikazan je način obračuna amortizacije primjenom funkcionalne metode.

Tablica 6. Funkcionalna metoda amortizacije

| Godina | Nabavna vrijednost | Broj kilometara | Vrijednost po kilometru | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
|--------|--------------------|-----------------|-------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| 0 | 700.000,00 | | | | | 700.000,00 |
| 1 | | 200.000 | 0,70 | 140.000,00 | 140.000,00 | 560.000,00 |
| 2 | | 250.000 | 0,70 | 175.000,00 | 315.000,00 | 385.000,00 |
| 3 | | 150.000 | 0,70 | 105.000,00 | 420.000,00 | 280.000,00 |
| 4 | | 300.000 | 0,70 | 210.000,00 | 630.000,00 | 70.000,00 |
| 5 | | 100.000 | 0,70 | 70.000,00 | 700.000,00 | - |

Izvor: Vlastita izrada

Nabavna vrijednost imovine, konkretno gospodarskog vozila, iznosi 700.000,00 kn, a osnova broj prijeđenih kilometara vozila. Pretpostavljeni broj kilometara vozila je 1.000.000, što daje iznos amortizacije od 0,70 kn/km. Nakon prijeđenih 1.000.000 kilometara, amortizirana vrijednost vozila iznosi 0,00 kn.

4.3. Usporedba utjecaja primjene različitih metoda amortizacije na visinu ukupnog troška amortizacije

U praksi nema navike korištenja nijedne druge metode obračuna amortizacije osim linearne. To proizlazi iz dosadašnje prakse da se porezni propisi primjenjuju u računovodstvu i da se ti rezultati prikazuju u financijskim izvještajima.¹⁰⁸ Naime, ističe se da se izbor metode koja se koristi za obračun amortizacije zasniva na očekivanom okviru trošenja ekonomskih koristi imovine. Budući da računovođe, u pravilu, nastoje izbjeći priznavanje amortizacije koja prekoračuje dopuštene maksimalne stope koje se priznaju u porezne rashode, oni ni ne razmišljaju o korištenju prikladnije metode

¹⁰⁶ Ibidem

¹⁰⁷ Ibidem

¹⁰⁸ Belak, V.,: Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine, op.cit., str. 82

od linearne.¹⁰⁹ Naime, može se dogoditi da degresivna metoda, tj. metoda opadajućeg salda, bolje odrazi očekivani okvir trošenja ekonomskih koristi imovine.¹¹⁰

Na primjeru teretnog vozila koje se koristi u nekom poduzeću može se prikazati kako različite metode amortizacije utječu na cjelokupni amortizacijski rezultat tog poduzeća u jednoj godini. Predmet amortizacije je novo teretno vozilo čija nabavna neto cijena iznosi 500.000,00 kn. Klasičnom amortizacijom koja se provodi, odnosno linearnom metodom, redoviti period amortizacije tog vozila iznosi 4 godine. Amortizacija tom metodom prikazana je u tablici 7.

Tablica 7. Amortizacija teretnog vozila linearnom metodom

| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
|--------|--------------------|--------------|-------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| 0 | 500.000,00 | | | | | 500.000,00 |
| 1 | | 25% | 500.000,00 | 125.000,00 | 125.000,00 | 375.000,00 |
| 2 | | 25% | 500.000,00 | 125.000,00 | 250.000,00 | 250.000,00 |
| 3 | | 25% | 500.000,00 | 125.000,00 | 375.000,00 | 125.000,00 |
| 4 | | 25% | 500.000,00 | 125.000,00 | 500.000,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

Iz tablice 7 vidljivo je da svake godine stopa amortizacije iznosi 125.000,00 kn, odnosno po 25% nabavne vrijednosti vozila. Ukoliko se pretpostavi da životni vijek vozila traje 500.000 km, tada se obračun amortizacije može napraviti pomoću funkcionalne metode. Amortizacija će iznositi 1 kn/km, što je prikazano u tablici 8.

¹⁰⁹ Ibidem

¹¹⁰ Ibidem

Tablica 8. Amortizacija teretnog vozila funkcionalnom metodom.

| Godina | Nabavna vrijednost | Broj kilometara | Vrijednost po kilometru | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
|--------|--------------------|-----------------|-------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| 0 | 500.000,00 | | | | | 500.000,00 |
| 1 | | 52.364 | 1,00 | 52.364,00 | 52.364,00 | 447.636,00 |
| 2 | | 112.874 | 1,00 | 112.874,00 | 165.238,00 | 334.762,00 |
| 3 | | 108.004 | 1,00 | 108.004,00 | 273.242,00 | 226.758,00 |
| 4 | | 61.902 | 1,00 | 61.902,00 | 335.144,00 | 164.856,00 |
| 5 | | 48.264 | 1,00 | 48.264,00 | 383.408,00 | 116.592,00 |
| 6 | | 116.592 | 1,00 | 116.592,00 | 500.000,00 | - |

Izvor: Vlastita izrada

Iz tablici 8 može se vidjeti da bi metoda funkcionalne amortizacije više odgovarala ovakvoj vrsti troška nego linearna metoda. U ovom primjeru vozilo je amortizirano nakon šest godina, odnosno nakon što je prešlo pretpostavljeni broj kilometara a ne četiri kao što je bilo kod linearne metode.

Sljedeća tablica prikazuje usporedbu svih navedenih metoda amortizacije. Pritom se amortizacija, osim kod funkcionalne, provodi u razdoblju od četiri godine, a stope za metode opadajućeg i rastućeg salda iznose 15%, 20%, 25% i 40%.

Iz tablice 9 može se zaključiti kako različite metode amortizacije daju i različite ukupne iznose akumulirane amortizacije u svakoj godini. Različiti iznosi godišnjeg troška amortizacije daju na kraju i različite iznose ukupne amortizacije, pa tako i drugačiji financijski rezultat poduzeća koje provodi amortizaciju. Tako se npr. iz tablice vidi kako amortizacija za prvu godinu korištenja predmeta amortizacije linearnom metodom iznosi 125.000,00 kn, a funkcionalnom metodom za tu istu godinu iznosi 52.364,00 kn. Razlika u trošku amortizacije za tu godinu iznosi 72.636,00 kn što uvelike može utjecati na krajnji financijski rezultat poduzeća. Postoji mogućnost da se dogodi situacija gdje se prihodi poduzeća te godine za vrlo malen iznos razlikuju od rashoda. Ukoliko bi se primjenjivala linearna metoda amortizacije, tu godinu bi poduzeće moglo završiti u minusu, dok bi provođenjem funkcionalne metode, zbog manjeg iznosa amortizacije, poduzeće završilo u plusu.

Tablica 9. Usporedba svih metoda amortizacije na istom primjeru

| Godina | Nabavna vrijednost | LINEARNA METODA | | METODA OPADAJUĆEG SALDA | | METODARASTUĆEG SALDA | | METODA ZBROJA GODINA | | FUNKCIONALNA METODA | | |
|--------|--------------------|-----------------------|--------------------------|-------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|
| | | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Troškovi amortizacija | Akumulirana amortizacija | Vrijednost po kilometru | Broj kilometara | Akumulirana amortizacija |
| 0 | 500.000,00 | | | | | | | | | | | |
| 1 | | 125.000,00 | 125.000,00 | 200.000,00 | 200.000,00 | 75.000,00 | 75.000,00 | 200.000,00 | 200.000,00 | 1,00 | 52.364 | 52.364,00 |
| 2 | | 125.000,00 | 250.000,00 | 125.000,00 | 352.000,00 | 100.000,00 | 175.000,00 | 150.000,00 | 350.000,00 | 1,00 | 112.847 | 165.238,00 |
| 3 | | 125.000,00 | 375.000,00 | 100.000,00 | 425.000,00 | 125.000,00 | 300.000,00 | 100.000,00 | 450.000,00 | 1,00 | 108.004 | 273.242,00 |
| 4 | | 125.000,00 | 500.000,00 | 75.000,00 | 500.000,00 | 200.000,00 | 500.000,00 | 50.000,00 | 50.000,00 | 1,00 | 61.902 | 335.144,00 |
| 5 | | | | | | | | | | 1,00 | 48.264 | 383.408,00 |
| 6 | | | | | | | | | | 1,00 | 116.592 | 500.000,00 |

Izvor: Vlastita izrada

5. PRIZNAVANJE TROŠKA AMORTIZACIJE U POREZONOM SMISLU

Za porezne se svrhe amortizacija dugotrajne materijalne imovine i nematerijalne imovine priznaje kao rashod u iznosu obračunatom na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa propisanih Zakonom o porezu na dobit. Godišnji se amortizacijski iznosi utvrđuju prema amortizacijskom vijeku za svrhe oporezivanja a za određene su grupe dugotrajne imovine utvrđenih u Zakonu o porezu na dobit. Godišnje stope amortizacije se mogu udvostručiti.¹¹¹

Za potrebe poreznog izvještaja poduzetnik može amortizaciju obračunavati prema poreznim propisima sve do najvišeg porezno dopustivog iznosa. Tada se obračunana amortizacija priznaje u porezni rashod. Amortizacija obračunana za porezne svrhe i amortizacija obračunana prema HSFI i MSFI mogu biti identične. U takvim slučajevima ne dolazi do privremenih razlika, tj. odgođene porezne imovine i neodgođenih poreznih obveza. Ipak dosljednom primjenom odredbi HSFI-ja može doći do razlike u obračunu amortizacije prema odredbama HSFI i prema odredbama poreznih propisa koje dovode do nužnosti knjiženja privremenih razlika.¹¹²

5.1. Amortizacija kao porezno priznati trošak

Iz Zakona o porezu na dobit izdvojeni su sljedeće odredbe gdje se amortizacija navodi kao porezno priznati trošak.¹¹³

- (1) Amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje se kao rashod u svoti obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa iz stavka 5. ovoga članka.
- (2) Amortizacija se obračunava pojedinačno.
- (3) Dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i vijek trajanja duži od godinu dana.
- (4) Amortizaciji ne podliježe zemljište, šuma i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela.

¹¹¹Belak, V.,: Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine, op.cit., str. 89-90

¹¹² Ibidem

¹¹³ Zakon Hr., Zakon o porezu na dobit, <http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (25.08.2016.)

- (5) Godišnje amortizacijske stope utvrđuju se prema amortizacijskom vijeku za svrhe oporezivanja, za pojedine su grupe dugotrajne imovine:
1. za građevinske objekte i brodove veće od 1000 BRT, (20 godina), 5%,
 2. za osnovno stado, osobne automobile (5 godina), 20%,
 3. za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju (4 godine), 25%,
 4. za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže (2 godine), 50%,
 5. za ostalu nespomenutu imovinu (10 godina), 10%.
- (6) Godišnje amortizacijske stope iz stavka 5. ovoga članka mogu se podvostručiti.
- (7) Ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunana amortizacija smatra se i porezno priznatim rashodom.
- (8) Trošak amortizacije predmeta dugotrajne imovine priznaje se u porezni rashod od prvoga dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu.
- (9) Trošak amortizacije za prodanu, darovanu, na drugi način otuđenu ili uništenu dugotrajnu imovinu priznaje se u porezni rashod do kraja mjeseca u kojem je dugotrajna imovina bila u upotrebi.
- (10) Neamortizirani trošak nabave dugotrajne imovine priznaje se u porezni rashod u poreznom razdoblju u kojemu je dugotrajna imovina prodana, darovana, na drugi način otuđena ili uništena.
- (11) Iznimno od odredbe stavka 10. ovoga članka, ako je trošak nabave iskazan u revaloriziranoj svoti, u porezni rashod priznaje se neamortizirani trošak nabave umanjen za revaloriziranu svotu koja je do trenutka prodaje, darovanja, otuđenja na drugi način i uništenja uključena u prihode.
- (13) Amortizacija za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz priznaje se do 400.000,00 kuna troška nabave po jednom sredstvu. Ako trošak nabave premašuje navedenu svotu, amortizacija iznad navedene svote priznaje se samo ako sredstvo služi isključivo za registriranu djelatnost najma ili prijevoza.

(14) Dugotrajna se imovina, i nakon što je u cijelosti otpisana, zadržava u evidenciji do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja.

(16) Poreznom obvezniku koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor priznaje se kao rashod amortizacija takve imovine pod uvjetima:

1. da je porezni obveznik registriran za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima i zrakoplovima, odnosno za djelatnost iznajmljivanja apartmana i kuće za odmor, i
2. da po osnovi korištenja plovila i zrakoplova ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini od 7% nabavne vrijednosti takve imovine, i
3. da po osnovi korištenja apartmana i kuće za odmor ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini od 5% nabavne vrijednosti takve imovine.

5.2. Amortizacija kao porezno nepriznati rashod

Za sve obveznike vrlo je važno poznavati koji to rashodi uvećavaju osnovicu poreza na dobit kako bi tijekom godine pazili na troškove koje knjiže u vlastitim knjigovodstvenim evidencijama te kako ne bi došlo do pogrešne prosudbe konačnog rezultata na kraju godine. Amortizacija se priznaje kao rashod u iznosu obračunatom na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom propisanih godišnjih amortizacijskih stopa. Dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kn i vijek trajanja duži od jedne godine.¹¹⁴ Amortizaciji ne podliježe zemljište, šuma i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela.¹¹⁵ U nastavku teksta navedeni su porezno nepriznati rashodi sukladno članku 7. Zakona o porezu na dobit:¹¹⁶

(12) Ne priznaje se kao porezni rashod amortizacija obračunata na otpisanu dugotrajnu imovinu.

¹¹⁴ Knjižnica za računovođe, plaće i računovodstveni standardi, <http://www.racunovodja.hr/porezno-nep priznati-rashodi-l-7-zakona-o-porezu-na-dobit-uniqueidRCViWTptZHJ3hZAWP4cu4n-jGG-3mrMh/> (25.08.2016.)

¹¹⁵ Ibidem

¹¹⁶ Zakon Hr., Zakon o porezu na dobit, <http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (25.08.2016.)

- (13) Amortizacija za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz priznaje se do 400.000,00 kuna troška nabave po jednom sredstvu. Ako trošak nabave premašuje navedenu svotu, amortizacija iznad navedene svote priznaje se samo ako sredstvo služi isključivo za registriranu djelatnost najma ili prijevoza.
- (15) Ne priznaju se rashodi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost.

6. ANALIZA PRIMJERA OBRAČUNA AMORTIZACIJE I UTJECAJA NA FINANCIJSKI REZULTAT U TRGOVAČKOM OBRTU BOGOVIĆ

Trgovački obrt Bogović osnovan je 1997. godine u Slunju. Prvi vlasnik bio je Zdravko Bogović, da bi kasnije, 2012. godine, vlasnikom postala Smiljana Bogović. Glavna djelatnost obrta je trgovina na veliko i malo, konkretno prodaja alkoholnih i bezalkoholnih pića trgovačkim i ugostiteljskim objektima. Obrt tijekom poslovanja prosječno zapošljava 4 osobe.

Jedna od djelatnosti obrta je i djelatnost pakiranja. Ta djelatnost u ovom slučaju je vezana samo za pakiranje ugostiteljskog šećera koji je jedan od artikala u ponudi obrta. Za pakiranje ugostiteljskog šećera potrebni su i određeni strojevi, čija je amortizacija predmet ovog primjera.

6.1. Analiza slučaja primjene različitih metoda obračuna amortizacije

U prethodnom dijelu prikazano je i objašnjeno kako različite metode amortizacije mogu dovesti do različitih krajnjih učinaka na dobit ili gubitak poduzeća na kraju poslovne godine.

Amortizaciju dva stroja za pakiranje, koja se koriste u obrtu, računovođa je proveo pomoću metode linearne amortizacije. Pretpostavljeno vrijeme amortizacije iznosi 4 godine a nabavne vrijednosti strojeva iznose 15.077,00 kn i 7.663,00 kn.

Tablica 10. Prikaz amortizacije stroja 1 linearnom metodom

| Stroj 1 | | | | | | |
|---------|--------------------|--------------|-------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
| 0 | 15.077,00 | | | | | 15.077,00 |
| 1 | | 25% | 15.077,00 | 3.769,25 | 3.769,25 | 11.307,75 |
| 2 | | 25% | 15.077,00 | 3.769,25 | 7.538,50 | 7.538,50 |
| 3 | | 25% | 15.077,00 | 3.769,25 | 11.307,75 | 3.769,25 |
| 4 | | 25% | 15.077,00 | 3.769,25 | 15.077,00 | 0,00 |

Izvor. Vlastita izrada

Tablica 11. Prikaz amortizacije stroja 2 linearnom metodom

| Stroj 2 | | | | | | |
|---------|--------------------|--------------|-------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
| 0 | 7.663,00 | | | | | 7.663,00 |
| 1 | | 25% | 7.663,00 | 1.915,75 | 1.915,75 | 5.747,25 |
| 2 | | 25% | 7.663,00 | 1.915,75 | 3.831,50 | 3.831,50 |
| 3 | | 25% | 7.663,00 | 1.915,75 | 5.747,25 | 1.915,75 |
| 4 | | 25% | 7.663,00 | 1.915,75 | 7.663,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

U tablicama 10 i 11 prikazana je amortizacija strojeva koji se koriste za pakiranje ugostiteljskog šećera u trgovačkom obrtu Bogović. Strojevi su amortizirani kroz četiri godine, što znači da je svake godine amortizirano 25% nabavne vrijednosti stroja. S obzirom da su nabavne vrijednosti strojeva različite i godišnje amortizirane vrijednosti za svaki stroj su različite, odnosno 3.769,25 kn za prvi i 1.915,25 kn za drugi stroj. Akumulirana amortizacija predstavlja sveukupni dio nabavne vrijednosti strojeva amortiziran kroz godine, dok sadašnja (neotpisana) vrijednost predstavlja dio nabavne vrijednosti imovine koji preostaje za amortizirati, odnosno otpisati. Već je prije razmatrana opcija amortizacije nekom drugom metodom koja bi vjerojatno bolje odgovarala ovakvoj imovini. To bi mogla biti funkcionalna metoda amortizacije. Kao jedinicu za obračun mogu se uzeti radni sati stroja.

Tablica 12. Prikaz amortizacije stroja 1 funkcionalnom metodom

| Stroj 1 | | | | | | |
|---------|--------------------|------------------|-------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| Godina | Nabavna vrijednost | Broj radnih sati | Vrijednost po kilometru | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
| 0 | 15.077,00 | | | | | 15.077,00 |
| 1 | | 524 | 6,03 | 3.160,14 | 3.160,14 | 11.916,86 |
| 2 | | 199 | 6,03 | 1.200,13 | 4.360,27 | 10.716,73 |
| 3 | | 404 | 6,03 | 2.436,44 | 6.796,71 | 8.280,29 |
| 4 | | 321 | 6,03 | 1.935,89 | 8.732,60 | 6.344,40 |
| 5 | | 660 | 6,03 | 3.980,33 | 12.712,93 | 2.364,07 |
| 6 | | 392 | 6,03 | 2.364,07 | 15.077,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

Tablica 13. Prikaz amortizacije stroja 2 funkcionalnom metodom

| Stroj 2 | | | | | | |
|---------|--------------------|------------------|-------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| Godina | Nabavna vrijednost | Broj radnih sati | Vrijednost po kilometru | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
| 0 | 7.663,00 | | | | | 7.663,00 |
| 1 | | 784 | 3,07 | 2.403,12 | 2.403,12 | 5.259,88 |
| 2 | | 521 | 3,07 | 1.596,97 | 4.000,09 | 3.662,91 |
| 3 | | 498 | 3,07 | 1.526,47 | 5.526,56 | 2.136,44 |
| 4 | | 502 | 3,07 | 1.538,73 | 7.065,29 | 597,71 |
| 5 | | 195 | 3,07 | 597,71 | 7.663,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

U tablicama 12 i 13 prikazane su iznosi amortizacije istog stroja funkcionalnom metodom. Pretpostavljeni korisni sati rada oba stroja iznose 2500 radnih sati. Iz tablica je također vidljivo kako je stroj 1 amortiziran kroz šest, a stroj 2 kroz 5 godina. Pretpostavljeni broj radnih sati za oba stroja je jednak, što dovodi do zaključka da je stroj 2 više korišten od stroja 1, budući prije u potpunosti amortizirana.

Vrijednost amortizacije po radnom satu stroja 1 iznosi 6,03 kn, dok je taj iznos za stroj 2 gotovo dvostruko manji, 3,07 kn. To proizlazi iz činjenice da se različite nabavne cijene strojeva dijele na isti pretpostavljeni broj radnih sati (15.077,00 kn i 7.663,00 kn na 2.500 h). Logično, uslijed istog odrađenog broja radnih sati veća ukupan iznos amortizacije, za razbolje od godinu dana, bit će zastroj čija je vrijednost po jedinici obračuna (radnom satu) veća.

Sljedeći prikaz amortizacije na strojevima je degresivnom metodom, odnosno metodom opadajućeg salda.

Tablica 14. Prikaz amortizacije stroja 1 degresivnom metodom (opadajućeg salda)

| Stroj 1 | | | | | | |
|---------|--------------------|--------------|-------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------------|
| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
| 0 | 15.077,00 | | | | | 15.077,00 |
| 1 | | 45% | 15.077,00 | 6.784,65 | 6.784,65 | 8.292,35 |
| 2 | | 30% | 15.077,00 | 4.523,10 | 11.307,75 | 3.769,25 |
| 3 | | 15% | 15.077,00 | 2.261,55 | 13.569,30 | 1.507,70 |
| 4 | | 10% | 15.077,00 | 1.507,70 | 15.077,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

Tablica 15. Prikaz amortizacije stroja 2 degresivnom metodom (opadajućeg salda)

| Stroj 2 | | | | | | |
|----------------|---------------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------|---------------------------------|---|
| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
| 0 | 7.663,00 | | | | | 7.663,00 |
| 1 | | 45% | 7.663,00 | 3.448,35 | 3.448,35 | 4.214,65 |
| 2 | | 30% | 7.663,00 | 2.298,90 | 5.747,25 | 1.915,75 |
| 3 | | 15% | 7.663,00 | 1.149,45 | 6.896,70 | 766,30 |
| 4 | | 10% | 7.663,00 | 766,30 | 7.663,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

U tablicama 14 i 15 prikazane su amortizacije strojeva 1 i 2, ali ovog puta degresivnom metodom, odnosno metodom opadajućeg salda. Budući da ovu metodu obilježava konstantno opadajuća stopa otpisa, tako se i troškovi amortizacije svake godine smanjuju. Prve godine stopa otpisa je najveća i iznosi 45% i za jedan i za drugi stroj. Svake sljedeće godine stopa otpisa pada, kako i nalaže degresivna metoda. Tako je za drugu godinu stopa otpisa jednaka 30%, za treću 15%, a za četvrtu, ujedno i zadnju godinu amortizacije, 10%.

Ova metoda amortizacije vrlo je prikladna za ovakve primjene imovine poput strojeva koji se koriste za proizvodnju, automobili, teretna vozila i sl. To proizlazi iz činjenice što ovakav način otpisa prati fizičko stanje imovine i njenu iskorištenost. Npr. automobil koji je poduzeće kupilo za svoje potrebe više se koristi dok je nov, pa je tako i stopa otpisa veća za početnu godinu. Kako vrijeme odmiče, automobil je sve iskorišteniji i manje vrijedan, pa je i stopa otpisa manja. Ovakav način otpisa dugotrajne imovine dosljedno prati njeno zastarijevanje i korištenost te ravnomjerno otpisuje njezinu vrijednost u skladu s korištenjem.

Zbog ovakvog načina amortizacije, dobit poduzeća je uvelike manja u prvim godinama provođenja amortizacije u odnosu na zadnje godine, gdje je stopa amortizacije u pravilu nekoliko puta manja od početne.

Sljedeći prikaz amortizacije ova dva stroja je progresivnom metodom, odnosno metodom rastućeg salda.

Tablica 16. Prikaz amortizacije stroja 1 progresivnom metodom (rastućeg salda)

| Stroj 1 | | | | | | |
|----------------|---------------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------|---------------------------------|---|
| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
| 0 | 15.077,00 | | | | | 15.077,00 |
| 1 | | 10% | 15.077,00 | 1.507,70 | 1.507,70 | 13.569,30 |
| 2 | | 15% | 15.077,00 | 2.261,55 | 3.769,25 | 11.307,75 |
| 3 | | 30% | 15.077,00 | 4.523,10 | 8.292,35 | 6.784,65 |
| 4 | | 45% | 15.077,00 | 6.784,65 | 15.077,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

Tablica 17. Prikaz amortizacije stroja 2 progresivnom metodom (rastućeg salda)

| Stroj 2 | | | | | | |
|----------------|---------------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------|---------------------------------|---|
| Godina | Nabavna vrijednost | Stopa otpisa | Osnovica obračuna | Troškovi amortizacije | Akumulirana amortizacija | Sadašnja (neotpisana) vrijednost |
| 0 | 7.663,00 | | | | | 7.663,00 |
| 1 | | 10% | 7.663,00 | 766,30 | 766,30 | 6.896,70 |
| 2 | | 15% | 7.663,00 | 1.149,45 | 1.915,75 | 5.747,25 |
| 3 | | 30% | 7.663,00 | 2.298,90 | 4.214,65 | 3.448,35 |
| 4 | | 45% | 7.663,00 | 3.448,35 | 7.663,00 | 0,00 |

Izvor: Vlastita izrada

U tablicama 16 i 17 prikazane su amortizacije strojeva 1 i 2 progresivnom metodom, odnosno metodom rastućeg salda. Ovu metodu obilježava kontinuirani porast stope otpisa kroz svaku godinu, pri čemu porast stopa ne mora biti proporcionalan, kao niti kod degresivne metode. Amortizacija je i ovog puta, kao i kod linearne i degresivne metode, provedena u razdoblju od četiri godine. U prvoj godini amortizacije stopa otpisa je bila postotkom najmanja, 10%. To ujedno znači da je i trošak amortizacije u prvoj godini bio najmanji. Svake sljedeće godine stopa otpisa je veća, pa su i troškovi amortizacije veći.

Ovakav način amortizacije u ovom slučaju, ne prati stvarno stanje predmeta amortizacije. U prvim godinama amortizacije troškovi amortizacije su iznosom manji, a vrijednost predmeta amortizacije je tada mnogo veća nego pri kraju provođenja amortizacije. Npr. prilikom kupnje nekog predmeta u iznosu npr. 100.000,00 kn

amortizacija može za prvu godinu iznositi 1.000,00 kn, a pri kraju provođenja amortizacije taj isti predmet može vrijediti 10.000,00 kn, a trošak amortizacije za to razdoblje iznositi 30.000 kn.

S druge strane, ovakav način obračuna amortizacije koristan je poduzećima koja su nova na tržištu. Prilikom kupnje nekog predmeta za obavljanje djelatnosti i još ne afirmiranog tržišta, ovakav način obračuna amortizacije smanjit će u tim prvim godinama ukupnu amortizaciju, pa time i čitav rashodi povoljnije utjecati na krajnji financijski rezultat, koji dalje može biti presudan za ishodovanje kredita kod banaka i sl.

6.2. Utjecaj različitih vrsta amortizacije na krajnji poslovni rezultat

Već ranije je zaključeno kako različite vrste amortizacija mogu u velikoj mjeri utjecati na krajnji poslovni rezultati nekog poslovnog subjekta.

Slika 2.: Prikaz ukupne amortizacije

| red. br. | NALIV STVARI ILI PRAVA | Datum nabave stvari ili prava | Nabavna vrijednost | Knjig. vrijednost | Index rasta proizv. cijena | Reval. nab. vrijed. | Reval. knjig. vrijed. | Skupina | Vijek trajanja (god.) | Stopa amort. | Otois (amort) | Knjigovod. vrijednost stvari ili prava (31.12.) |
|-------------|----------------------------|-------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------------|---------------------|-----------------------|---------|-----------------------|--------------|---------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| 1 | KOMBI VOZ.MERCEDES.309D | 13.06.2011 | 1500.00 | 0.00 | 1.00 | 1500.00 | 0.00 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 2 | ASFALTO PARKIRALIŠTE | 13.07.2011 | 16170.00 | 0.00 | 1.00 | 16170.00 | 0.00 | | 10 | 10.00 | 0.00 | 0.00 |
| 3 | VILIGAR FIAT | 13.06.2011 | 12000.00 | 0.00 | 1.00 | 12000.00 | 0.00 | | 10 | 10.00 | 0.00 | 0.00 |
| 4 | OSOB.AUTOMOBIL BMW 318 | 13.06.2011 | 83987.73 | 2799.60 | 1.00 | 83987.73 | 2799.60 | | 10 | 10.00 | 2799.60 | 0.00 |
| 5 | KAMION MERCEDES 14/22 | 13.06.2011 | 10000.00 | 0.00 | 1.00 | 10000.00 | 0.00 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 6 | PARKIRALIŠTE II | 13.06.2011 | 3825.00 | 988.12 | 1.00 | 3825.00 | 988.12 | | 10 | 10.00 | 382.50 | 605.62 |
| 7 | BRIJALICA NA ULJE | 13.06.2011 | 2950.00 | 0.00 | 1.00 | 2950.00 | 0.00 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 8 | KAMION MERCEDES 79.6. | 13.06.2011 | 6000.00 | 0.00 | 1.00 | 6000.00 | 0.00 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 9 | PARKIRALIŠTE III | 13.06.2011 | 55188.00 | 25294.50 | 1.00 | 55188.00 | 25294.50 | | 10 | 10.00 | 5518.80 | 19775.70 |
| 10 | PC RAČUNALO | 13.06.2011 | 2522.21 | 0.00 | 1.00 | 2522.21 | 0.00 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 11 | BENZINSKA KOBILICA | 13.06.2011 | 2040.98 | 0.00 | 1.00 | 2040.98 | 0.00 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 12 | RAČUNALO KASA QUANTUS | 13.06.2011 | 3685.58 | 0.00 | 1.00 | 3685.58 | 0.00 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 13 | LAPTOP VEMIL | 13.06.2011 | 4071.31 | 0.00 | 1.00 | 4071.31 | 0.00 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 14 | MERCEDES SPRINT.TERET.VOZ. | 13.06.2011 | 14700.00 | 2756.25 | 1.00 | 14700.00 | 2756.25 | | 4 | 25.00 | 2756.25 | 0.00 |
| 15 | CERADA PVC ZA KAMION | 13.06.2011 | 7200.00 | 600.00 | 1.00 | 7200.00 | 600.00 | | 4 | 25.00 | 600.00 | 0.00 |
| 16 | BMW 525D OS.VOZILO | 13.06.2011 | 74360.68 | 58868.88 | 1.00 | 74360.68 | 58868.88 | | 10 | 10.00 | 7436.07 | 51432.81 |
| 17 | POLICE | 13.06.2011 | 12155.00 | 8356.55 | 1.00 | 12155.00 | 8356.55 | | 8 | 12.50 | 1519.38 | 6837.17 |
| 18 | MATERIJALNO ULAGANJE | 13.06.2011 | 65327.07 | 65327.07 | 1.00 | 65327.07 | 65327.07 | | 0 | 0.00 | 0.00 | 65327.07 |
| 19 | PVC BOBNI PLAGT | 13.06.2011 | 6700.00 | 5415.83 | 1.00 | 6700.00 | 5415.83 | | 10 | 10.00 | 670.00 | 4745.83 |
| 20 | TENDA 1 | 13.06.2011 | 8564.00 | 6993.93 | 1.00 | 8564.00 | 6993.93 | | 10 | 10.00 | 856.40 | 6137.53 |
| 21 | TENDA 2 | 13.06.2011 | 11302.30 | 8230.21 | 1.00 | 11302.30 | 8230.21 | | 10 | 10.00 | 1130.23 | 8677.78 |
| 22 | PAKERICA ZA UGOST.SECER | 13.06.2011 | 15077.00 | 9109.02 | 1.00 | 15077.00 | 9109.02 | | 4 | 25.00 | 3769.25 | 5339.77 |
| 23 | MASINA ZA TISAK VREĆICA | 13.06.2011 | 7663.00 | 4629.72 | 1.00 | 7663.00 | 4629.72 | | 4 | 25.00 | 1915.75 | 2713.97 |
| 24 | FORD TRANSIT 3500ND TER. | 13.07.2011 | 58000.00 | 58000.00 | 1.00 | 58000.00 | 58000.00 | | 4 | 25.00 | 8041.67 | 51958.33 |
| K U P N O : | | | 484989.86 | 258369.68 | | 484989.86 | 258369.68 | | | | 35395.90 | 222973.78 |

Izvor: Interni dokumenti T. O. Bogović

Na prethodnoj slici prikazana je ukupna amortizacija trgovačkog obrta Bogović za 2013. godinu. U ukupnom obrascu amortizacije prikazani su svi predmeti, koji jesu i koji nisu amortizirani. Vidljivo je da strojevi 1 i 2 imaju knjigovodstvenu vrijednost oko 35% ukupne nabavne vrijednost. Budući da se amortizacija prvo u razdoblju od četiri godine, to znači da je ostalo još oko 17 mjeseci do potpune amortizacije. Isto tako, amortizacija za oba stroja iznosi 5.685,00 kn, a ukupna amortizacija za 2013. god. iznosi 35.395,90 kn. Udjel amortizacije strojeva u ukupnim troškovima amortizacije iznosi 16%, što ne predstavlja velik utjecaj.

Slika 3.: Račun dobiti i gubitka (1)

| T.O.BOGOVIĆ vl. SMILJANA BOGOVIĆ (naziv poduzetnika) | | 75873329790 | |
|---|---|--------------------------|------------------|
| SLUNJ, DONJE TABORIŠTE 144 D (adresa) | | OIB | |
| | | 4711 | |
| | | šifra djelatnosti | |
| | | 21 | |
| | | oznaka vlasništva | |
| RAČUN DOBITI I GUBITKA | | | |
| od 01.01.2013. do 31.12.2013. | | | |
| | | iznosi u kunama bez lipa | |
| Oznaka pozicije | Naziv pozicije | Prethodna godina | Tekuća godina |
| I | POSLOVNI PRIHODI (I.1 do I.2) | 5.297.814 | 5.383.186 |
| | 1. Prihodi od prodaje | 5.297.564 | 5.383.186 |
| | 2. Ostali poslovni prihodi | 250 | 0 |
| II | POSLOVNI RASHODI (II.1 do II.8) | 5.449.437 | 5.349.570 |
| | 1. Promjene vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih p | 0 | 0 |
| | 2. Materijalni troškovi (2a. do 2c.) | 4.979.872 | 4.897.619 |
| | a) Troškovi sirovina i materijala | 118.317 | 78.424 |
| | b) Troškovi prodane robe | 4.762.057 | 4.718.311 |
| | c) Ostali vanjski troškovi | 99.498 | 100.884 |
| | 3. Troškovi osoblja (3a. do 3c.) | 393.152 | 386.385 |
| | a) Neto plaće i nadnice | 254.344 | 251.411 |
| | b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća | 86.125 | 85.525 |
| | c) Doprinosi na plaće | 52.683 | 49.449 |
| | 4. Amortizacija | 38.816 | 35.396 |
| | 5. Ostali troškovi | 36.493 | 29.203 |
| | 6. Vrijednosno usklađivanje (6a. do 6b.) | 0 | 0 |
| | a) Dugotrajne imovine (osim financijske) | 0 | 0 |

Izvor: Interni dokumenti T. O. Bogović

Slika 4. Račun dobiti i gubitka (2)

| T.O.BOGOVIĆ vi. SMILJANA BOGOVIĆ za 2013 | | | |
|--|--|------------------|------------------|
| Oznaka pozicije | Naziv pozicije | Prethodna godina | Tekuća godina |
| IV | FINANCIJSKI RASHODI (IV.1 do IV.4) | 32.936 | 27.771 |
| | 1. Kamate, tečajne razlike, i drugi rashodi s povezanim poduzetnik | 0 | 0 |
| | 2. Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezani | 32.936 | 27.771 |
| | 3. Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine | 0 | 0 |
| | 4. Ostali financijski rashodi | 0 | 0 |
| V | UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA | 0 | 0 |
| VI | UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA | 0 | 0 |
| VII | IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI | 0 | 0 |
| VIII | IZVANREDNI - OSTALI RASHODI | 0 | 0 |
| IX | UKUPNI PRIHODI (I+III+V+VII) | 5.488.665 | 5.384.909 |
| X | UKUPNI RASHODI (II+IV+VI+VIII) | 5.482.373 | 5.377.341 |
| XI | DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA | 6.292 | 7.568 |
| | 1. Dobit prije oporezivanja | 6.292 | 7.568 |
| | 2. Gubitak prije oporezivanja | 0 | 0 |
| XII | POREZ NA DOBIT | 4.360 | 3.386 |
| XIII | DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA | 1.932 | 4.182 |
| | 1. Dobit razdoblja | 1.932 | 4.182 |
| | 2. Gubitak razdoblja | 0 | 0 |

| DODATAK RDG-u (popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj) | | | |
|--|---|---|---|
| XIV | DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA | | |
| | 1. Pripisano imateljima kapitala matice | 0 | 0 |
| | 2. Pripisano manjinskom interesu | 0 | 0 |

Izvor: Interni dokumenti T. O. Bogović

U računu dobiti i gubitka prikazani su ukupni prihodi i rashodi obrta. Trošak ukupne amortizacije isti je i na listu amortizacije i na računu dobiti i gubitka, što bi i trebalo biti. Dobit poduzeća za 2013. iznosila je 4.182,00 kn. To je vrlo malen iznos u odnosu na prihode i rashode. Prije je navedeno kako je primijenjena linearna metoda amortizacije strojeva. Isto tako, amortizacija strojeva je otprilike na polovici izvršavanja pa bi upotreba bilo koje druge metode dala slične krajnje poslovne rezultate kao i ova. Tome pogoduje i činjenica kako je iznos amortizacije oba stroja relativno malen u ukupnom iznosu amortizacije, pa tako i u rashodima.

Različit krajnji poslovni rezultat od ovog moguć je samo ukoliko bi bila primijenjena funkcionalna metoda amortizacije, pod pretpostavkom da su te godine strojevi imali puno odrađenih radnih sati. Onda bi iznos amortizacije za ta dva stroja bio mnogo

veći pa bi zbog toga i malenog iznosa trenutne dobiti, obrt te godine mogao završiti i u minusu. Primjenom degresivne i progresivne metode u ovom slučaju nebi bilo drugačijih ishoda poslovanja ukoliko bi stope amortizacije ostale u normalnim okvirima. Eventualno kada bi kod progresivne amortizacije stope bile ekstremno nerazmjerne (1%, 2%, 46%, 51%), onda bi zbog velike stope amortizacije te godine (46%) moglo doći do promjene poslovnog rezultata, iz plusa u minus.

7. ZAKLJUČAK

Dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina upotrebom u poslovnom procesu postupno se troši prenoseći pri tome dio svoje vrijednosti na učinke rada kojih se troši. Kako bi se to postiglo treba uračunati utrošeni dio dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine kao trošak amortizacije u troškove proizvodnje ili pružanja usluga. Amortizacija kao takva predstavlja racionalan i sustavan raspored troškova nabave dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, tj. amortizacijske svote nekog sredstva ili prava u očekivanom korisnom vijeku uporabe ili trajanju imovine. Ona se obračunava po određenoj metodi koja je zakonom propisana uz primjenu godišnjih amortizacijskim stopa koje su također propisane u zakonu o porezu na dobit.

Prilikom izračuna osnovice za amortizaciju, postoji mogućnost da se trošak nabave, kao osnovica za obračun, umanja za ostatak vrijednosti, tj. rezidualni iznos. S obzirom da se iznos uložениh sredstava u visini ostatka vrijednosti nadoknadi prodajom imovine na kraju vijeka uporabe, nije ga potrebno nadoknaditi kroz obračun amortizacije pa se stoga obično i uzima iz postupka obračuna osnovice za izračun amortizacije.

Amortizacija kao takva može biti Zakonom priznati ili nepriznati trošak. Zakoni su propisani u čl. 5 Zakona o porezu na dobit. Za potrebe poreznog izvještaja poduzetnik može amortizaciju obračunavati prema poreznim propisima sve do najvišeg porezno dopustivog iznosa. Tada se obračunana amortizacija priznaje u porezni rashod. Na primjerima je pokazano kako različite metoda amortizacija mogu različito utjecati na krajnji poslovni rezultat nekog poduzeća. Četiri su osnovne metode amortizacije i to: linearna, funkcionalna, progresivna i degresivna. Kao peta metoda primjenjuje se i metoda zbroja godina, iako je to vrsta degresivne metode, samo s matematički dobivenim godišnjim stopama otpisa.

U praksi nema navike korištenja nijedne druge metode obračuna amortizacije osim linearne, barem u knjigovodstvu obrta. Ta metoda je možda najlakša za provođenje i praćenje, ali postoji mnogo slučajeva gdje je funkcionalna metoda obračuna amortizacije puno učinkovitija i daje realniju sliku same amortizacije. Funkcionalna

metoda se može primjenjivati na velikom broju opreme za rad kao što su strojevi za proizvodnju, gdje obračunska jedinica može biti ili radni sat ili proizvedeni komad, vozila, plovila i sl.

LITERATURA

1. Vinković Kravica, A., Ribarić, Aidone E., Krivačić, D.: Abeceda računovodstva u teoriji i praksi, Veleučilište u Rijeci, Veleučilište u Karlovcu, Rijeka – Karlovac, 2007.
2. Majcen, Ž.: Troškovi u teoriji i praksi, Drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976.
3. Meigns, F. R., Meigns, B. W.: Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja, Deveto izdanje, Mate d.o.o., Zagreb, 1999.
4. Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R.: Računovodstvena teorija i metoda, Drugo dopunsko izdanje, Progres, Zagreb, 1990.
5. Belak, V.: Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRIIF, Zagreb, 2009.
6. RRIIF plus: Međunarodni računovodstveni standardi, službeni tekstovi u Hrvatskoj, treća naklada, Zagreb, 2000.
7. Žager, K., Vašiček, V., Žager, L.: Računovodstvo za neračunovođe – osnove računovodstva, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2007.
8. Horvat Jurjec, K.: Godišnji obračun amortizacije za 2014., RRIIF br. 1/15
9. Belak, V.: Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine (prema HSF/MSFI i novi računovodstveni postupci, Zagreb, 2009.
10. Nobels, David A. C.: Financijsko računovodstvo, Međunarodni uvod, Četvrto izdanje, Zagreb, 2010.
11. Mrša, J., Katunar, H.: Prihvatljive metode amortizacije, RRIIF br. 8/14
12. Brkanić, V., Cirkveni, T.: RRIIF-ov računski plan za poduzetnike XX. izdanje, RRIIF-plus, Zagreb, 2015.

Internetske stranice

13. DocSlide, <http://documents.tips/documents/troskovi-prema-prirodnim-vrstama.html> (04.08.2016.)
14. Računovodstveni financijski portal, ORKiS. hr., <http://www.orkis.hr/Stope-amortizacije~1> (24.08.2016.)
15. Zakon hr., Zakon o porezu na dobit, <http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (25.08.2016.)

16. Knjižnica za računovođe, plaće i računovodstveni standardi,
<http://www.racunovodja.hr/porezno-nepriznati-rashodi-l-7-zakona-o-porezu-na-dobit-uniqueidRCViWTptZHJ3hZAWP4cu4n-jGG-3mrMh/>(25.08.2016.)

17. Ministarstvo financija, Porezna uprava RH, <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Obrtnici2.aspx> (10.09.2016.)

POPIS SLIKA

| | |
|---|----|
| Slika 1. Stope amortizacije | 21 |
| Slika 2. Prikaz ukupne amortizacije | 42 |
| Slika 3. Račun dobiti i gubitka (1) | 43 |
| Slika 4. Račun dobiti i gubitka (2) | 44 |

POPIS SHEMA

| | |
|---|----|
| Shema 1. Načini knjiženja materijalnih troškova | 8 |
| Shema 2. Načini knjiženja troškova usluga | 10 |
| Shema 3. Prikaz knjiženja vrijednosnog usklađenja nenaplaćenih potraživanja | 14 |

POPIS TABLICA

| | |
|--|----|
| Tablica 1. Troškovi plaća u proizvodnim djelatnostima | 11 |
| Tablica 2. Linearna metoda amortizacije | 24 |
| Tablica 3. Degresivna metoda amortizacije (metoda opadajućeg salda) | 26 |
| Tablica 4. Metoda zbroja godina | 27 |
| Tablica 5. Progresivna metoda amortizacije (metoda rastućeg salda) | 28 |
| Tablica 6. Funkcionalna metoda amortizacije | 29 |
| Tablica 7. Amortizacija teretnog vozila linearnom metodom | 30 |
| Tablica 8. Amortizacija teretnog vozila funkcionalnom metodom | 31 |
| Tablica 9. Uspredba svih metoda amortizacije na istom primjeru | 32 |
| Tablica 10. Prikaz amortizacije stroja 1 linearnom metodom | 37 |
| Tablica 11. Prikaz amortizacije stroja 2 lineranom metodom | 38 |
| Tablica 12. Prikaz amortizacije stroja 1 funkcionalnom metodom..... | 38 |
| Tablica 13. Prikaz amortizacije stroja 2 funkcionalnom metodom | 39 |
| Tablica 14. Prikaz amortizacije stroja 1 degresivnom metodom (opadajućeg salda).39 | |
| Tablica 15. Prikaz amortizacije stroja 2 degresivnom metodom (opadajućeg salda).40 | |
| Tablica 16. Prikaz amortizacije stroja 1 progresivnom metodom (rastućeg salda) ...41 | |
| Tablica 17. Prikaz amortizacije stroja 2 progresivnom metodom (rastućeg salda) ...41 | |