

Računovodstveni i porezni tretman amortizacije i vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine

Jurić, Klara

Master's thesis / Diplomski rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zadar / Sveučilište u Zadru**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:162:462302>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-26**



Sveučilište u Zadru
Universitas Studiorum
Jadertina | 1396 | 2002 |

Repository / Repozitorij:

[University of Zadar Institutional Repository](#)



zir.nsk.hr



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

Sveučilište u Zadru

Odjel za ekonomiju
Diplomski sveučilišni studij menadžmenta

The seal of the University of Zadar is a circular emblem. It features a central illustration of a classical building with a dome and columns. The text 'SVEUČILIŠTE U ZADRU' is written in a semi-circle above the building, and 'UNIVERSITAS STUDIORUM JADERTINA' is written in a semi-circle below it. The years '1963' and '2000' are also visible on the left and right sides of the seal respectively.

Klara Jurić

**Računovodstveni i porezni tretman amortizacije i
vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine**

Diplomski rad

Zadar, 2022.

Sveučilište u Zadru
Odjel za ekonomiju
Diplomski sveučilišni studij menadžmenta

Računovodstveni i porezni tretman amortizacije i vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine

Diplomski rad

Student/ica:
Klara Jurić

Mentor/ica:
Izv. prof. dr. sc. Anita Peša

Zadar, 2022.



Izjava o akademskoj čestitosti

Ja, **Klara Jurić**, ovime izjavljujem da je moj **diplomski** rad pod naslovom **Računovodstveni i porezni tretman amortizacije i vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine** rezultat mojega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na izvore i radove navedene u bilješkama i popisu literature. Ni jedan dio mojega rada nije napisan na nedopušten način, odnosno nije prepisan iz necitiranih radova i ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem da ni jedan dio ovoga rada nije iskorišten u kojem drugom radu pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj, obrazovnoj ili inoj ustanovi.

Sadržaj mojega rada u potpunosti odgovara sadržaju obranjenoga i nakon obrane uređenoga rada.

Zadar, 05.10.2022.

Sažetak

Poduzeće ne može poslovati ukoliko ne posjeduje određena sredstva, a osim vlastitih, koristi i tuđa sredstva. Svakodnevno se spominje pojam imovine koji podrazumijeva sredstva poduzeća kojim ono upravlja i koja koristi za svoj rad. Sredstva poduzeća se, s obzirom na to koliko se dugo koriste, dijele na dugotrajnu (stalnu) i kratkotrajnu (tekuću) imovinu. Dok se pod dugotrajnom imovinom podrazumijevaju stalna, pod kratkotrajnom se podrazumijevaju obrtna sredstva. I jedna su i draga važna za poslovanje poduzeća jer imaju doprinos u ostvarivanju njegovih rezultata. S aspekta računovodstva, imovinu je moguće vrednovati prema gotovini koja se ulaže u njeno nabavljanje. Računovodstvenom evidencijom pribavljanja imovine moguće je stvoriti logičnu povezanost među imovinom, s jedne, te obveza i kapitala vlasnika, s druge strane. Pod dugotrajnom se imovinom poduzeća podrazumijevaju njegova sredstva koja upotrebljava u razdoblju dužem od godine dana, a njena je glavna karakteristika njena unovčivost. Korištenjem se imovina troši što se naziva amortizacijom, a počinje onog trenutka kada je imovina spremna za korištenje i kada počinje njena upotreba u poslovanju. Završetkom amortizacije smatra se trenutak kada je istekao vijek njenog korištenja na temelju čega se je i amortizirala. Za obračun amortizacije poduzeće ima na raspolaganju različite metode, a svakako je najjednostavnija linearna. Međutim, koju god metodu poduzeće odabere, važno je da realno i istinito odražava stanje i položaj poduzeća što često u praksi i nije slučaj. Poduzeća često pribjegavaju izračunavanju privremenih razlika te u godini u kojoj se one ukidaju računovodstvena se dobit smanjuje za iznos privremenih razlika te se u bilanci poduzeća iskazuje smanjenje vrijednosti stroja. Uslijed smanjenja njegove vrijednosti smanjuje se i ukupna aktiva, ali i ukupna pasiva poduzeća. Iz svega navedenoga u radu može se zaključiti da obračun amortizacije uvelike utječe na financijske izvještaje poduzeća.

Ključne riječi: dugotrajna imovina, amortizacija, linearna metoda

Summary

Accounting and tax treatment of depreciation and value adjustment of long-term tangible assets

The company cannot operate unless it has certain funds, and in addition to its own, it also uses other people's funds. The term property is mentioned every day, which means the funds of the company that it manages and that it uses for its work. Company assets are divided into long-term (permanent) and short-term (current) assets, depending on how long they are used. While long-term assets are fixed assets, short-term assets are working capital. Both are important for the business of the company because they contribute to the achievement of its results. From an accounting perspective, assets can be valued according to the cash invested in their acquisition. With accounting records of the acquisition of assets, it is possible to create a logical connection between assets, on the one hand, and the owner's liabilities and capital, on the other. The long-term assets of a company mean its funds that it uses for a period longer than a year, and its main characteristic is its liquidity. Through use, the asset is consumed, which is called depreciation, and it begins at the moment when the asset can be used and when its use in business begins. The end of amortization is considered the moment when its useful life has expired, on the basis of which it was amortized. For the calculation of depreciation, the company has different methods at its disposal, and the simplest is certainly the linear one. However, whatever method the company chooses, it is important that it realistically and truthfully reflects the state and position of the company, which is often not the case in practice. Companies often resort to the calculation of temporary differences, and in the year in which they are abolished, the accounting profit is reduced by the amount of the temporary differences, and the company's balance sheet shows a decrease in the value of the machine. As a result of the decrease in its value, the total assets, as well as the total liabilities of the company decrease. From everything stated in the paper, it can be concluded that the calculation of depreciation greatly affects the company's financial statements.

Key words: *long-term assets, depreciation, linear method*

Sadržaj

1. Uvod	1
1.1. Predmet i cilj istraživanja	2
1.2. Metode prikupljanja	2
1.3. Kompozicija rada	2
2. DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA	3
2.1. Pojam dugotrajne imovine i njezini oblici	4
2.2. Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine primjenom HSFI 6	9
2.3. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine	12
2.4. Priznavanje dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima	15
2.5. Prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima.....	16
3. Tretiranje amortizacije i vrijednosnih usklađivanja dugotrajne materijalne imovine u vidu računovodstva	19
3.1. Termin i vrste amortizacije.....	19
3.2. Metode amortizacije u računovodstvene svrhe	21
3.3. Obračun amortizacije	22
3.3.1. Linearna metoda i primjer obračuna linearne amortizacije	23
3.3.2. Degresivna metoda i primjer obračuna degresivne amortizacije	24
3.3.3. Funkcionalna metoda i primjer obračuna funkcionalne amortizacije	26
4. Tretiranje amortizacije iz aspekta poreza i računovodstva	28
4.1. Stopa amortizacije.....	30
4.2. Porezni tretman amortizacije kao priznati i nepriznati rashod	31
4.3. Tretiranje vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine iz aspekta poreza	33
4.4. Uloga amortizacije za financijske izvještaje poduzeća	34

5. Primjeri tretiranja amortizacije i vrijednosnih usklađivanja dugotrajne materijalne imovine iz aspekta poreza i računovodstva	37
5.1. Tretiranje amortizacije dugotrajne materijalne imovine iz aspekta poreza i računovodstva u praksi	37
5.2. Tretiranje vrijednosnih usklađivanja dugotrajne materijalne imovine iz aspekta poreza i računovodstva u praksi	42
6. Zaključak.....	44
7. Popis literature.....	46
Popis slika	49
Popis tablica	50

1. Uvod

Kako bi moglo poslovati, poduzeće mora posjedovati neka što znači da, ako ih nema dovoljno, neće niti moći obavljati svoju djelatnost. Poduzeće ima na raspolaganju svoju imovinu, tj. sredstva kojima upravlja. Sredstva treba obnavljati, ali i povećavati jer je to uvjet ostvarivanja kontinuiteta poduzeća. Pod sredstvima se podrazumijevaju različite vrste dobara koja mogu biti u obliku novca, stvari ili prava. Pod imovinom se zapravo podrazumijevaju sva dobra koja kontrolira poduzeće, a razvrstava se, prema trajanju korištenja sredstava, na dugotrajnu (stalnu) i kratkotrajnu (tekuću). Pod dugotrajnom se imovinom podrazumijevaju stalna, a pod kratkotrajnom obrtna sredstva. I stalna i obrtna sredstva uključena su u poslovanje poduzeća i pridonose ostvarivanju prihoda poduzeća. Ukoliko su zadani uvjeti, dinamika poduzeća ovisit će prvenstveno o vrijednosti dugotrajne imovine, tj. osnovnih sredstava, a kratkotrajna će imovina manje značiti.

Imovinu je moguće: upotrebljavati stalno za proizvodnju proizvoda, mijenjati za neke druge oblike imovine ili, pak, upotrebljavati kako bi se podmirile neke obveze poduzeća. Iz pozicije računovodstva, imovinu je moguće vrjednovati prema gotovini koja se ulaže u njeno nabavljanje. Računovodstvenom evidencijom pribavljanja imovine moguće je stvoriti logičnu povezanost među imovinom, s jedne, te obveza i kapitala vlasnika, s druge strane. Pod dugotrajnom se imovinom poduzeća podrazumijevaju njegova sredstva koja upotrebljava u periodu dužem od godine dana za razvoj i poslovanje. Temeljna je značajka dugotrajne imovine mogućnost unovčenja njene imovine, a u dugotrajnu se imovinu ubrajaju: nematerijalna, materijalna, financijska imovina i dugoročna potraživanja. Dok se pod nematerijalnom imovinom podrazumijeva sva neopipljiva, materijalna je imovina ona opipljiva kao što su zemljišta, šuma, građevinskih objekata, postrojenja, opreme, alata, namještaja, stanova, stambenih zgrada i ostalih oblika nematerijalne imovine. Avansi plaćeni za pribavljanje materijalne imovine također se svrstavaju u materijalnu imovinu. Pod pojmom financijske imovine podrazumijevaju se, u novcu, iskazane vrijednosti prava koje poduzeće ima na temelju ulaganja u ostala poduzeća, i to na rokove koji su dulji od godine dana. Za dugotrajnu materijalnu imovinu specifično je postepeno i dulje trošenje (u usporedbi s kratkotrajnom imovinom). Takvim postepenim trošenjem dugotrajne materijalne imovine smanjuje se njena vrijednost, a navedeni se proces naziva amortizacija.

1.1. Predmet i cilj istraživanja

Predmet ovoga diplomskoga rada jest definiranje pojma i prikaz karakteristika dugotrajne materijalne imovine te amortizacije. Također, naglasak se u radu daje na prikazivanje tretiranja amortizacije u računovodstvene i porezne svrhe, a dani su i primjeri obračuna amortizacije dugotrajne materijalne imovine poduzeća XX prema različitim metodama kako bi se mogao vidjeti njen utjecaj na financijske izvještaje poduzeća XX.

1.2. Metode prikupljanja

Tijekom pisanja diplomskoga rada korištene su znanstvene metode:

- induktivno-deduktivna (na temelju pojedinačnih činjenica izvode se općeniti zaključci, ali i obrnuto),
- metoda analize i sinteze (jednostavniji se elementi raščlanjuju na one kompleksnije, ali i obrnuto),
- komparativna metoda (vrši se usporedba pojedinih elemenata),
- deskriptivna metoda (metoda jednostavnog opisivanja bez ikakvog dodatnog objašnjavanja) te
- metoda analize slučaja (prikazivanje teorijskih odrednica na primjeru poduzeća XX).

1.3. Kompozicija rada

Diplomski rad sadrži šest poglavlja. Dok se u prvome poglavlju navodi uvod u sami rad, u drugome se poglavlju prikazuje termin i oblici dugotrajne imovine, njeno računovodstvo primjenom HSFI 6, priznavanje i prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine. Treće poglavlje obuhvaća definiciju i podjelu amortizacije, njen predmet i metode te načine obračuna, a u četvrtom poglavlju prikazuje se tretman amortizacije u računovodstvene i porezne svrhe te njeno utjecanje na financijske izvještaje poduzeća. Peto poglavlje sadrži primjere tretiranja amortizacije dugotrajne materijalne imovine u računovodstvenom i poreznom smislu nakon čega slijede zaključak, popis literature, popis slika i tablica.

2. DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA

Za obavljanje svake aktivnosti poduzeće mora imati određena sredstva što znači da, ako ne raspolaže s dovoljno potrebnih sredstava, poduzeće neće moći obavljati svoju djelatnost. Poduzeće svojim poslovanjem stvara sredstva neophodna za konstantno odvijanje djelatnosti i tako stečena sredstva (koja je poduzeće dobilo od svojih osnivača) predstavljaju kapital poduzeća (Jelavić i sur., 1995).

Pored vlastitih, poduzeće koristi i tuđa sredstva nabavljena od ostalih. „U svakodnevnom govoru često se spominje pojam imovina, a pod time se podrazumijeva ukupna vrijednost svih sredstava kojima poduzeće upravlja.“ (Jelavić i sur., 1995: 130).

Suprotno, termin čiste imovine podrazumijeva samo vrijednost sredstava za koja poduzeće nema obvezu prema drugima. S obzirom da se svako sredstvo troši, nadoknada njihove vrijednosti predstavlja jedan od glavnih i najznačajnijih zadataka svakog poduzeća. Sredstva je potrebno obnavljati te povećavati iz razloga što se tako ostvaruje kontinuitet poduzeća. Jelavić i sur. (1995: 130) navode da „sredstva obuhvaćaju razna dobra, a prema pojavnim oblicima mogu biti:

- sredstva u obliku novca, tj. vrijednosnih papira,
- sredstva u obliku stvari i
- sredstva u obliku prava.“

Imovinu čine sva „materijalna dobra ili prava koja su pod pravnom kontrolom poduzeća“ (Hrvatska enciklopedija, 2022).

„Imovina može biti materijalna ili nematerijalna i dok materijalnu imovinu čine zemljišta, građevine, postrojenja, vozila, zalihe robe i materijala, nematerijalnu imovinu čine dobar ugled poduzeća (*goodwill*), trgovačke marke, patenti, licence i autorska prava“ (Hrvatska enciklopedija, 2022).

Sredstva poduzeća, tj. imovina se razvrstava te se prema trajanju korištenja sredstava razlikuju dugotrajna (stalna) i kratkotrajna (tekuća) imovinu. Dok dugotrajna imovina obuhvaća stalna sredstva, kratkotrajna imovina obuhvaća obrtna sredstva. I stalna i obrtna sredstva uključena su u poslovanje poduzeća i pridonose ostvarivanju prihoda poduzeća. Ukoliko su zadani uvjeti, dinamika poduzeća bit će ovisna ponajprije o tome koliko vrijedi dugotrajna imovina, tj. osnovna sredstva, a kratkotrajna će imovina manje značiti.

„Proces reprodukcije ne može se odvijati bez istodobna sudjelovanja temeljnih čimbenika procesa rada, pa otuda proizlazi i značenje svih čimbenika toga procesa.“ (Dobre, 2001: 67).

Imovinu je moguće:

- upotrebljavati stalno za proizvodnju proizvoda,
- mijenjati za neke druge oblike imovine ili, pak,
- upotrebljavati kako bi se podmirile neke obveze poduzeća (Crnković i sur., 2006).

S aspekta računovodstva, imovinu je moguće vrednovati prema gotovini koja se ulaže u njeno nabavljanje. Računovodstvenom evidencijom pribavljanja imovine moguće je stvoriti logičnu povezanost među imovinom, s jedne, te obveza i kapitala vlasnika, s druge strane (Crnković i sur., 2006).

2.1. Pojam dugotrajne imovine i njezini oblici

Pod dugotrajnom se imovinom poduzeća podrazumijevaju njegova sredstva koja upotrebljava u vremenu dužem od godine dana, i to bez da mijenja njihov oblik ili ih, pak, drži „u pripremi“ za razvoj i poslovanje u budućnosti. Dugotrajna imovina podrazumijeva „onaj dio imovine koji se pretvara u novčani oblik u razdoblju dužem od godine dana“ (Safret, 1997: 141).

„U dugotrajnu imovinu spadaju sva sredstva koja trajno služe poslovnom procesu u poduzeću i koja je moguće unovčiti.“ (Safret, 1997: 141).

Temeljna je značajka dugotrajne imovine mogućnost njena unovčenja u vremenu duljem od godine dana. U dugotrajnu se imovinu ubrajaju:

- nematerijalna,
- materijalna
- financijska imovina i
- dugoročna potraživanja (Jelavić i sur., 1995).

U nematerijalnu se imovinu ubrajaju sve vrijednosti poduzeća koje je ostvarilo temeljem ulaganja sa svrhom njihova pretvaranja u prihode u budućnosti.

U nematerijalnu imovinu spadaju:

- „osnivački izdaci i ulaganja u započete investicije u toku,
- izdaci za istraživanje i razvoj,
- patenti,
- licencije,
- koncesije,
- zaštitni znakovi i druga slična prava,

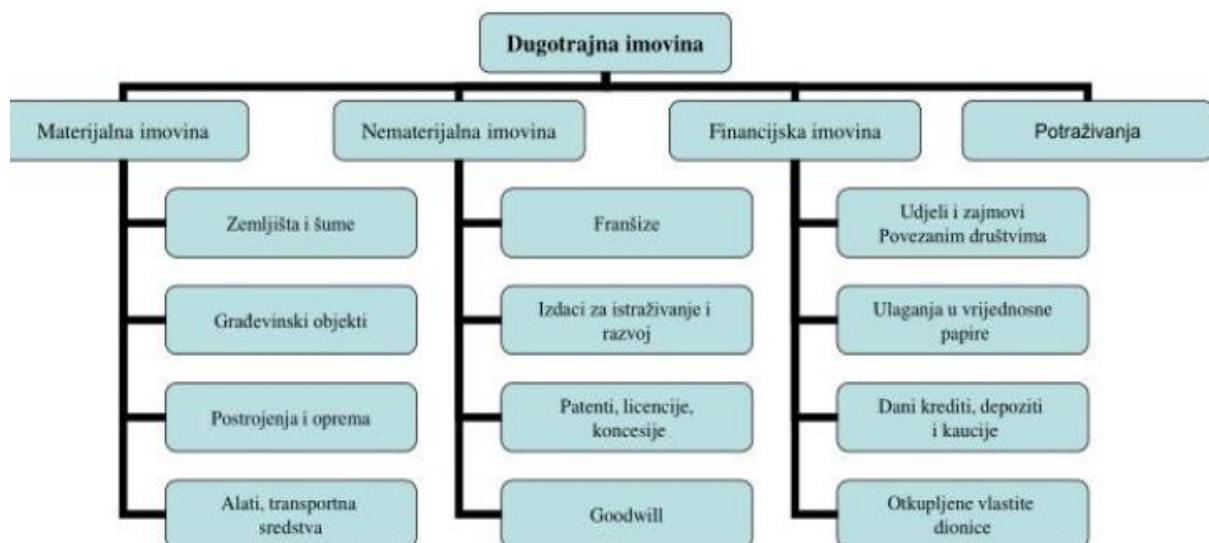
- avansi te
- *goodwill*“ (Jelavić i sur., 1995: 87).

Pod pojmom materijalne imovine podrazumijeva se sva ona imovina konkretnog materijalnog oblika, poput zemljišta, šuma, građevinskih objekata, postrojenja, opreme, alata, namještaja, stanova, stambenih zgrada i ostalih oblika nematerijalne imovine.

Avansi plaćeni za pribavljanje materijalne imovine također se svrstavaju u materijalnu imovinu. Pod pojmom financijske imovine podrazumijevaju se, u novcu, iskazane vrijednosti prava koje poduzeće ima na temelju ulaganja u ostala poduzeća, i to na rokove koji su dulji od godine dana (Jelavić i sur., 1995).

Pod dugoročnim se potraživanjima misli na (u novcu) iskazana potraživanja dulja od jedne godine i ovdje pripadaju: „potraživanja od povezanih poduzeća, potraživanja po osnovi prodaje na kredit (tj. s odgođenim rokom plaćanja), a i ostala dugoročna potraživanja.“ (Jelavić i sur., 1995: 34).

Slika 1. prikazuje podjelu dugotrajne imovine.



Slika 1. Dugotrajna imovina - oblici

Izvor: SlideServe, 2022.

Dugotrajna materijalna imovina jest sva imovina koju poduzeće upotrebljava prilikom proizvodnje ili, pak, iznajmljivanja drugima. Ovu bi imovinu poduzeće trebalo koristiti u razdoblju duljen od godine dana (Belak, 2009).

Pod dugotrajnom materijalnom imovinom podrazumijevaju se:

- „zemljišta i šume,
- građevinski objekti,
- postrojenja i oprema,
- materijalna sredstva u pripremi,
- stambene zgrade i stanovi,
- predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu i
- ostala materijalna imovina“ (Safret, 1997: 143).

U zemljišta i šume ubraja se svako zemljište koje posjeduje poduzeće, a izražava se prema cijeni nabave (Parać, 2008).

Nabavnu vrijednost čine i neki drugi kao što su oni za usluge odvjetnika i javnih bilježnika te porez na promet nekretnina i troškovi uređivanja zemljišta. S obzirom da nema svojstvo trošenja i vijek korištenja je neograničen, zemljišta i šume ne podliježu amortizaciji. Knjiženje zemljište uvijek se odvija posebno od građevinskog objekta koji se nalazi na zemljištu bez obzira na to što su se nabavili skupa. Građevinske se objekte prikazuje kao neto knjigovodstvena vrijednost objekata korištenih u svakodnevnom poslovanju poduzeća, a u ovoj se stavci prezentiraju i strojevi koje je nabavilo poduzeće kao i poslovni prostori poduzeća za iznajmljivanje. U ovoj stavku ne spadaju građevinski objekti koje poduzeće planira prodati, a općenito su građevinski objekti najvažniji dio dugotrajne materijalne imovine. Vrijednost građevinskih objekata njihovom nabavom određuje se u svoti njihove kupovine plus svih ostalih troškova kupovine (Belak, 2009).

Pod postrojenjima i opremom podrazumijeva se materijalna imovina poduzeća koju mora „bilježiti u posebnoj analitičkoj evidenciji s vijekom korištenja dužim od jedne godine i pojedinačnom vrijednosti većoj od 3.500,00 kuna“ (Parać, 2008: 78).

Poduzeće iskazuje neto knjigovodstvenu vrijednost postrojenja i opreme u specifičnoj skupini tako da ju, ako vrijedi manje od 3.500,00 kuna, iskazuje kao sitni inventar, odnosno kao kratkotrajnu materijalnu imovinu (Pervan, 2014).

U nabavnu vrijednost postrojenja i opreme ubrajaju se još i: troškove kupovine, cijenu kupovine, porez na promet nekretnina, troškove transporta, osiguranja, montaže itd. Pod materijalnim sredstvima u pripremi podrazumijeva se element te vrste imovine kojom se održava vrijednost svakog ulaganja u imovinu dok ju poduzeće nabavlja. Dakle, ovom se stavkom označavaju ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu koju poduzeće nije nabavilo sve do dana bilance (Pretnar Abičić, 2014).

Naime, ova imovina poduzeća još uvijek nije za korištenje zbog čega ne podliježe amortizaciji dokle god se ne stavi u uporabu. Stambene zgrade i stanovi podrazumijevaju stavku dugotrajne imovine kojom poduzeće ostvaruje prihode od iznajmljivanja ili ju upotrebljava sa svrhom reprezentacije. U situacijama kada poduzeće gradi stanove koje potom prodaje, potrebno ih je iskazivati kao zalihe. Predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu predstavljaju svi unaprijed plaćeni iznosi koji služe za nabavu dugotrajne materijalne imovine poduzeća. Točnije, radi se o potraživanju imovine od isporučitelja što se iskazuje u grupi dugotrajne materijalne imovine s ciljem lakšeg raspoznavanja strukture i statusa ukupne imovine. Posljednji dio dugotrajne materijalne imovine čini ostala imovina, tj. imovina koja ne spada niti u jedan od prethodnih oblika. Najčešće su to razni nasadi biljaka, umjetnička djela, osnovna stada itd. (Belak, 2009).

Suprotno materijalnoj koja je opipljiva, nematerijalnu imovinu nije moguće opipati, tj. ona nema fizički oblik. Korištenjem nematerijalne imovine poduzeće ostvaruje prihode temeljem različitih prava, kao što je pravo korištenja, zaštite ili nekih drugih beneficija (Gadžo, 2015).

Amortizaciju nematerijalne imovine poduzeće obavlja unutar razdoblja njezina korištenja, i to tako da se napravi podjela na obračunska razdoblja korištenja. Osnovica obračuna amortizacije te imovine jest njena bruto knjigovodstvena vrijednost koja ovisi o dobiti koja se očekuje u budućnosti. (Safret, 1997).

Nematerijalna imovina obuhvaća sve nenovčane, ali i neopipljive elemente, kao što su:

- „osnivački izdaci,
- izdaci za istraživanje i razvoj,
- *goodwill*,
- razna prava i
- predujmovi za dugotrajnu nematerijalnu imovinu“ (Parać, 2008: 93).

Pod osnivačkim se izdacima podrazumijevaju sva novčana sredstva poduzeća koja su potrebna za postupak njegova osnivanja, poput onih za temeljne dokumente, odvjetničke usluge, troškove registracije, naknade za poslove računovodstva itd. (Krvavica, 2007).

Izdaci za istraživanje i razvoj obuhvaćaju sve izdatke koji se odnose na razvoj projekata i proizvoda, procedura i slično. Ulaganjem u razvoj poduzeća omogućeno je unaprjeđenje njegovih proizvoda, postupaka, procedura te, općenito, poslovanja. *Goodwill* je pojam kojim se označava vrijednost poduzeća koje je steklo zbog vlastitog ugleda, tržišne pozicije, djelatnika i drugih čimbenika. Ovu vrijednost poduzeće iskazuje kao pozitivnu razliku između svoje vrijednosti u cjelini te zbroja vrijednosti svojih dijelova (Krvavica, 2007).

Vrijednost *goodwill*a nije moguće razdvojiti od poduzeća i nije ga moguće ni kupiti ni prodati, a moguće ju je ostvariti samo kada se poduzeće proda po svoti višoj od vrijednosti imovine (Krvavica, 2007).

Pod pravima se podrazumijevaju: patenti, koncesije, licencije, franšize itd. Patentom poduzeće ima pravo na upotrebu i prodaju nekog proizvoda, a sve kako bi se zaštitila upotreba izuma novih proizvoda od strane ostalih poduzeća. Licencija predstavlja „kupnju prava na korištenje tehnologije, znanja, izuma ili zaštićenog prava“ (Gadžo, 2015: 748).

Koncesijom se ostvaruje odnos ustupanja nekog dobra ili prava pri čemu ona strana koja koristi predmet koncesije plaća naknadu koncesionaru. Franšiza podrazumijeva odnos u kojemu davatelj franšize vlastito trgovačko ime i principe rada licencira nekome drugome, a korisnik se obvezuje plaćati početnu pristojbu i pristojbu za poslovanje zbog upotrebe trgovačkog imena i principa rada poduzeća (Anthony i Reece, 2004).

Pod dugotrajnom financijskom imovinom podrazumijeva se svako ulaganje poduzeća s ciljem ostvarenja neke buduće koristi. Ta se korist očituje kao dobit ili kamate, a očekuje se povrat u razdoblju duljem od godine dana. Dugotrajna potraživanja sadrže još i potraživanja poduzeća zasnovana na raznovrsnim transakcijama poslovanja, a koja bi se trebala naplatiti u periodu koji je dulji od godine dana, a računajući od datuma bilance poduzeća (Belak, 2009).

Ova se potraživanja iskazuju sljedećim stavkama:

- „potraživanje od povezanih društava,
- potraživanje po osnovi prodaje na kredit te
- ostala potraživanja“ (Belak, 2009: 49).

Ovdje je najčešće riječ o potraživanjima za proizvode koji su prodani ili, otkup tuđih potraživanja i potraživanja za sredstva u financijskom leasingu. U situacijama kad se ispravljaju vrijednosti, odvija se umanjenje dugoročnih potraživanja upravo za tu svotu (Parać, 2008).

2.2. Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine primjenom HSFI 6

U skladu sa Zakonom o računovodstvu¹ „svi hrvatski poduzetnici imaju obvezu sastavljanja i prezentacije godišnjih financijskih izvještaja korištenjem HSFI“².

„Iznimke su veliki poduzetnici i oni čije se dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvrštavaju ili se, pak, obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira koji su dužni sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja“.³

Dakle, HSFI moraju primjenjivati mali i srednji poduzetnici koji nemaju uvrštenih dionica na tržištu vrijednosnih papira niti se priprema uvrštenje istih. Sukladno čl. 3. st. 4. Zakona o računovodstvu, u velike se poduzetnike ubrajaju oni koji udovoljavaju barem dvama od sljedeća tri uvjeta:

- „ukupna aktiva prethodne godine 130.000.000,00 kuna,
- prihod prethodne godine 260.000.000,00 kuna i
- prosječan broj radnika prethodne godine 250“⁴.

Svaki standard ima svoj broj i primjenjuje se za određenu stavku, a HSFI 6 obuhvaća dugotrajnu materijalnu imovinu te su sve njegove odredbe pretežno prepisane iz odredbi MRS-a⁵.

¹ Zakon o računovodstvu, NN 78/2017, čl. 3.

² Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) predstavljaju računovodstvena načela i pravila prema kojima se sastavljaju i prezentiraju financijski izvještaji koje primjenjuje računovodstvena struka, a donosi ih Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Razlikuje se 18 Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja od čega se HSFI 6 odnosi na dugotrajnu materijalnu imovinu (prema: <https://www.rriif.hr/standardi/>, 29.08.2022.)

³ Zakon o računovodstvu, NN 78/2017, čl. 3.

⁴ Ibid, NN 78/2017, čl. 3., st. 4.

⁵ MRS su „međunarodni računovodstveni standardi koji podrazumijevaju dogovorena pravila o pripremanju, priznavanju i prezentaciji računovodstvenih stavki poslovnih subjekata“. Sukladno „promjenama u okruženju, kao što su neujednačen makroekonomski razvoj, ubrzan razvoj financijskih tržišta kapitala i slično, standardi se kontinuirano mijenjaju, nadopunjavaju ili stavljaju van uporabe“. U skladu s navedenim, 2001. MRS-evi su nadopunjeni Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (dalje u tekstu: MSFI) (prema: <https://www.hanfa.hr/getfile/39377/Me%C4%91unarnodni%20ra%C4%8Dunovodstveni%20standardi%20i%20Me%C4%91unarnodni%20standardi%20financijskog.pdf>, 29.08.2022.)

HSFI 6 određuje isto kao i:

- „MRS 16-Nekretnine, postrojenja i oprema,
- MRS 23-Troškovi posudbe,
- MRS 17-Najmovi,
- MRS 21-Učinci promjena tečaja stranih valuta i
- MRS 36-Umanjenje imovine“ (Baica, 2008: 280).

Odredbe HSFI-a koriste poduzeća koja su obveza primjenjivati i MSFI te MRS, ali i ostalih odredbi iz istih koje ne moraju primjenjivati poduzetnici koji primjenjuju HSFI. Iako je za očekivati da odredbe HSFI-a nisu u potpunosti prepisane iz MSFI-a i MRS-a, ipak se, donošenjem HSFI, olakšao posao većini hrvatskih poduzetnika (Baica, 2008).

Navedeno je isključivo tako zbog toga što je manji broj odredbi, a i neki se problemi uglavnom nalaze u određenom HSFI-u. Temeljne su računovodstvene kategorije: imovina, obveze, kapital, prihodi, rashodi i dobit. Imovina predstavlja resurse koji su pod kontrolom poduzetnika, a od kojih se u budućnosti očekuje priljev, tj. ekonomska korist. Buduće ekonomske koristi poduzeće može ostvarivati na više načina: pojedinačnim korištenjem ili korištenjem zajedno s drugom imovinom, razmjenom za neki drugi oblik imovine ili, pak, korištenjem kako bi se podmirile obveze i podjelom vlasnicima poduzeća. Imovinu je moguće mjeriti u vidu:

- troška nabave (prošlog troška),
- tekućeg troška,
- utržive vrijednosti,
- sadašnje vrijednosti i
- fer vrijednosti (Baica, 2008).

Mjerenjem imovine prema trošku nabave gleda se plaćeni iznos ili fer vrijednost naknade za nabavu imovine. Mjerenje imovine po tekućem trošku podrazumijeva mjerenje po iznosu novca koji bi se trebao isplatiti kada bi se imovina pribavljala u sadašnjosti. Prilikom mjerenja imovine po utrživoj vrijednosti poduzeće mjeri svoju imovinu po svoti novca koji je moguće dobiti u sadašnjosti prodajom određene imovine. Kada se imovina mjeri prema sadašnjoj vrijednosti podrazumijeva se diskontirana sadašnja vrijednost priljeva novca koji se očekuju u budućnosti. Imovina koja se mjeri prema fer vrijednosti uključuje svotu za koju je moguće razmijeniti imovinu među informiranim nepovezanim stranaka koje žele obaviti transakciju.⁶

⁶ Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN 86/2015, čl. 4.

Poduzeće priznaje imovinu u bilanci onda kad je velika šansa ostvarivanja visokih ekonomskih koristi u budućnosti te kad postoji mogućnost mjerenja vrijednosti ili troška imovine.⁷

Poduzeće koristi dugotrajnu materijalnu imovinu za proizvodnju ili isporučivanje, iznajmljivanje ili, pak, u svrhe administracije i njena se korist očekuje u periodu dužem od jedne godine.⁸

Pored „zemljišta, građevinskih objekata, postrojenja i opreme, alata, pogonskog inventara, namještaja i transportnih sredstava, dugotrajne biološke imovinu, predujmova za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostale dugotrajne materijalne imovine, računovodstveni postupak primjenom HSFI 6 obuhvaća još i ulaganja u nekretnine te dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji“ (Baica, 2008: 80).

Ulaganjima u nekretnine podrazumijevaju se sve nekretnine koje njen vlasnik iznajmljuje (financijski najam) kako bi ostvario prihod od najma ili, pak, rast vrijednosti imovine, ali ne i njenu prodaju. Dugotrajna imovina koju poduzeće planira prodati jest ona čiju je knjigovodstvenu vrijednost moguće nadoknaditi preko prodaje, a ne preko amortiziranja. Ova se imovina mora prodati unutar godine dana otkako je klasificirana, 0 a ona se klasificira kao kratkotrajna imovina (Baica, 2008).

U skladu sa čl. 7. Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja svaki poduzetnik ima obvezu unutar aktive svoje bilance iskazati sljedeće pozicije:

- „A – potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital,
- B - dugotrajna imovina,
- C - kratkotrajna imovina,
- D - plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi te
- E - gubitak iznad kapitala“.⁹

Dugotrajna se imovina u mora prikazati kao:¹⁰

„I - nematerijalna imovina,

II - materijalna imovina,

⁷ Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN 86/2015, čl. 4.

⁸ Ibid

⁹ Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, NN 144/2020, čl. 7.

¹⁰ Ibid

III – dugotrajna financijska imovina,

IV - potraživanja i

V - odgođena porezna imovina“ (nova pozicija).

Poduzetnici imaju obvezu iskazivanja dugotrajne materijalne imovine u svojim bilancama kao pozicije „zemljišta, građevinskih objekata, postrojenja i opreme, alata, pogonskog inventara i transportne imovine, biološke imovine, predujmova za materijalnu imovinu, materijalne imovine u pripremi, ostale materijalne imovine te ulaganja u nekretnine“ (Baica, 2008: 81).

2.3. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine

Ovu je imovinu moguće steći:

- „nabavom kupovinom,
- izradom u vlastitoj izvedbi,
- financijskim najmom,
- razmjenom za drugo sredstvo,
- donacijom ili
- ulaganjem članova“ (Baica, 2008: 82).

Prilikom nabavljanja dugotrajne materijalne imovine kupovinom imovinu se knjiži kao trošak nabave kojeg bi trebalo priznati kao imovinu ukoliko je trošak imovine pouzdano mjerljiv. Trošak nabave obuhvaća: cijenu kupnje, pristojbe uvoza i nepovratne poreze nakon odbijanja popusta, troškova dovoza imovine na lokaciju i u stanje za korištenje, troškova demontaže, uklanjanja imovine i obnove lokacije na kojoj se imovina nalazi. Zemljište predstavlja dugotrajnu materijalnu imovinu koja ima neograničen vijek korištenja i ne amortizira se. Svaka se vrsta zemljišta iskazuje na različitom računu, a na promet zemljištem obračunava se porez na promet nekretnina. U računovodstvu se zemljište i građevinski objekti uvijek iskazuju odvojeno, pa čak i kad se skupa nabavljaju. Pored zemljišta, postoje različite vrste i građevinskih objekata i svaka se od njih iskazuje na posebnom računu. Pored same fakturne vrijednosti građevinskog objekta, nabavna vrijednost obuhvaća i ostale troškove izravno vezane za nabavu objekta.

U te se troškove ubrajaju:

- troškovi izrade projektne i druge dokumentacije,
- izdaci za ishodovanje dozvola koje su neophodne za poslovanje (priklučci vode, plina, struje),

- troškovi uređenja okoliša itd. (Baica, 2008).

U skladu sa Zakonom o porezu na dodanu vrijednost¹¹, isti porez poduzeće obračunava na nekretnine, ali isključivo one tek sagrađene. Pri tome je osnovica za obračun poreza na dodanu vrijednost naknada za vrijednost objekta koji je isporučen, a koja ne uključuje zemljišnu vrijednost niti cijenu naknade komunalnog uređenja zemljišta. Ukoliko je poduzetnik obveznik poreza na dodanu vrijednost, tada se taj porez iz računa koji je dobiven od dobavljača ne knjiži u nabavnu vrijednost nekretnine nego u vidu pretporeza, a plaćeni porez na nekretnine ulazi u njenu nabavnu vrijednost.

Kada se roba uvozi, svaka pravna osoba plaća PDV bila ona obveznik poreza na dodanu vrijednost ili ne (osim nekih zakonskih iznimaka). Kod poduzetnika koji nisu porezni obveznici obračunani se porez na dodanu vrijednost prilikom uvezene robe ne knjiži kao potraživanje već će se evidentirati kao nabavna vrijednost uvezene robe. Kod obveznika koji jesu obveznici poreza na dodanu vrijednost obračunani PDV kod uvoza ne knjiži se kao nabavna vrijednost imovine već u obliku potraživanja za pretporez od države (Baica, 2008).

Obvezu za porez na dodanu vrijednost prilikom uvoza poduzeće ne može knjižiti na kontu obveza za PDV iz razloga što poduzetnik tu obvezu ne plaća Poreznoj upravi nego carinarnici koja, pak, taj porez uplaćuje Poreznoj upravi na njen račun. Dakle, prilikom uvoza robe poduzetnik obvezu za PDV iskazuje kao obvezu prema carinarnici (skupa sa svim ostalim obvezama prema njoj poput carine, carinskih pristojbi i posebnih poreza) te ju ne prikazuje u obrascu PDV-a. Potraživanje od Porezne uprave za PDV koji je uplatilo carinarnici poduzeće mora unijeti u Obrazac PDV-a tek kada se carinarnici uplati ukupna obveza. Upravo je iz tog razloga račun 1603 Pretporez pri uvozu robe raščlanjen na:

- „16030 –Obračunani porez pri uvozu robe i
- 16031 –Plaćeni porez carinarnici pri uvozu robe“ (Baica, 2008: 99).

Kad se obavlja uvoz imovine u poduzeće, jako je važno da poduzetnik evidentira račun obveze prema stranom dobavljaču i njegov devizni račun te da iznos evidentira i u domaćoj i u stranoj valuti. Osim toga, na kraju određenog vremenskog razdoblja poduzetnik treba raščistiti i utvrditi pozitivne ili negativne tečajne razlike. Kada se imovina nabavlja u vlastitoj izvedbi, trošak se utvrđuje upotrebljavajući ista načela kao kod kupnje.

¹¹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/13, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/12, čl. 19.

Naime, ukoliko poduzetnik tijekom poslovanja proizvodi imovinu za prodaju, trošak imovine je najčešće isti kao i trošak proizvodnje imovine koja se planira prodati.

Također, svaki trošak proizvodnje imovine u vlastitoj izvedbi ne spada u trošak imovine. Kod stjecanja dugotrajne materijalne imovine financijskim najmom, isti predstavlja službeni sporazum kojim se obavlja prijenos prava korištenja imovine s najmodavca na najmoprimca. Financijskim se najmom prenosi svaki rizik i nagrada koji su povezani s vlasništvom imovine, a na početnom razdoblju najma trebalo bi provesti njegovo priznavanje u bilanci najmoprimca, i to u obliku imovine i obveza u skladu sa svotama koje su jednake kao i fer vrijednosti iznajmljene imovine. Svaki početni direktni trošak najmoprimca dodaje se iznosu priznatom kao imovina, a najmodavac u bilanci mora priznati dugotrajnu imovinu koji iznajmljuje (financijski najam) te je prikazati kao potraživanje, i to u svoti istoj kao neto ulaganje u najam. Prihod od financijskog najma poduzeće treba priznati na osnovi pravocrtne metode dok se iznajmljuje imovina, i to na osnovici kojom se iskazuje periodična stopa povrata na ulaganja najmodavca. Financijski najam najmodavac mora rasporediti na sustavnoj i racionalnoj osnovi, a nad dugotrajnom materijalnom imovinom koja se iznajmljuje provodi se isknjižavanje iz knjigovodstva (nema amortizacije) (Baica, 2008).

Također, kod najmoprimca se provodi knjiženje u obliku vlastite dugotrajne materijalne imovine, a trošak financijskog najma izražava se kao trošak amortizacije (Baica, 2008).

Kod stjecanja imovine razmjenom, tj. zamjenom za neku drugu imovinu (bilo novčanu, bilo nenovčanu), mjerenje troška takve nabave obavlja se sukladno fer vrijednosti. Ukoliko se primljena imovina ne može mjeriti sukladno fer vrijednosti, mjerenje troška te imovine poduzeće obavlja prema knjigovodstvenoj svoti dane imovine. Kad se imovina zamjenjuje ili razmjenjuje za proizvode ili usluge koji su slični, prihod nije moguće priznati (priznaje se jedino kada radi o proizvodima ili uslugama koji nisu slični). Prilikom razmjenjivanja dugotrajne materijalne imovine za svako je sredstvo potrebno utvrditi kupoprodajnu cijenu koja nije ista kao knjigovodstvena vrijednost i koja predstavlja osnovicu za utvrđivanje poreza (Kramar i Pretnar Abičić, 2019).

Kada se dugotrajna materijalna imovina stječe donacijom, tada nije poznat trošak nabave i onda se, kao njena nabavna vrijednost, knjiži njena fer vrijednost. Fer vrijednost podrazumijeva svotu za koju je neku imovinu moguće razmijeniti ili, pak, iznos koji mora podmiriti jedna od dviju strana koje obavljaju transakciju (Baica, 2008).

Posljednji je slučaj nabavljanja dugotrajne materijalne imovine ulaganjem članova poduzeća i razlikuju se dva načina takve nabave:

- „ulaganje u upisani kapital te
- ulaganje u neupisani kapital“ (Baica, 2008: 95).

Kako bi ulaganje člana trgovačkog društva ili dioničara bilo neoporezivo potrebno je postojanje društvenog ugovora ili neke druge pisane isprave o ulaganju te osiguranje statusa imovine društva (Antić i sur., 2018).

2.4. Priznavanje dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima

Poduzeće može započeti s priznavanjem imovine kao svoju kada zadovolji uvjete za njeno priznavanje, a pod njima se misli na očekivanja budućih ekonomskih koristi nakon ostvarivanja vlasništva nad tom imovinom te mogućnost pouzdanog određivanja njene vrijednosti (Gulin i sur., 2018).

Nakon što se počne priznavati dugotrajna materijalna imovina, s ciljem mjerenja iste poduzeće bi se trebalo odlučiti na odabir metode troška ili metode revalorizacije te ju primijeniti na cijelu dugotrajnu materijalnu imovinu (Baica, 2008).

Sukladno metodi troška, nakon što je priznata, poduzeće može dugotrajnu materijalnu imovinu iskazati prema njezinom trošku, ali ga mora umanjiti za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja. Alternativno, nakon što je imovina priznata, poduzetnik ima mogućnost iskazivanja po revaloriziranom iznosu imovinu s fer vrijednosti koja je mjerljiva i precizna. Taj iznos predstavlja njena fer vrijednost na datum revalorizacije koja je smanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija mora biti dosta temeljita i redovna zbog toga da knjigovodstvena vrijednost nije mnogo različita od vrijednosti koja se dobije na temelju utvrđivanja fer vrijednosti na dan kad je sastavljena bilanca (metoda revalorizacije) (Baica, 2008).

Kako vrijeme odmiče, vrijednosti ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu više nisu tržišne zbog čega poduzeća sve češće primjenjuju fer vrijednosti. Iako nije tržišna vrijednost, fer vrijednost je vezana za tržište, a nerijetko se i poistovjećuju pojmovi tržišne i fer vrijednosti. Fer vrijednost predstavlja vrijednost kojom je moguće razmijeniti imovinu, a fer vrijednost zemljišta i zgrada najčešće je njena tržišna vrijednost određena na temelju procjene (Baica, 2008).

Fer vrijednost postrojenja i opreme predstavlja njihovu tržišnu vrijednost koja je utvrđena temeljem procjene, a koliko će se često provoditi revalorizacija ovisi isključivo o tome kako se mijenja fer vrijednost predmeta dugotrajne imovine. U slučajevima u kojima je fer vrijednost revalorizirane imovine mnogo različita od njene knjigovodstvene vrijednosti, neophodna je daljnja revalorizacija (Baica, 2008).

Ukoliko se revalorizira jedan dio dugotrajne materijalne imovine, neophodna je revalorizacija cijele skupine dugotrajne materijalne imovine u kojoj se taj dio nalazi. Kada dođe do rasta knjigovodstvene vrijednosti imovine uslijed revalorizacije, taj rast treba direktno odobriti kapitalu pod imenom revalorizacijske rezerve. Međutim, kada nastupi smanjenje imovine uslijed revalorizacije, smanjenje se mora priznati kao rashod i treba ga teretiti direktno u revalorizacijsku rezervu. Potom je tu rezervu, ukoliko podrazumijeva dugotrajnu materijalnu dobit, moguće prenijeti u zadržanu dobit poduzeća. Tada je realizirana revalorizacijska rezerva razlika među „amortizacijom koja je utemeljena na revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu imovine te amortizacije koja je utemeljena na izvornom trošku imovine“ (Baica, 2008: 101).

Svakog datuma kada se objavljuje financijski izvještaj poduzeće treba procijeniti može li neka stavka dugotrajne materijalne imovine biti manja. Ukoliko je to moguće, poduzeće mora procijeniti svotu imovine koju je moguće nadoknaditi. Priznati gubitak od umanjenja imovine potrebno je ukinuti onda kada se promjene procjene korištene za definiranje svote, moguće nadoknaditi. Upravo bi tada knjigovodstvenu vrijednost imovine trebalo povećati sve do njenog iznosa koji je moguće nadoknaditi i kako bi se mogla priznavati u financijskom izvještaju (Antić i sur., 2018).

2.5. Prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima

Potrebno je stati s priznavanjem knjigovodstvenog iznosa dugotrajne materijalne imovine onda kada nastupi otuđivanje ili onda kada se više ne očekuju buduće ekonomske koristi od njenog korištenja. U skladu s time, „prihod od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine putem otuđenja ne klasificira se kao prihod u smislu prihoda od prodaje proizvoda, robe i pružanja usluga, nego kao ostali - izvanredni prihodi na neto osnovi“ (Baica, 2008: 42).

Nakon što poduzeće prestane priznavati pojedinu dugotrajnu materijalnu imovinu, utvrđivanje prihoda ili rashoda odvija se tako da se neto zaračunata svota umanjuje za knjigovodstvenu vrijednost iste te imovine. Tada se taj prihod (ili rashod) klasificira kao i svaki drugi prihod (ili rashod).

Prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima odvija se:

- njenim rashodovanjem ili
- prodajom (Baica, 2008).

Slučajevi iz prakse pokazuju da su rashodovanje te isknjiženje dugotrajne materijalne imovine isti poslovni događaj što nije ispravno te se često kao posljedica javlja prisvajanje rashodovane ili nove materijalne imovine koja jest zamjena materijalne imovine koja je rashodovana.

Međutim, rashodovanje podrazumijeva stavljanje imovine izvan uporabe zbog toga što nije upotrebljiva i veže se uz godišnji popis imovine. Svi troškovi rashodovane kratkotrajne materijalne imovine ne spadaju u priznate rashode dokle god ne dođe do otuđenja ili uništenja takve rashodovane imovine. Poduzeće bi trebalo imati jedno stalno povjerenstvo za rashodovanje materijalne imovine i to bi tijelo u tijeku godine donosilo prijedloge o rashodovanju materijalne imovine kada je to potrebno, a sve temeljem prethodno napisanih zahtjeva djelatnika poduzeća (Kolarević, 2005).

Odluku o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine potrebno je donijeti kada se neka materijalna imovina više ne može koristiti. Materijalna imovina koja se rashoduje može se prodati ili, pak, dati kao poklon nekome. Ukoliko se pozitivno odluči o tome da se rashodovana dugotrajna materijalna imovina uništi, tada je potrebno da poduzeće svede „knjigovodstvenu vrijednost rashodovane materijalne imovine na nulu preko konta ispravka vrijednosti“ (Kolarević, 2005: 75).

Knjigovodstvena vrijednost predstavlja razliku nabavne vrijednosti te ispravka vrijednosti, a ukoliko se odluči da će se otuđiti rashodovana imovina, mora se donijeti odluka i o procjenjivanju ostale vrijednosti imovine.

Ostatak vrijednosti predstavlja neto iznos za koji se očekuje da će pripasti pravnoj osobi za rashodovanu materijalnu imovinu prilikom otuđenja, nakon što se odbiju očekivani troškovi otuđenja. Ukoliko se procijeni vrijednost rashodovane materijalne imovine za otuđenje i ta vrijednost bude manja od one knjigovodstvene, tada je potrebno knjigovodstvenu vrijednost umanjiti za izračunatu razliku, i to putem računa ispravka vrijednosti.

Dakle, nedovoljno je samo donijeti odluku o tome da se rashoduje materijalna dugotrajna imovina već se treba i odlučiti hoće li se i kako ta imovina otuđiti ili uništiti. Ako se odluči provesti otuđenje, tada je potrebno napraviti procjenu ostatak njene vrijednosti. Potom, nakon donošenja odluke o tome da se rashoduje dugotrajna materijalna imovina jako je važno fizički odvajanje iz korištenja te zaduživanje posebne fizičke osobe za tu imovinu (Baica, 2008).

Prema odluci o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine nije moguće samo isknjižiti imovinu iz poduzeća već je potrebno učiniti sljedeće:

- ukoliko je odlučeno da će se rashodovana imovina uništiti, knjigovodstvena vrijednost te imovine svodi se na nulu (nabavna vrijednost i ispravak vrijednosti moraju biti jednakog iznosa) te
- ukoliko je odlučeno da se otuđi rashodovana imovina, tada se ta imovina prenosi u kratkotrajnu materijalnu imovinu namijenjenu prodaji (Baica, 2008).

Kada se donese odluka o tome da se rashoduje dugotrajna materijalna imovina koja je namijenjena uništavanju, za knjigovodstvenu se vrijednost odobravaju računi ispravka vrijednosti dugotrajne materijalne imovine i nastaje zaduživanje računa rashoda. Kod dugotrajne materijalne imovine s knjigovodstvenom vrijednosti jednakoj nuli, odluka o rashodovanju ne znači niti jedno knjiženje u knjigovodstvu poduzeća. Temeljem odluke o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine nije moguće, a nije dozvoljeno ni izvršavanje isknjiženja materijalne imovine iz evidencije knjigovodstva (Baica, 2008).

3. Tretiranje amortizacije i vrijednosnih usklađivanja dugotrajne materijalne imovine u vidu računovodstva

Za dugotrajnu materijalnu imovinu specifično je postepeno i dulje trošenje (u usporedbi s kratkotrajnom imovinom). Takvim postepenim trošenjem dugotrajne materijalne imovine smanjuje se njena vrijednost, a navedeni se proces naziva amortizacija.

3.1. Termin i vrste amortizacije

Prema standardima MRS 16 i HSFI 6, „amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezina korisnog vijeka upotrebe“ (Bakran, Gulin i Milčić, 2016: 878).

Iznos amortizacije predstavlja trošak poduzeću, i to jednak trošku nabave imovine, ali umanjen za ostatak njene vrijednosti. Pod utrošenom se vrijednosti dugotrajne materijalne imovine koja se upotrebljava u proizvodnji podrazumijeva samo dio vrijednosti proizvoda ili usluga proizvedenih od strane poduzeća što se ostvaruje uračunavanjem samo dijela dugotrajne imovine koji je utrošen u vidu troška amortizacije „u troškove proizvodnje proizvoda ili, pak, pružanja usluga“ (Dražić Lutilsky i sur., 2015: 87).

„Trošak amortizacije dugotrajne materijalne imovine kojeg poduzeće ne upotrebljava u svojoj proizvodnji ne spada u trošak proizvoda nego u trošak razdoblja te se treba priznati kao rashod u periodu kada je nastupio njegov obračun“ (Kovačević i Vojnović, 2000: 335).

U izvorima postoje još neke definicije amortizacije, poput sljedećih:

- „amortizacija je sistematizirani vremenski raspored vrijednosti sredstva koje se amortizira u vijeku trajanja tog sredstva“ (Kovačević i Vojnović, 2000: 335),
- pod pojmom amortizacije podrazumijeva se kvantificiranje troška dugotrajne imovine u procesu poslovanja,
- amortizacija predstavlja prijenos vrijednosti objekta na objekt,
- amortizacijom poduzeće izražava trošenje vlastitih osnovnih sredstava i umanjenje njihovih vrijednosti.

Početak amortizacije smatra se trenutak kad imovina postane spremna za korištenje, tj. kad je aktivirana i kada počinje njena upotreba u poslovanju.

Završetkom amortizacije smatra se trenutak kada je istekao vijek njenog korištenja na temelju čega se je i amortizirala (Belak, 2009).

Međutim, završetak amortizacije može nastupiti i ranije, tj. prije datuma razvrstavanja imovine koja je za prodaju ili, pak, prije nego što prestane njeno priznavanje kada se radi o tzv. ranijem prestanku amortizacije. Razlikuju se imovina koja podliježe te imovina koja ne podliježe obračunu amortizacije. U skladu s time, imovinu koja podliježe obračunu amortizacije čine:

- „imovina s ograničenim vijekom trajanja (korištenja),
- imovina za koju se očekuje da će se koristiti dulje od jedne godine,
- imovina nabavne vrijednosti koja je viša od 3.500,00 kuna te
- imovina koju poduzetnik drži za korištenje u proizvodnji, prodaji robe i pružanju usluga ili, pak, za administrativne svrhe“ (Belak, 2009: 37).

Ovdje se ubrajaju građevinski objekti, postrojenja i oprema poput strojeva, alata i namještaja. Nad dugotrajnom materijalnom imovinom s neograničenim vijekom trajanja, tj. korištenja ne provodi se amortizacija.

U skladu sa Zakonom o porezu na dobit, obračun amortizacije ne vrši se za sljedeću imovinu:

- „zemljište, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva,
- financijsku imovinu,
- spomenike kulture i
- umjetnička djela“.¹²

Iako je jako važno istinito prikazivanje financijskih izvještaja i njihovih stavaka, nije rijetkost da se iskazuje precijenjena ili, pak, podcijenjena vrijednost imovine poduzeća (Dražić Lutilsky i sur., 2015).

U skladu s principom opreza, poduzeće ne smije precijeniti vlastitu imovinu, ali ju može (blago) podcijeniti. Upravo bi zato trebalo stalno vršiti provjere fer vrijednosti imovine koju posjeduje, tj. koju ima evidentiranu u svojoj bilanci. Bez obzira je li poduzeće dugotrajnu materijalnu imovinu nakon početnog priznavanja iskazalo prema troškovima ili u iznosu revalorizacije, neophodno je provesti amortizaciju kako bi se rasporedila stopa amortizacije prilikom korištenja materijalne imovine. Pri tome se pod vijekom korištenja podrazumijeva period njene upotrebe u poduzeću i kada će ono ostvarivati određenu korist od nje.

¹² Zakon o porezu na dobit, čl. 12.

3.2. Metode amortizacije u računovodstvene svrhe

Kako je već u prethodnim poglavljima rečeno, amortizaciji podliježu dugotrajna nematerijalna te dugotrajna materijalna imovina (ovisno kako koja), a to propisuju računovodstveni standardi. Prije nego se započne s obračunom amortizacije, poduzeće mora uvidjeti ima li neke značajne dijelove imovine koji bi se mogli posebno amortizirati. Sukladno standardima računovodstva, svaki bi se dio neke nekretnine, opreme i postrojenja sa značajnim troškovima trebao amortizirati posebno. Posebno je važno da se obrati pozornost na onu dugotrajnu imovinu s više dijelova s različitim vjekovima korištenja. Upravo se vijek korištenja definira na temelju vremena u kojemu poduzeće smatra da će upotrijebiti imovinu (Belak, 2009).

Pod vijekom korištenja podrazumijeva se:

- „period u kojemu se očekuje da će sredstvo biti poduzeću raspoloživo za korištenje ili
- broj proizvoda koje poduzeće očekuje da će ostvariti od tog sredstva“ (Belak, 2009: 49).

Iz navedenog proizlazi činjenica da poduzeće mora napraviti procjenu oko toga koliko će godina upotrebljavati imovinu u ovisnosti o njenim mogućnostima. Međutim, broj godina vijeka korištenja nije potrebno definirati za svrhe računovodstva prema poreznim propisima jer se ondje navodi da je imovinu „moguće amortizirati kao porezno priznati rashod, ali u nekim bi slučajevima to moglo biti jednako godina“ (Vujević, 2005: 50).

Međutim, ukoliko se na realan način sagledaju stvari, obračunavanje amortizacije po najvećim dozvoljenim stopama poreza u većem je dijelu slučajeva puno viši od amortizacije koja se računa po računovodstvenim propisima (Vujević, 2005).

Na visinu troška amortizacije utječu različiti instrumenti, a jedni su od njih metode amortizacije koje mogu biti:

- funkcionalna (prema učinku) i
- vremenska (unutar koje se razlikuju linearna, degresivna i funkcionalna metoda) (Belak, 2009).

Poduzeće može koristiti različite metode amortizacije tijekom vijeka korištenja imovine, a kao rezultat javljaju se različiti iznosi te različiti financijski rezultati krajem razdoblja za koje se pravi obračun. Cjelokupna amortizacija za cijelo razdoblje korištenja imovine jednaka je bez obzira koju metodu odabere poduzetnik.

Stoga, odabrana metoda amortizacije predstavlja instrument kojim poduzeća mogu manipulirati svojim financijskim rezultatom isključivo nakratko. Naime, „na dulji period amortizacija ne utječe na financijski rezultat poslovanja poduzeća“ (Belak, 2009: 59).

3.3. Obračun amortizacije

Termin metoda amortizacije podrazumijeva matematičko-računovodstvena rješenja uz pomoć kojih se želi napraviti što točniji raspored amortizacijskih iznosa na razdoblja za koja se pravi obračun. „Svaka metoda amortizacije ima za cilj razumni i sustavni raspored (alokaciju) vrijednosti imovine, umanjenu za ostatak vrijednosti, na razdoblja u kojima će se imovina koristiti.“ (Dražić Lutinsky, 2010: 246).

Koju god metodu obračuna amortizacije poduzeće koristilo, najvažnije je da prikazuje koliko se ekonomskih koristi imovine poduzeća troši. Poduzeće bi se trebalo odlučiti na metodu amortizacije kojom može najrealnije iskazati trošenje ekonomskih koristi sredstava. Također, metodu koju odabere poduzeće mora primjenjivati tijekom svog poslovanja. Korištenu bi metodu poduzeće trebalo pregledati barem krajem poslovne godine te, ako otkrije nepravilnosti, može promijeniti tu metodu. Prema teoriji i praksi računovodstva razlikuje se nekoliko metoda za obračun amortizacije, ali se u praksi primjenjuje samo nekoliko, i to isključivo zbog jednostavnosti (Bakran i sur., 2016).

U skladu s time, koriste se sljedeće metode obračuna amortizacije:

- linearna,
- degresivna i
- funkcionalna (Bakran i sur., 2016).

„Dok se linearna i degresivna metoda ubrajaju u vremenski, funkcionalna se metoda ubraja u funkcionalni sustav, a pored linearne i degresivne, u funkcionalni sustav spada i progresivna metoda obračuna amortizacije.“ (Bakran i sur., 2016: 40).

Vremenske se metode temelje na unaprijed određenom vijeku korištenja te imovine. Korištenjem dugotrajne materijalne imovine koja ima ograničeni vijek njezina se vrijednost smanjuje, a iako se ne upotrebljava, vrijednost imovine je moguće smanjiti uslijed zastarjelosti i fizičkog starenja (Bakran i sur., 2016).

Zbog toga je potrebno razmotriti sljedeće faktore koji imaju utjecaja na definiranje korisnog vijeka korištenja imovine:

- očekivano korištenje sredstava poduzeća sukladno kapacitetu ili efektu koji se očekuje te
- fizičko trošenje koje se očekuje, a ovisi o čimbenicima proizvodnje (poput broja smjena, programa popravaka i održavanja te briga o održavanju) (Žager i sur., 2016).

3.3.1. Linearna metoda i primjer obračuna linearne amortizacije

Linearna metoda amortizacije predstavlja najjednostavniju i najviše korištenu metodu obračuna, a karakterizira ju jednaka amortizacija svake godine tijekom cijelog vijeka korištenja imovine. Kada poduzeće ne upotrebljava imovinu, ali ima obvezu obračunavanja amortizacije, ista se obračunava u jednakom iznosu svake godine dok se koristi. Ukoliko ne postoji ostatak vrijednosti ili je, pak, ima, ali nije značajan, godišnju je stopu amortizacije moguće je izračunati po ovoj formuli:

„godišnja stopa amortizacije = 100% / broj godina vijeka trajanja“ (Belak, 2009: 77).

Ako ostatak vrijednosti sredstava ipak postoji i nakon isteka roka trajanja, godišnju stopu amortizacije moguće je izračunati prema sljedećoj formuli:

„godišnja stopa amortizacije = 1 - % ostatka vrijednosti/broj godina vijeka trajanja“ (Belak, 2009: 77).

Za dobivanje godišnjeg iznosa amortizacije koristi se sljedeća formula:

„godišnja svota amortizacije = nabavna vrijednost x godišnja stopa amortizacije“ (Belak, 2009: 78).

Osnovicu obračunavanja amortizacije ne treba uvijek predstavljati vrijednost nabave nego može i revalorizirani iznos, a onda se, sukladno tome, korigira i formula. Kada se nabavlja ili otuđuje imovina tijekom godine, poduzeće obračunava amortizaciju samo za ona razdoblja kada je sredstvo bilo u obračunu, a onda se godišnji iznos amortizacije podijeli s 12 te se, potom, pomnoži s brojem mjeseci u obračunu (Belak, 2009).

Tablica 1. prikazuje primjer obračuna amortizacije po linearnoj metodi, i to nabavku novog namještaja s troškom nabave od 400.000,00 kuna, a korisnim vijekom trajanja od četiri godine.

Tablica 1. Obračun amortizacije po linearnoj metodi

GODINA	GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE	GODIŠNJI IZNOS AMORTIZACIJE	AKUMULIRANA AMORTIZACIJA	SADAŠNJA VRIJEDNOST
0				400.000,00
1	25%	100.000,00	100.000,00	300.000,00
2	25%	100.000,00	200.000,00	200.000,00
3	25%	100.000,00	300.000,00	100.000,00
4	25%	100.000,00	400.000,00	0,00

Izvor: izrada autorice

Iz tablice 1. je moguće zaključiti da se, prema linearnoj metodi, obračun amortizacije vrši tako da se 100% dijeli s četiri. Godišnji iznos amortizacije dobiva se množenjem troška nabave i godišnje stope amortizacije (400.000,00 x 25%).

Linearnu metodu najčešće koriste poduzeća, tj. kod gotovo svakog oblika dugotrajne materijalne imovine, tj. kad se ne mijenja korist za poduzetnika u razdoblju korisnog vijeka trajanja imovine.

3.3.2. Degresivna metoda i primjer obračuna degresivne amortizacije

Sljedeća je metoda obračuna amortizacije degresivna, a nerijetko se naziva još i metodom opadajućeg salda (Belak, 2009).

Kod degresivne se metode godišnji iznos amortizacije postupno umanjuje kako prolazi vijek upotrebe imovine, a metoda se koristi kod imovine koju poduzeće upotrebljava na početku intenzivnije nego kasnije. Upravo je zato iznos amortizacije prvih godina viša nego u kasnijim godinama. Efekt ove metode vidljiv je odmah na početku, tj. u prvom dijelu korisnog vijeka trajanja jer se tada otpisuje najviše troškova njene nabave (Dražić Lutilsky, 2010).

Degresivna metoda može biti:

- aritmetičkog i
- geometrijskog oblika (Baica, 2017).

Za aritmetički je oblik karakteristično da se svake godine pravi obračun nove amortizacijske stope koja tijekom godina postaje sve manja i primjenjuje se na nabavnu vrijednosti. Svota amortizacije svake godine opada u jednakim iznosima, a obračun amortizacije izračunava se prema sljedećoj formuli:

$$„amortizacijska stopa = \frac{v-(n-1)}{v(v+1)/2}“ \text{ (Baica, 2017: 30)}$$

pri čemu v označava razdoblje imovinskog vijeka, a n godinu obračuna amortizacije.

Za razliku od aritmetičkog oblika, geometrijskim se oblikom degresivne metode upotrebljava iste amortizacijska stopa te opadanje svote amortizacije tijekom godina. Međutim, za nju je

specifično neprimjenjivanje nabavne već sadašnje vrijednosti, tj. nabavne vrijednosti umanjene za ispravak vrijednosti (Baica, 2017).

Jedna je od negativnih strana ove metode nemogućnost pokrivanja cjelokupnog amortizirajućeg iznosa i upravo se zato u praksi češće kombiniraju metoda opadajuće osnove i linearna metoda (Belak, 2009).

Tada se iznos amortizacije u prvim godinama vijeka trajanja imovine naglo umanjuje, a poslije iznos amortizacije postaje isti za svaku godinu. Prema ovoj kombiniranoj metodi stopa amortizacije se za početne godine vijeka trajanja izračunava prema % stope koja se upotrebljava u linearnoj metodi, a za ostale se godine iznos koji je ostao neamortiziran podijeli ravnomjerno po godinama (Belak, 2009).

Poduzeća znaju koristiti i metodu zbroja godina za koju je karakteristično ubrzano smanjenje amortizacije svake godine i pokrivanje cjelokupne vrijednosti amortizirajućeg iznosa.

Stopu amortizacije je potrebno računati posebno za svaku godinu, i to prema sljedećoj formuli:

„stopa amortizacije = preostali broj godina vijeka trajanja/zbroj godina“ (Belak, 2009: 58)

„zbroj godina = $n \times (n+1)/2$ “ (Belak, 2009: 58)

Tablica 2. prikazuje primjer obračuna amortizacije prema degresivnoj (aritmetičkoj) metodi, i to nabavku novog namještaja čiji je nabavni trošak 400.000,00 kuna, a korisno razdoblje trajanja imovine iznosi četiri godine.

Prvo je potrebno izračunati stope amortizacije za 1. razdoblje:

$$\text{„amortizacijska stopa} = \frac{v-(n-1)}{v(v+1)/2} = \frac{4-(1-1)}{4(4+1)/2} = \frac{4-(1-1)}{4(5)/2} = \frac{4-(1-1)}{10} = 0,40 = 40\% \text{ (Belak, 2009: 58)}$$

Isto tako se računa amortizacijska stopa i za ostale godine prema čemu stope iznose redom: 30, 20 i 10%.

Tablica 2. Obračun amortizacije po degresivnoj (aritmetičkoj) metodi

GODINA	GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE	GODIŠNJI IZNOS AMORTIZACIJE	AKUMULIRANA AMORTIZACIJA	SADAŠNJA VRIJEDNOST
0				400.000,00
1	40%	160.000,00	160.000,00	240.000,00
2	30%	120.000,00	280.000,00	120.000,00
3	20%	80.000,00	360.000,00	40.000,00
4	10%	40.000,00	400.000,00	0,00

Izvor: izrada autorice

Iz tablice 2. se može vidjeti da se stopa amortizacije na nivou godine konstantno smanjivala, a osnovica za obračun je svake godine bila jednaka.

3.3.3. Funkcionalna metoda i primjer obračuna funkcionalne amortizacije

Funkcionalna je metoda obračuna amortizacije utemeljena na upotrebi ili količini proizvoda koji se očekuju u budućnosti (Belak, 2009).

Ova metoda podrazumijeva obračun amortizacije u ovisnosti o upotrebi imovine u svake godine i upravo je zato jako bitno da se procijeni njena očekivana upotreba. Metoda je specifična po tome što, kod utvrđivanja iznosa amortizacije, kreće od toga koliko je imovine iskorišteno (kod drugih se metoda kreće od vijeka korištenja). Ova metoda nalaže da se vrijednost nabave imovine podijeli s jedinicama koje su procijenjene na temelju toga koliko ih poduzeće proizvede ili obavi u tijeku njena trajanja. Godišnju svotu amortizacije moguće je izračunati množenjem amortizacije po učinku i broja jedinica koje su proizvedene u jednoj godini (Belak, 2009).

Za ovu je metodu najvažnije da se što preciznije predvidi stvarna upotreba sredstava u razdoblju tijeka korištenja jer navedeno predstavlja temelje obračuna amortizacije. Ukoliko se korištenjem ove metode ne može odraziti očekivano trošenje budućih ekonomskih koristi, potrebno je ovu metodu „koristiti u kombinaciji s metodom kojom se iskazuje vremensko trošenje budućih ekonomskih koristi imovine“ (Belak, 2009: 47).

Budući da trošenje imovine ne nastupa isključivonjenim korištenjem nego i uslijed zastarjelosti, neophodno je obračunavanje amortizacije kojom će se izraziti koliko je vremensko trošenje ekonomskih koristi.

Razlikuju se sljedeći oblici funkcionalne metode:

- „metoda prema broju sati i
- metoda prema broju proizvedenih proizvoda/pruženih usluga“ (Belak, 2009: 47).

Ove se metode razlikuju po tome što metoda prema broju sati procjenjuje broj ukupnih sati rada sredstava, a druga procjenjuje ukupan broj proizvoda koji su proizvedeni. Za izračun amortizacijske stope kod metode prema broju sati koristi se sljedeća formula:

$$\text{„amortizacijska stopa} = \text{ broj radnih sati za pojedinu godinu} / \text{ ukupno procijenjeni broj radnih sati kroz cijeli vijek trajanja} \text{“ (Belak, 2009: 47)}$$

Kod iste metode svota amortizacije na nivou godine računa se sukladno sljedećoj formuli:

„*godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost x amortizacijska stopa*“ (Belak, 2009: 48).

Obračun amortizacije prema funkcionalnoj metodi prema broju proizvedenih proizvoda računa se prema sljedećim formulama:

„*amortizacijska stopa = broj proizvedenih proizvoda za pojedinu godinu / ukupno procijenjeni broj proizvoda za cijeli vijek trajanja*“

„*godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost x amortizacijska stopa*“ (Belak, 2009: 49)

Tablica 3. prikazuje obračun amortizacije prema funkcionalnoj metodi, i to nabavku fotokopirnog stroja vrijednosti 400.000,00 kuna koji ima korisni vijek trajanja četiri godine. Prema procjenama, stroj može kopirati 1.000.000 kopija u te četiri godine, redom kako je prikazano u tablici 3.

Tablica 3. Obračun amortizacije po funkcionalnoj metodi

GODINA	FOTOKOPIJE	STOPA AMORTIZACIJE	GODIŠNJA SVOTA AMORTIZACIJE	AKUMULIRANA AMORTIZACIJA	SADAŠNJA VRIJEDNOST
0					400.000,00
1	360.000	36%	144.000,00	144.000,00	256.000,00
2	230.000	23%	92.000,00	236.000,00	164.000,00
3	300.000	30%	120.000,00	356.000,00	44.000,00
4	110.000	11%	44.000,00	400.000,00	0,00

Izvor: izrada autorice

Iz tablice 3. se može vidjeti da se amortizacijska stopa dobila dijeljenjem broja fotokopija s procjenom broja fotokopija u četiri godine. Svota amortizacije na razini godine izračunala se množenjem vrijednosti nabave s amortizacijskom stopom.

Iz prethodno prikazanih metoda obračuna amortizacije može se zaključiti da je svaka specifična te ima svoje prednosti i nedostatke, ali linearna je metoda najjednostavnija od svih njih. Međutim, poduzeće ima pravo izabrati koju će metodu obračuna amortizacije koristiti, ali koju god da odabere, najvažnije je da se odluči na onu koja najbolje iskazuje stvarno trošenje ekonomskih koristi sredstava. Također je važno da korištenu metodu poduzeće pregleda barem krajem poslovne godine te da ju, ako otkrije nepravilnosti, promijeni.

4. Tretiranje amortizacije iz aspekta poreza i računovodstva

S obračunom amortizacije sukladnoj standardima računovodstva kreće se onda kada se imovina poduzeća može koristiti, odnosno od onda od kada je na mjestu i u uvjetima potrebnima za upotrebu.

Tablica 4. prikazuje najvažnije razlike obračuna amortizacije među računovodstvenim i poreznim propisima.

Tablica 4. Računovodstveni i porezni propisi u obračunu amortizacije

RAČUNOVODSTVENI PROPISI	POREZNI PROPISI
LINEARNA, DEGRESIVNA I FUNKCIONALNA METODA OBRAČUNA AMORTIZACIJE	LINEARNA METODA OBRAČUNA AMORTIZACIJE I PROPISANE STOPE
POČETAK AMORTIZACIJE KADA JE IMOVINA SPREMNA ZA KORIŠTENJE	PRIZNAVANJE TROŠKA AMORTIZACIJE OD PRVOG DANA MJESECA NAKON STAVLJANJA DUGOTRAJNE IMOVINE U UPORABU
AMORTIZACIJA NE PRESTAJE PRESTANKOM KORIŠTENJA IMOVINE	ZA IMOVINU KOJOM SE NE OBAVLJA DJELATNOST NE PRIZNAJU SE TROŠKOVI AMORTIZACIJE
AMORTIZIRAJUĆI IZNOS IMOVINE POTREBNO JE RASPOREDITI SUKLADNO NJEGOVOM VLIJEKU UPOTREBE	AMORTIZACIJA DUGOTRAJNE IMOVINE PRIZNAJE SE KAO RASHOD NA TEMELJU ZAKONA O POREZU NA DOBIT

Izvor: izrada autorice (prema Antić i sur., 2018)

Suprotno od standarda računovodstva, prema poreznim propisima trošak amortizacije moguće je priznavati „od prvoga dana mjeseca koji slijedi iza mjeseca u kojemu je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu“ (Antić i sur., 2018; 71).

Tako se, npr. imovina koju je poduzeće nabavilo u ožujku i može se koristiti od travnja, a poduzeće je koristi od kolovoza, sukladno standardima računovodstva amortizira se od travnja, a prema poreznim propisima od kolovoza. Poduzeće mora udovoljiti i jednom i drugom kriteriju i, sa svrhom računovodstvenog izvještavanja obračun amortizacije izraditi od travnja, a amortizacijski trošak u svrhu poreza u prijavi poreza na dobit na nivou jedne godine mora napraviti korekciju osnovice za prekomjerno obračunanu amortizaciju. Time se pojavljuje privremena razlika, tj. odgođena porezna imovina. Do sada se u hrvatskoj praksi amortizacija koja se obračunala za svrhe poreza priznala u financijskim izvještajima iz razloga što se nije primjenjivao MRS 12 (Antić i sur., 2018).

Međutim, nakon što je donesen HSFI i započelo se s njegovom primjenom, nastupaju razlike u obračunima amortizacije sukladno HSFI-ju i sukladno poreznim pravilima zbog kojih su neophodna knjiženja privremenih razlika (Antić i sur., 2018).

Osnovni je cilj privremenih razlika uklanjanje faktora korištenja poreznih pogodnosti koje su omogućene temeljem Zakona o porezu na dobit, i to na osnovi rezultata poslovanja iskazanih računu dobiti ili gubitka (Belak, 2009).

Sukladno Zakonu u porezu na dobit poduzeće može priznati „trošak amortizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u svoti obračunatoj na trošak nabave po linearnoj metodi i primjenom zakonski određenih godišnjih amortizacijskih stopa prilikom čega se amortizacija obračunava pojedinačno za svako osnovno sredstvo“.¹³

Stoga, prema ovom Zakonu, dozvoljeno je korištenje linearne metode s ciljem izračunavanja troškova amortizacije u porezne svrhe. Zatim, dok je s porezne strane propisana vrijednost dugotrajne imovine kao jedan od kriterija da bi se ona priznala, prema računovodstvenim standardima to nije tako. Prema HSFI-ju se sva imovina s rokom korištenja duljim od godine dana mora klasificirati i priznati kao dugotrajna imovina. Međutim, navedenim se zakonskim rješenjem u praksi ostvaruje sljedeće: svaka stavka dugotrajne imovine s vrijednosti manjom od 3.500,00 kuna u poslovnim se knjigama poduzeća vodi kao kratkotrajna imovina, tj. sitni inventar što predstavlja pravilan postupak iz pozicije poreznih propisa.¹⁴

Tablica 5. prikazuje godišnje stope amortizacije dugotrajne imovine po amortizacijskom vijeku koji je utvrđen za svrhe oporezivanja.

Godišnje stope amortizacije mogu se podvostručiti što bi onda značilo da je moguće udvostručenje godišnjih troškova amortizacije u svrhe poreza. Osim toga, moguće je i da poduzetnik koristi niže stope amortizacije od onih koje su propisane zakonom, npr. „primjena godišnje stope 15% za osnovno stado, pri čemu se tako obračunata amortizacija, koja je niža od porezno dopustive, smatra porezno priznatim rashodom“¹⁵

Amortizaciju koja je obračunata na otpisanu dugotrajnu imovinu nije dozvoljeno priznavati kao porezni rashod. U potpunosti otpisana dugotrajna imovina mora se zadržati u evidenciji poduzeća dokle god se ne odvije njena prodaja, darovanje, otuđenje ili, pak, uništenje.¹⁶

¹³ Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, čl. 12.

¹⁴ Pravilnik o amortizaciji, NN 54/2001

¹⁵ Ibid

¹⁶ Ibid

Tablica 5. Godišnje stope amortizacije dugotrajne imovine prema amortizacijskom vijeku utvrđenom za svrhe oporezivanja

VRSTA DUGOTRAJNE IMOVINE	VIJEK TRAJANJA (u godinama)	GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE (u %)	PODVOSTRUČENA STOPA AMORTIZACIJE (u %)
GRAĐEVINSKI OBJEKTI I BRODOVI > 1.000BRT	20	5	10
OSNOVNO STADO, OSOBNI AUTOMOBILI	5	20	40
NEMATERIJALNA IMOVINA, OPREMA, VOZILA (OSIM OSOBNIH AUTOMOBILA), MEHANIZACIJA	4	25	50
RAČUNALA, RAČUNALNA OPREMA I PROGRAMI, MOBILNI TELEFONI I OPREMA ZA RAČUNALNE MREŽE	2	50	100
OSTALA NESPOMENUTA IMOVINA	10	10	20

Izvor: izrada autorice (prema Pravilniku o amortizaciji, NN 54/2001)

Iz tablice 5. se može vidjeti da najduže traju građevinski objekti i brodovi većih od 1.000 BRT¹⁷, i to 20 godina, a najkraći kod računala i ostale srodne opreme. U skladu s time, propisane su godišnje stope amortizacije i one su najviše za računala i opremu iz te skupine, a najniže upravo za građevinske objekte i brodove.

4.1. Stopa amortizacije

Kako je već prethodno rečeno, hrvatska poduzeća mogu koristiti ubrzane godišnje stope amortizacije, a prema trenutnom zakonu te su stope (koje su maksimalno dopustive) visoke što izaziva podcijenjenost dugotrajne imovine korištenje tih stopa (prethodno prikazanih u tablici 5.) (Veršić, 2013).

Godišnja se stopa amortizacije utvrđuje po amortizacijskom vijeku za svrhe oporezivanja, a po poreznim propisima dozvoljeno je udvostručavanje tih stopa. Amortizaciju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine moguće je priznati svakoj pravnoj i fizičkoj osobi

¹⁷ BRT je znak za staru mjernu jedinicu bruto registarsku tonu (prema:

<https://enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=9774>, 05.09.2022.)

(dohodašu) u obliku rashoda, i to u iznosu koji je obračunat na nabavni trošak prema linearnoj metodi upotrebom godišnjih stopa amortizacije (Veršić, 2013).

Svaki iznos amortizacije koji se obračunava prema stopama višima od najviših porezno dozvoljenih predstavlja privremeno porezno nepriznat rashod zbog čega je potrebno da se osnovica poreza uveća za iznos amortizacije viši od najvišeg porezno dozvoljenog iznosa. Do ukidanja privremene razlike dolazi kada više nema amortizacije (s aspekta računovodstva), ali se ona i dalje obračunava u svrhe poreza. U praksi se nerijetko postavljaju pitanja vezana za obvezu primjenjivanja istih amortizacijskih stopa za svaku pojedinačnu grupu dugotrajne imovine iste vrste, a u praksi računovodstva moguće je da se primjenjuju različite stope amortizacije na poneka sredstva dugotrajne imovine koja su u istoj grupi dugotrajne imovine. Kako je ranije rečeno, poduzetnici prate HSFI 6 te MRS 16 za određivanje koliko se dugo imovina može koristiti (korisno), ali određivanje amortizacijske stope na nivou godine ovisi upravo kako svaki pojedinačni poduzetnik determinira vijek korištenja pojedine dugotrajne imovine. Stoga se za imovinu za koju se razdoblje korištenja izražava putem vremena, tj. putem broja godina korištenja, što i je najčešće u hrvatskoj praksi računovodstva, za obračunavanje amortizacije definiraju stope amortizacije na godišnjem nivou. Dakle, zapravo ne postoji prepreka da se, na temelju procjenjivanja koliko će sredstvo vremena biti korisno, za svako pojedinačno sredstvo koristi različita amortizacijska stopa (Belak, 2009).

4.2. Porezni tretman amortizacije kao priznati i nepriznati rashod

„Zakon o porezu na dobit priznaje amortizaciju za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz do 400.000 kuna troška nabave po jednom sredstvu, pri čemu se porezno priznaje samo 50% tako utvrđenog troška amortizacije“ (Kubik i Stojanović, 2020: 7).

U situacijama kada je trošak nabave „viši od 400.000 kuna, tada se amortizacija poviše tog iznosa priznaje samo u situacijama kada se sredstvo koristi isključivo za registriranu djelatnost najma ili prijevoza. U slučaju posjedovanja plovila, zrakoplova, apartmana i kuća za odmor, troškovi amortizacije priznaju se ako“ (Kubik i Stojanović, 2020: 7). :

- poduzetnik ima registraciju za djelatnosti iznajmljivanja i/ili prijevoza i
- poduzetnik, „po osnovi korištenja plovila i zrakoplova ostvaruje godišnji prihod u iznosu od minimalno 7% od njihove nabave vrijednosti, odnosno prihod u iznosu od minimalno 5% od nabavne vrijednosti apartmana i kuća za odmor koje koristi u poslovne svrhe“ (Kubik i Stojanović, 2020: 7).

Budući da je svaki poduzetnik dužan sastavljati financijske izvještaje koji su sukladni standardima računovodstva, obračun amortizacije trebao bi biti utemeljen, prvenstveno na procjeni korisnog vijeka trajanja korištenja imovine.

Također, metoda obračuna amortizacije koja se primjenjuje mora odražavati što više načine na koje poduzeće upotrebljava imovinu u poslovanju. Nakon što se napravi takav obračun i nakon što se dobiju troškovi amortizacije, mora se utvrditi jesu li isti troškovi u isto vrijeme i porezno priznati rashodi. Ako nisu, poduzeće mora napraviti korekciju osnovice poreza za svotu troškova amortizacije koji prelazi iznos porezno priznatih rashoda. Primjenom računovodstvenih standarda osigurava se obračun amortizacije za iskazivanje korištenja dugotrajne imovine prilikom poslovanja te pridonosi fer prikazivanju financijskog položaja i uspjeha poslovanja. Porezni propisi trebaju obuhvatiti ispravak računovodstveno izračunate amortizacije u svrhe poreza (Kubik i Stojanović, 2020).

Pod porezno nepriznatim rashodima kojima se uvećava osnovica poreza podrazumijevaju se:¹⁸

- rashodi nastali na temelju vrijednosnih usklađenja dionica i udjela,
- amortizacija iznad svota koje su propisane,
- 50% troška reprezentacije,
- 30% troškova koji se odnose na vozila (vlastita ili unajmljena), a izuzev troškove osiguranja i kamata,
- troškovi prisilnih naplata poreza ili drugih davanja,
- kazne izrečene od strane mjerodavnog tijela,
- zatezne kamate među povezanim osobama,
- povlastice i drugi oblici imovinskih koristi,
- darovanja,
- kamate koje ne predstavljaju porezno priznati rashod,
- rashodi koji su utvrđeni u postupku nadzora s pripadajućim porezima te
- svi ostali rashodi koji nisu direktno vezani za ostvarivanje dobiti, a koji nisu bili uključeni u osnovicu poreza.

U porezno priznate rashode ubrajaju se:¹⁹

¹⁸ Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, čl. 6.

¹⁹ Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, čl. 6.

- nerealizirani dobiti,
- prihodi nastali na temelju potraživanja koja su naplaćena i otpisana te su u prijašnjim poreznim razdobljima bila sadržana u poreznoj osnovici, a nisu isključena iz nje u vidu porezno priznatog rashoda,
- iznos amortizacije koji nije bio porezno priznat u prošlim periodima,
- iznos plaća i doprinosa na plaću novih djelatnika,
- iznos troškova koji su nastali za istraživanje i razvoj te
- iznos troškova koji su nastali za školovanje i stručno usavršavanje djelatnika.

Kada zaključuje financijsku godinu, svaki porezni obveznik mora predati Obrazac poreza na dobit. Tijekom njena formiranja obvezno je utvrđivanje porezne osnovice u skladu s propisima računovodstva. Porezno nepriznati rashodi uvećavaju poreznu osnovicu u obrascu. Stoga, ako je porezna osnovica uvećana, viši je i iznos poreza na dobit kojega poduzetnik mora platiti. Upravo se u tome očitava važnost poznavanja koji su rashodi zaslužni za povećanje osnovice poreza na dobit iz razloga jer tako poduzetnici mogu u tijeku poslovanja pripaziti na troškove koje knjiže u svojim knjigovodstvenim evidencijama (Baica, 2008).

4.3. Tretiranje vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine iz aspekta poreza

Pod pojmom vrijednosnog usklađivanja podrazumijeva se umanjenje vrijednosti imovine sve do iznosa koji je moguće nadoknaditi. Točnije, to bi značilo da je moguće nadoknaditi iznos koji je manji od knjigovodstvenog iznosa, tj. to je „iznos neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi, ovisno o tome što je više“ (Bakran i sur., 2016: 79).

„Iznos za koji se umanjuje vrijednost dugotrajne materijalne imovine predstavlja rashod razdoblja koji je iskazan u računu dobiti i gubitka. S druge strane, financijski izvještaji poduzeća ne bi bili istiniti i objektivni da poduzetnik ne provodi vrijednosno usklađivanje imovine čija je vrijednost smanjena“ (Bakran i sur., 2016: 80).

Međutim, navedeno je s računovodstvene strane, a s porezne strane potrebno je postupati u skladu sa Zakonom o porezu na dobit. Naime, prema čl. 12. st. 22. istog Zakona, ukoliko „porezni obveznik u poslovnim knjigama iskazuje vrijednosno usklađivanje dugotrajne materijalne imovine, u porezno priznate rashode poreznog razdoblja može uključiti samo iznos koji bi bio utvrđen primjenom godišnjih amortizacijskih stopa“ koje su prethodno navedene u tablici 5. Pod propisanim se stopama amortizacijama ne obuhvaćaju one udvostručene, a u

skladu s poreznim propisima, rashod nastao na temelju vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine priznaje se isključivo u periodu nastupanja prodaje dugotrajne materijalne imovine ili njenog otuđenja bilo kako drugačije. Kada se provodi vrijednosno usklađivanje dugotrajne materijalne imovine te godine u kojoj se imovina i dalje koristi, rashod koji nastaje uslijed tog umanjenja ne priznaje se u svrhe poreza (Dražić Lutitsky i sur., 2015).

4.4. Uloga amortizacije za financijske izvještaje poduzeća

„Bilanca je financijski izvještaj kojim poduzetnik iskazuje financijski položaj i promjene u financijskom položaju poduzeća“ (Skendrović i Hopp, 2014: 106).

Bilanca ima statički karakter jer se njome iskazuju financijski položaj i promjene istoga na točno određeni dan. Temeljna je karakteristika bilance ravnoteža prema kojoj je aktiva jednaka pasivi (Skendrović i Hopp, 2014).

Imovina poduzeća čini aktivu, a izvori te imovine pasivu. Dok aktiva prezentira svu „imovinu kojom poduzeće raspolaže, pasiva prikazuje izvore iz kojih je ta imovina pribavljena (a izvori mogu biti vlastiti i tuđi)“ (Skendrović i Hopp, 2014: 107).

Bilanca dvostruko prikazuje imovinu: u aktivu s obzirom na njen pojavni oblik, a u pasivi s obzirom na njeno porijeklo ili vlasničko pripadanje. Jako su značajni odnosi i veze elemenata bilance, a posebno veza između stavaka imovine te izvora imovine. Imovina je unutar bilance podijeljena na dugotrajnu i kratkotrajnu, a s troškom amortizacije direktno je povezana dugotrajna, i to materijalna imovina. Stoga se utjecaj amortizacije odražava samo na iznosu dugotrajne materijalne imovine. „Dugotrajna materijalna imovina u bilanci je prikazana kao neto vrijednost, što znači da je nabavna vrijednost imovine već umanjena za ispravak vrijednosti prema obračunu amortizacije“ (Skendrović i Hopp, 2014: 107).

Slika 2. Prikaz navođenja amortizacije u Bilanci poduzeća

BILANCA NA DAN 31.12.	prethodna godina	tekuća god linearna	tekuća god degresivna	tekuća god funkcionalna
AKTIVA				
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL				
B) DUGOTRAJNA IMOVINA	3.991.825	4.872.689	4.633.541	5.009.910
I. NEMATERIJALNA IMOVINA				
1. Izdaci za razvoj				
2. Koncesije, patent, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava				
3. Goodwill				
4. Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine				
5. Nematerijalna imovina u pripremi				
6. Ostala nematerijalna imovina				

Izvor: Skendrović i Hopp, 2014: 107.

Naime, različitim se metodama obračuna amortizacije značajnije utječe na pozicije aktive i pasive. Aktivu karakterizira utjecaj amortizacije na vrijednost dugotrajne materijalne imovine, i to u vidu njena povećanja ili smanjenja. Ukoliko je veća amortizacija, vrijednost dugotrajne materijalne imovine je manja i obrnuto. Što se, pak, tiče pasive, mijenja se kapital na poziciji rezultata poslovne godine, i to na način da se ili smanjuje ili povećava. Ukoliko je amortizacija veća, rezultat poslovne godine je lošiji i obrnuto. Stoga, povećavanjem amortizacije umanjuje se vrijednost dugotrajne materijalne imovine uslijed čega se umanjuje i rezultat poslovne godine poduzeća. U skladu s time, vrijedi i obrnuto, tj. manja amortizacija znači veću vrijednost dugotrajne materijalne imovine i bolji rezultat poslovne godine.

Pored bilance, iznimno značajan financijski izvještaj za svako poduzeće je račun dobiti i gubitka kojim poduzeće koliko uspješno posluje u nekom vremenskom periodu (najčešće u jednoj godini). Ovaj financijski izvještaj obuhvaća iznose „prihoda, rashoda i rezultata poslovanja poduzeća u promatranom razdoblju“ (Očko i Švigir, 2009: 58).

Ukoliko su prihodi veći od rashoda, poduzeće posluje s dobiti te ukoliko su rashodi veći od prihoda, tada poduzeće posluje s gubitkom (Očko i Švigir, 2009).

Do prihoda dolazi uslijed porasta imovine ili, pak, umanjenja obveza što može nastupiti mnogobrojnih razloga. Najveći se dio prihoda odnosi na poslovanje i ostvarivanje poslovnih rezultata, a u ovisnosti o tome kako nastaju (svakodnevno u poslovanju ili ponekad), razlikuju

se redovni i izvanredni prihodi. Pored prihoda kao pozitivnog, rashodi predstavljaju negativan element financijskog rezultata poduzeća.

Rashodi nastaju uslijed umanjenja imovine i porasta obveza te imaju utjecaja na smanjenje kapitala poduzeća. Kao i prihodi, i rashodi se dijele na redovne i izvanredne koji se, pak, dalje dijele na poslovne i financijske. U poslovne se rashode ubraja i amortizacija i to je „rashod koji nastaje kao posljedica obavljanja glavne djelatnosti poduzeća. Utjecaj visine amortizacije u računu dobiti i gubitka odražavat će se upravo kroz smanjenje ili povećanje poslovnih rashoda, a samim time i na poslovni rezultat poduzeća“ (Očko i Švigir, 2009: 75).

Slika 3. prikazuje navođenje amortizacijskog troška u računu dobiti i gubitka.

Slika 3. Prikaz amortizacijskog troška u računu dobiti i gubitka poduzeća

RAČUN DOBITI I GUBITKA 01. 01. – 31. 12.	prethodna godina	tekuća god linearna	tekuća god degresivna	tekuća god funkcionalna
I. POSLOVNI PRIHODI	23.933.581	23.642.367	23.642.367	23.642.367
1. Prihodi od prodaje	23.772.643	21.899.396	21.899.396	21.899.396
2. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga		58.124	58.124	58.124
3. Ostali poslovni prihodi	160.938	1.684.847	1.684.847	1.684.847
II. POSLOVNI RASHODI	22.886.493	22.677.700	22.916.848	22.540.479
1. Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda				
2. Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda				
3. Materijalni troškovi	14.499.967	15.428.058	15.428.058	15.428.058
a) Troškovi sirovina i materijala	140.017	154.107	154.107	154.107
b) Troškovi prodane robe	9.977.508	12.514.645	12.514.645	12.514.645
c) Ostali vanjski troškovi	4.382.442	2.759.306	2.759.306	2.759.306
4. Troškovi osoblja	3.627.537	4.074.034	4.074.034	4.074.034
a) Neto plaće i nadnice	2.197.642	2.436.720	2.436.720	2.436.720
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	896.859	1.032.431	1.032.431	1.032.431
c) Doprinosi na plaće	533.036	604.883	604.883	604.883
5. Amortizacija	422.244	467.415	706.563	330.194
6. Ostali troškovi	2.260.404	346.202	346.202	346.202
7. Vrijednosno usklađivanje	2.076.341	36.649	36.649	36.649

Izvor: Skendrović i Hopp, 2014: 112.

Jednako kao i bilancu, račun dobiti i gubitka karakteriziraju razne tehnike obračunavanja amortizacije koje uvelike utječu na poslovanje i uspješnost poduzeća.

Naime, višim iznosom amortizacije ostvaruju se bolji rashodi poslovanja, a time je i rezultat poduzeća lošiji. Svojim poslovnim rezultatom poduzeće ima utjecaja na iznos poreza na dobit tako što isti raste kada se smanjuje amortizacijski trošak i obrnuto. Upravo je zato važno da poduzeće svjesno i promišljeno odabere politiku amortizacije, a prvenstveno s namjerom da njome postigne određene ciljeve i poslovne politike.

5. Primjeri tretiranja amortizacije i vrijednosnih usklađivanja dugotrajne materijalne imovine iz aspekta poreza i računovodstva

Nastavno na prethodna teorijska pojašnjenja, u ovome se poglavlju prikazuju primjeri tretiranja amortizacije i vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne imovine.

5.1. Tretiranje amortizacije dugotrajne materijalne imovine iz aspekta poreza i računovodstva u praksi

Ovo će potpoglavlje prikazati nekoliko primjera obračuna amortizacije dugotrajne materijalne imovine, i to prema svim metodama obračuna. Cilj je prikazati kako primjena pojedine metode utječe na financijske izvještaje poduzeća. Osim toga, žele se navesti efekti stalnih i privremenih razlika, i to na imaginarnom poduzeću XX koje proizvodi PVC stolariju. Za početak, isto poduzeće nabavlja stroj za obradu plastike za koji izdvaja 1.056.406,94 kuna + porez na dodanu vrijednost. Procijenjeno je da će stroj trajati (korisno) 20 godina, a prema procjeni može proizvesti 2.300.000 proizvoda u tom periodu. Tablica 6. prikazuje radne sate tijekom svih 20 godina.

Tablica 6. Sati rada stroja za obradu plastike poduzeća XX

GODINA	BROJ PROIZVODA
1.	200.000
2.	180.000
3.	210.000
4.	170.000
5.	130.000
6.	127.000
7.	115.000
8.	90.000
9.	80.000
10.	89.000
11.	95.000
12.	100.000
13.	110.000
14.	85.000
15.	80.000
16.	89.000
17.	90.000
18.	85.000
19.	90.000
20.	85.000

Izvor: izrada autorice

U nastavku će se prikazati obračuni amortizacije stroja redom prema sljedećim metodama:

- linearnoj,
- degresivnoj (aritmetičkoj) i
- funkcionalnoj.

Prvo će se izračunati godišnja stopa i godišnji iznos amortizacije prema linearnoj metodi, i to koristeći sljedeće formule:

$$\text{godišnja stopa amortizacije} = 100/\text{vijek korištenja} = 100/20 = 5\%.$$

$$\text{godišnji iznos amortizacije} = \text{nabavna vrijednost} \times \text{godišnja stopa amortizacije} = 1.056.406,94 \times 0,05 = 52.820,35 \text{ kuna}$$

Na temelju formula dobivena je godišnja stopa amortizacije u iznosu 5% te godišnji iznos amortizacije od 52.820,35 kuna.

Tablica 7. prikazuje obračun amortizacije stroja za obradu plastike prema linearnoj metodi.

Tablica 7. Obračun amortizacije stroja za obradu plastike prema linearnoj metodi

GODINA	AMORTIZACIJSKA STOPA	AMORTIZACIJSKI IZNOS	AKUMULIRANA AMORTIZACIJA	SADAŠNJA VRIJEDNOST
0				1.056.406,94
1	5%	52.820,35	52.820,35	1.003.586,65
2	5%	52.820,35	105.640,70	950.766,30
3	5%	52.820,35	158.461,05	897.945,95
4	5%	52.820,35	211.281,14	845.125,60
5	5%	52.820,35	264.101,75	792.305,25
6	5%	52.820,35	316.922,10	739.484,90
7	5%	52.820,35	369.742,45	686.664,55
8	5%	52.820,35	422.562,80	633.844,20
9	5%	52.820,35	475.383,15	581.023,85
10	5%	52.820,35	528.203,50	528.203,50
11	5%	52.820,35	581.023,85	475.383,15
12	5%	52.820,35	633.844,20	422.562,80
13	5%	52.820,35	686.664,55	369.742,45
14	5%	52.820,35	739.484,90	316.922,10
15	5%	52.820,35	792.305,25	264.101,75
16	5%	52.820,35	845.125,60	211.281,14
17	5%	52.820,35	897.945,95	158.461,05
18	5%	52.820,35	950.766,30	105.640,70
19	5%	52.820,35	1.003.586,65	52.820,35
20	5%	52.820,35	1.056.406,94	0,00

Izvor: izrada autorice

Prema linearnoj metodi obračuna amortizacije akumulirana amortizacija raste iz godine u godinu za 52.820,35 kuna, a sadašnja vrijednost stroja se smanjuje za isti taj iznos. U skladu s time, nakon 20 godina sadašnja vrijednost stroja iznosi 0,00 kuna.

Prema degresivnoj (aritmetičkoj) metodi godišnja stopa amortizacije izračunava se za svaku godinu posebno pa za prvu godinu to izgleda ovako:

$$\text{godišnja amortizacijska stopa} = \frac{v-(n-1)}{v(v+1)/2} = \frac{20-(1-1)}{20(20+1)/2} = \frac{20}{210} = 0,0952 = 9,52\%$$

Na isti se način računaju godišnje amortizacijske stope za sve ostale godine. Sljedeće što je potrebno izračunati je godišnji iznos amortizacije, i to prema formuli:

$$\text{godišnji iznos amortizacije} = \text{nabavna vrijednost} \times \text{godišnja stopa amortizacije}$$

U skladu s time, za prvu godinu amortizacija iznosi: $1.056.406,94 \times 0,952 = 100.569,94$ kuna.

Na isti se način računaju godišnje amortizacijske stope za ostalih 19 godina, a navedeni su izračuni prikazani u tablici 8.

Tablica 8. Obračun amortizacije stroja za obradu plastike prema degresivnoj (aritmetičkoj) metodi

GODINA	AMORTIZACIJSKA STOPA	AMORTIZACIJSKI IZNOS	AKUMULIRANA AMORTIZACIJA	SADAŠNJA VRIJEDNOST
0				1.056.406,94
1	9,52%	100.569,94	100.569,94	955.837,00
2	9,05%	95.604,83	196.174,77	860.232,17
3	8,57%	90.534,07	286.708,84	769.698,10
4	8,10%	85.568,96	372.277,80	684.123,14
5	7,62%	80.498,21	452.776,01	603.630,93
6	7,14%	75.427,46	528.203,47	528.203,47
7	6,67%	70.462,34	598.665,81	457.741,13
8	6,19%	65.391,59	664.057,40	392.349,54
9	5,71%	60.320,83	724.378,23	332.028,71
10	5,24%	55.355,72	779.733,95	276.672,99
11	4,76%	50.284,97	830.018,92	226.388,02
12	4,29%	45.319,86	875.338,78	181.068,16
13	3,81%	40.249,10	915.587,88	140.819,06
14	3,33%	35.178,35	950.766,23	105.640,71
15	2,86%	30.213,24	980.979,47	75.427,47
16	2,38%	25.142,49	1.006.121,96	50.284,98
17	1,90%	20.071,73	1.023.193,69	30.213,25
18	1,43%	15.106,62	1.041.300,31	15.106,63
19	0,95%	10.035,88	1.051.336,19	5.070,75
20	0,48%	5.070,75	1.056.406,94	0,00

Izvor: izrada autorice

Kako je već prethodno pojašnjeno, linearna je metoda najjednostavnija i vidio se tijekom kretanja akumulirane amortizacije i sadašnje vrijednosti. Kod degresivne metode vidljiv je različit tijek kretanja istih, i to u ovisnosti o godišnjoj stopi amortizacije koja je svake godine drugačija.

Treći obračun koji će se prikazati jest onaj po funkcionalnoj metodi prema kojoj se „godišnja amortizacijska stopa računa tako da se podijeli broj proizvedenih proizvoda za pojedinu godinu s ukupno procijenjenim brojem proizvoda za cijeli vijek trajanja“ (Baica, 2008).

Ukupno procijenjeni broj proizvoda je, u ovom slučaju, 2.300.000.

Prema toj formuli godišnja amortizacijska stopa za prvu godinu računa se na sljedeći način: $200.000/2.300.000 = 0,0870 = 8,70\%$. Na isti se način računaju stope za sve ostale godine.

Sljedeće što je potrebno izračunati jest godišnji iznos amortizacije, i to prema sljedećoj formuli:

$$\text{godišnji iznos amortizacije} = \text{nabavna vrijednost} \times \text{godišnja stopa amortizacije.}$$

Prema tome, amortizacija na nivou godine za prvu godinu iznosi: $1.056.406,94 \times 0,0870 = 91.907,40$ kuna. Na isti se način računaju iznosi amortizacije za preostalih 19 godina.

Tablica 9. prikazuje obračun amortizacije stroja za obradu plastike prema funkcionalnoj metodi.

Tablica 9. Obračun amortizacije stroja za obradu plastike prema funkcionalnoj metodi

GODINA	BROJ PROIZVEDENIH PROIZVODA	GODIŠNJA STOPA AMORTIZACIJE	GODIŠNJI IZNOS AMORTIZACIJE	AKUMULIRANA AMORTIZACIJA	SADAŠNJA VRIJEDNOST
0					1.056.406,94
1	200.000	8,70%	91.907,40	91.907,40	964.499,54
2	180.000	7,83%	82.716,66	174.624,06	881.782,88
3	210.000	9,13%	96.449,95	271.074,01	785.332,93
4	170.000	7,39%	78.068,47	349.142,48	707.264,46
5	130.000	5,65%	59.686,99	408.829,47	647.577,47
6	127.000	5,52%	58.313,66	467.143,13	589.263,81
7	115.000	5,00%	52.820,35	519.963,48	536.443,46
8	90.000	3,91%	41.305,51	561.268,99	495.137,95
9	80.000	3,48%	36.762,96	598.031,95	458.137,95
10	89.000	3,87%	40.882,95	638.914,90	417.492,04
11	95.000	4,13%	43.629,61	682.544,51	373.862,43
12	100.000	4,35%	45.953,70	728.498,21	327.908,73
13	110.000	4,77%	50.390,61	778.888,82	277.518,12
14	85.000	3,70%	39.087,06	817.975,88	238.431,06
15	80.000	3,48%	36.762,96	854.738,84	201.668,10
16	89.000	3,87%	40.882,95	895.621,79	160.785,15
17	90.000	3,91%	41.305,51	936.927,30	119.479,64
18	85.000	3,70%	39.087,61	976.014,91	80.392,03
19	90.000	3,91%	41.305,51	1.017.320,42	39.086,52
20	85.000	3,70%	39.086,52	1.056.406,94	0,00

Izvor: izrada autorice

Nakon prikazanih obračuna, može se napraviti njihova usporedba. Naime, može se primijetiti kako svaka pojedina metoda ima drugačiji godišnji iznos amortizacije i, samim time, ne utječe na isti način na financijske izvještaje poduzeća. Linearnu metodu karakterizira jednaki godišnji

iznos amortizacije kroz svih 20 godina i smanjenje vrijednosti stroja svake godine u jednakom iznosu. Degresivnu (aritmetičku) metodu karakterizira najveći iznos amortizacije u početku (prvih godina) koji se kasnije ulagano smanjuje. Navedeno znači da vrijednost stroja najviše opada prvih godina te, kako vrijeme prolazi, vrijednost opada sve manje i manje. Ovakvom metodom obračuna poduzeće XX ima manju dobit u početnim godinama obračuna jer je trošak amortizacije tada najveći. Ova je metoda dosta adekvatna za poduzeće XX iz razloga što se tako može pratiti fizičko stanje stroja. Dakle, novi stroj se više upotrebljava nego kad je stariji zbog čega je i iznos amortizacije veći na početku nego kasnije. Prema trećoj, funkcionalnoj metodi obračuna amortizacije, vidljivo je da iznos amortizacije ovisi upravo o broju proizvedenih proizvoda na stroju. Pod utjecajem na financijske izvještaje poduzeća misli se na činjenicu da s više proizvedenih proizvoda raste godišnji iznos amortizacije uslijed čega je dobit manja. Dakle, što se tiče utjecaja amortizacije na račun dobiti i gubitka, očituje se u tome da veća amortizacija označava veće rashode i manju dobit poduzeća XX.

Potom, utjecaj amortizacije na bilancu poduzeća XX ogleda se u tome da se njenim većim godišnjim iznosom smanjuje dugotrajna materijalna imovina kao i aktiva čiji je ona dio. Ako bi se htio usporediti tretman amortizacije u računovodstvene i u porezne svrhe, trebalo bi izračunati odbitne privremene razlike.

Prvo, poduzeće XX koristi amortizacijsku stopu od 20%, a najviše (porezno) dozvoljena stopa iznosi 10%. Prema tome, amortizacijski iznos u računovodstvu iznosi: $1.056.406,94 \times 0,2 = 211.281,38$ kuna, a u svrhe poreza: $1.056.406,94 \times 0,1 = 105.640,69$ kuna. Dakle, privremena razlika iznosi 105.640,69 kuna, i to za prvih pet godina što prikazuje tablica 10.

Tablica 10. Privremene razlike poduzeća XX

GODINA	1.	2.	3.	4.	5.
AMORTIZACIJSKI IZNOS U RAČUNOVODSTVU	211.281,38	211.281,38	211.281,38	211.281,38	211.281,38
AMORTIZACIJSKI IZNOS U POREZNE SVRHE	105.640,69	105.640,69	105.640,69	105.640,69	105.640,69
PRIVREMENA RAZLIKA	105.640,69	105.640,69	105.640,69	105.640,69	105.640,69

Izvor: izrada autorice

Sljedećih pet godina iznos amortizacije u računovodstvu iznosi 0,00 kuna i ako se usporedi s iznosom amortizacije u porezne svrhe, dobiva se iznos od -105.640,69 kuna. Budući da je trošak

amortizacije u računovodstvene svrhe viši nego trošak u porezne svrhe, kroz pet godina će nastupiti uvećanje računovodstvene dobiti, i to za iznos privremene razlike. Dakle, porezni efekt odbitnih privremenih razlika je negativan i predstavlja unaprijed plaćeni porez.

5.2. Tretiranje vrijednosnih usklađivanja dugotrajne materijalne imovine iz aspekta poreza i računovodstva u praksi

Nakon prikaza primjera tretiranja amortizacije dugotrajne materijalne imovine poduzeća XX, dalje će se navesti primjeri tretiranja vrijednosnog usklađivanja dugotrajne materijalne imovine istog poduzeća. Prvi će primjer pokazati porezno priznato vrijednosno usklađivanje. Naime, poduzeće XX na dan 1.1.2022. godine ima stroj koji vrijedi 387.261,39 kuna.

Usljed zastarjelosti tog stroja, pada njegova nabavna vrijednost. U tijeku godine provelo se vrijednosno usklađivanje stroja u iznosu od 119.678,90 kuna. Dakle, sadašnja vrijednost stroja iznosi 387.261,39 kuna, ispravak vrijednosti stroja iznosi 119.678,90 kuna iz čega proizlazi da je rashod od njegova vrijednosnog usklađivanja 119.678,90 kuna.

Ispravkom vrijednosti imovine smanjuje se njena vrijednost u bilanci. Također, nastupa smanjenje iznosa dugotrajne imovine te ukupne aktive kao i pasive. Račun dobiti i gubitka uključuje vrijednosno usklađivanje kod stavke rashoda poslovanja te, evidentiranjem vrijednosnog usklađivanja, rastu poslovni rashodi što utječe na konačnu dobit poduzeća. Sljedeći se primjer odnosi na prikaz porezno priznato i porezno nepriznatog vrijednosnog usklađivanja. Dakle, poduzeće XX na dan 1.1.2022. godine ima stroj koji vrijedi 387.261,39 kuna, a usljed zastarjelosti, poduzeće ga odluči prodati, i to dana 1.9.2022. godine. Kroz godinu je poduzeće provelo vrijednosno usklađivanje u iznosu od 119.678,90 kuna. Radi se o stroju za obradu plastike iz prethodnih primjer te je njegova nabavna vrijednost 1.056.406,94 kuna, a vijek upotrebe 20 godina. S obzirom na navedeno, stopa amortizacije iznosi 5%, a iznos koji se utvrđuje primjenom propisanih stopa amortizacije jest 52.820,35 kuna ($1.056.406,94 \times 0,05$). Vrijednosnim usklađivanjem stroja dobiva se iznos od 119.678,90 kuna iz čega proizlazi razlika od 66.858,55 kuna. Ta razlika predstavlja porezno nepriznati rashod vrijednosnog usklađivanja. Vrijednosno usklađivanje može biti čak i privremeno porezno priznato što dokazuje sljedeći primjer. Naime, poduzeće XX na dan 1.1.2022. godine posjeduje stroj koji vrijedi 587.462,39 kuna, a prilikom naknadnog procjenjivanja utvrdilo se da je nadoknativi iznos stroja 379.410,40 kuna. Kada se provodilo njegovo umanjenje, stroj se još uvijek koristio,

a prodao se šest mjeseci nakon toga. Dakle, knjigovodstvena vrijednost stroja iznosi 587.462,39 kuna, nadoknativi iznos stroja je 379.410,40 kuna što daje razliku od 208.051,99 kuna. S obzirom da je poduzeće koristilo stroj još u 1. godini, rashod od vrijednosnog usklađivanja privremeno je porezno nepriznat i dolazi do nastanka privremenih razlika. Sljedeće je godine poduzeće odlučilo prodati stroj uslijed čega se ukidaju privremene razlike čiji porezni učinak utječe na račun dobiti i gubitka poduzeća XX tako što u godini u kojoj su nastale privremene razlike raste dobit (s računovodstvenog aspekta) u svoti nastale privremene razlike. Godinu u kojoj dolazi do ukidanja privremenih razlika karakterizira smanjenje računovodstvene dobiti za svotu privremenih razlika te se u bilanci poduzeća iskazuje smanjenje vrijednosti stroja. Uslijed smanjenja njegove vrijednosti smanjuje se i ukupna aktiva, ali i ukupna pasiva poduzeća.

6. Zaključak

Za obavljanje svake aktivnosti poduzeće mora imati određena sredstva što znači da, ako ne raspolaže s dovoljno potrebnih sredstava, poduzeće neće moći obavljati svoju djelatnost. Poduzeće svojim poslovanjem stvara nužna sredstva za obavljanje djelatnosti poduzeća i tako stečena sredstva predstavljaju kapital poduzeća. Pored vlastitih, poduzeće koristi i tuđa sredstva koja pribavljaju drugi i za koje poduzeće ima obvezu vraćanja. Vrlo se često može čuti termin imovine pod kojim se misli na sva sredstva koja ima poduzeće, kojima raspolaže i kojima upravlja. S druge, pak, strane, termin čiste imovine podrazumijeva isključivo vrijednost sredstava za koja poduzeće nema nikakvu obvezu prema drugima. S obzirom da se svako sredstvo troši, nadoknada njihove vrijednosti predstavlja jedan od temeljnih i najznačajnijih zadataka svakog poduzeća. Sredstva je potrebno obnavljati, ali i povećavati jer je jedino tako moguće ostvarivati kontinuitet poslovanja poduzeća. Sredstva uključuju različita dobra, a s obzirom na oblike u kojima se pojavljuju, mogu biti prava, stvari ili novac. Sredstva poduzeća, tj. imovina, dijeli se, prema trajanju korištenja sredstava, na dugotrajnu (stalnu) i kratkotrajnu (tekuću) imovinu. Dok se pod dugotrajnom imovinom podrazumijevaju stalna, pod kratkotrajnom se imovinom podrazumijevaju obrtna sredstva. I jedna i druga sredstva poduzeće koristi u svome poslovanju te njima doprinosi stvaranju svojih prihoda. Ukoliko su zadani uvjeti, dinamika poduzeća bit će ovisna ponajprije o vrijednosti dugotrajne imovine, tj. osnovnih sredstava, a kratkotrajna će imovina manje značiti. Proces reprodukcije ne može se odvijati bez istodobna sudjelovanja temeljnih čimbenika procesa rada, pa otuda proizlazi i značenje svih čimbenika toga procesa. Imovinu poduzeća je moguće: upotrebljavati stalno za proizvodnju proizvoda, mijenjati za neke druge oblike imovine ili, pak, upotrebljavati kako bi se podmirile neke obveze poduzeća. S aspekta računovodstva, imovinu je moguće vrednovati prema gotovini koja se ulaže u njeno nabavljanje. Računovodstvenom evidencijom pribavljanja imovine moguće je stvoriti logičnu povezanost među imovinom, s jedne, te obveza i kapitala vlasnika, s druge strane. Pod dugotrajnom se imovinom poduzeća podrazumijevaju njegova sredstva koja upotrebljava u razdoblju dužem od godine dana, i to u njenom obliku koji nije promijenjen ili su pripremljena za poslovanje i razvoj u budućnosti. Dugotrajna imovina podrazumijeva onu imovinu koju poduzeće transformira u formu novca u periodu dužem od jedne godine, a u dugotrajnu se imovinu ubrajaju sva sredstva koja služe trajno procesu poslovanja poduzeća i koja se može unovčiti.

Temeljna je značajka dugotrajne imovine mogućnost unovčenja njene imovine, i to u periodu dužem od jedne godine. U dugotrajnu se imovinu ubrajaju: nematerijalna, materijalna, financijska imovina i dugoročna potraživanja. Za dugotrajnu materijalnu imovinu specifično je postepeno i dulje trošenje (u usporedbi s kratkotrajnom imovinom). Takvim postepenim trošenjem dugotrajne materijalne imovine smanjuje se njena vrijednost, a navedeni se proces naziva amortizacija. U skladu sa standardima MRS 16 i HSFI 6, amortizacija predstavlja raspoređivanje iznosa amortizacije imovine u tijeku njena korisnog vijeka korištenja. Iznos amortizacije predstavlja trošak poduzeću, i to jednak kao i trošak nabave imovine, ali umanjen za ostatak njene vrijednosti. Utrošena vrijednost dugotrajne materijalne imovine koja se upotrebljava u proizvodnji predstavlja element vrijednosti proizvoda ili usluga koje je poduzeće proizvelo (ili koje pruža) što se ostvaruje uračunavanjem dijelova imovine koji su utrošeni u vidu amortizacijskog troška u troškove proizvodnje proizvoda ili, pak, pružanja usluga. Trošak amortizacije dugotrajne materijalne imovine koju poduzeće ne upotrebljava dok proizvodi svoje proizvode nije proizvodni trošak nego trošak razdoblja te se priznaje kao rashod, i to u periodu u kojemu je nastupio njegov obračun. Početkom amortizacije smatra se trenutak otkada je imovinu moguće koristiti, tj. kada je nastupila njena aktivacija i kada započinje njena upotreba u poslovanju. Završetkom amortizacije smatra se trenutak kada je istekao vijek njenog korištenja na temelju čega se je i amortizirala. Poduzeće može koristiti različite metode amortizacije tijekom vijeka korištenja imovine, a kao rezultat javljaju se različiti iznosi te različiti financijski rezultati na kraju obračunskog razdoblja.

U ovome su se diplomskome radu prikazali obračuni amortizacije dugotrajne materijalne imovine po različitim metodama, i to na primjeru poduzeća XX. Nakon prikazanih obračuna, može se primijetiti kako svaka pojedina metoda ima drugačiji godišnji iznos amortizacije što ima drugačiji utjecaj na financijske izvještaje poduzeća. Dok linearnu metodu karakterizira jednaki godišnji iznos amortizacije kroz sve godine vijeka upotrebe i smanjenje vrijednosti stroja svake godine u jednakom iznosu, degresivnu metodu karakterizira najveći iznos amortizacije u početku (prvih godina) koji se kasnije ulagano smanjuje. Navedeno znači da vrijednost stroja najviše opada prvih godina te, kako vrijeme prolazi, vrijednost opada sve manje i manje. Tom metodom obračuna poduzeće XX ima manju dobit u početnim godinama obračuna jer je trošak amortizacije tada najveći što je dosta prikladno za poduzeće jer na taj način može pratiti fizičko stanje stroja. Amortizacija uvelike utječe na financijske izvještaje na način da veća amortizacija označava veće rashode i manju dobit poduzeća XX.

7. Popis literature

1. Anthony, R. N., Reece, J. S. (2004) *Računovodstvo: Financijsko i upravljačko računovodstvo*. Zagreb: RRiF.
2. Antić A. P., Idžojtić I., Sesar, D. (2018) Utjecaj učinaka privremenih razlika na objektivnost financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj sukladno novim poreznim propisima, *Ekonomski pregled*, Vol. 69 No. 6.
3. Baica, Z. (2008) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6, Računovodstvo i porezi u praksi*. Zagreb: RRiF.
4. Baica, Z. (2017) *Amortizacija: računovodstvena primjena HSFI-a i porezni tretman, Računovodstvo i porezi u praksi*. Zagreb: RRiF.
5. Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016) *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
6. Belak, V. (2009) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine: prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci*. Zagreb: Belak Excellens d.o.o.
7. Crnković, L., Mesarić, J. i Martinović, J. (2006) *Organizacija i primjena računovodstva*. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku.
8. Dobro R. (2001) *Ekonomika i organizacija ugostiteljskih poduzeća*. Šibenik: Visoka škola za turizam Šibenik.
9. Dražić Lutilsky I., Dragija, M., Primorac, M., Šimović, H. (2015) *Računovodstvo*
10. Dražić Lutilsky, I., Dragija, M., Novosel-Belavić, R. (2014) *Računovodstveni i porezni aspekt amortizacije u hrvatskim poduzećima*. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 12, br. 1.
11. Gadžo, S. (2015) *Nematerijalna imovina multinacionalnih korporacija u kontekstu međunarodnog poreznog prava*, *Zbornik PFZ*, 65, (5).
12. Gulin, D. i sur. (2018) *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
13. Hrvatska enciklopedija. Dostupno na:
<https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=27186> [25.08.2022.]
14. Jelavić A., Ravlić A., Starčević A., Šamanović J. (1993) *Ekonomika poduzeća*. Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb.
15. Kolarević, S. (2005) *Učinci promjene dugotrajne materijalne imovine i promjena vrijednosti iskazanih u financijskim izvještajima*, *Ekonomski pregled*, 1-2 (56), 62-71

16. Kovačević, B., Vojnović, S. (2000) Upravljanje amortizacijom – specifičnim oblikom troškova poslovanja, *Ekonomski pregled*, Vol 51, No 3-4.
17. Kramar, K., Pretnar Abičić, S. (2019). Dugotrajna materijalna imovina (HSFI 6 i MRS 16 i MRS 36, MSFI 16). Dostupno na: https://www.racunovodja.hr/33/dugotrajna-materijalna-imovina-hsfi-6-i-mrs-16-i-mrs-36-msfi-16-uniqueidmRRWSbk196E4DjKFq6pChBZsCk8bXzAROGKsG8mB4x2NSUs3VD5WTA/?uri_view_type=5 [26.08.2022.]
18. Krvavica, A. (2007) *Abeceda računovodstva u teoriji i praksi*. Rijeka: Veleučilišta u Rijeci.
19. Kubik, M., Stojanović, S. (2020) Računovodstveni i porezni tretman obračuna amortizacije u poduzećima u Republici Hrvatskoj, *Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije*, Vol. 23 No. 46.
20. Očko, J., Švigir, A. (2009) *Kontroling-upravljanje iz backstagea*. Zagreb: Altius savjetovanje d.o.o.
21. Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN 86/2015
22. Parać, B. (2008) *Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje*. Zagreb: M.E.P. Consult.
23. Pervan, I. (2014) *MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema*. Split: Sveučilište u Splitu.
24. Pravilnik o amortizaciji, NN 54/2001
25. Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, NN144/2020
26. Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, NN 95/2016
27. Pretnar Abičić, S. (2014) Računovodstvo nematerijalne imovine. *Financije, pravo i porezi*, br. 8/14.
28. Safret, M. (1997) *Knjigovodstvo s bilanciranjem 3*. Zagreb: Školska knjiga.
29. Skendrović, LJ., Hopp, S. (2014) Značaj i utjecaj amortizacije dugotrajne materijalne imovine na temeljne financijske izvještaje društva Marbo produkt d.o.o., *Financije i pravo*, Vol. 2 No.1
30. SlideServe. Dostupno na: <https://www.slideserve.com/more/razred-0-dugotrajna-imovina> [26.08.2022.]
31. Veršić, 2013. Amortizacija materijalne i nematerijalne imovine. Dostupno na: <https://burza.com.hr/portal/amortizacija-materijalne-i-nematerijalne-imovine/7586> [02.09.2022.]

32. Vujević, K. (2005) Amortizacija s tržišnog, poreznog i računovodstvenog aspekta, Pomorstvo, 1 (19), 160-170.
33. Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20
34. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/13, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/12
35. Zakon o računovodstvu, NN 78/2017
36. Žager, K., Tušek, B., Mamić-Sačer, I., Sever-Mališa, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo 1: računovodstvo za neračunovođe. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Popis slika

Slika 1. Dugotrajna imovina - oblici	5
Slika 2. Prikaz obračuna amortizacije u Bilanci poduzeća	35
Slika 3. Prikaz troška amortizacije u Računu dobiti i gubitka poduzeća	36

Popis tablica

Tablica 1. Obračun amortizacije po linearnoj metodi	23
Tablica 2. Obračun amortizacije po degresivnoj (aritmetičkoj) metodi	25
Tablica 3. Obračun amortizacije po funkcionalnoj metodi	27
Tablica 4. Računovodstveni i porezni propisi u obračunu amortizacije	28
Tablica 5. Godišnje stope amortizacije dugotrajne imovine prema amortizacijskom vijeku utvrđenom za svrhe oporezivanja	30
Tablica 6. Sati rada stroja za obradu plastike poduzeća XX	37
Tablica 7. Obračun amortizacije stroja za obradu plastike prema linearnoj metodi	38
Tablica 8. Obračun amortizacije stroja za obradu plastike prema degresivnoj (aritmetičkoj) metodi	39
Tablica 9. Obračun amortizacije stroja za obradu plastike prema funkcionalnoj metodi	40
Tablica 10. Privremene razlike poduzeća XX	41