

AMORTIZACIJA

Horvat, Renata

Graduate thesis / Diplomski rad

2024

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:198:240850>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-22**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers](#)



VELEUČILIŠTE RRIF

STRUČNI DIPLOMSKI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE

Renata Horvat

DIPLOMSKI RAD

AMORTIZACIJA

Zagreb, 2024.

VELEUČILIŠTE RRIF

STRUČNI DIPLOMSKI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE

DIPLOMSKI RAD

AMORTIZACIJA

Ime i prezime studenta: Renata Horvat

Matični broj studenta: 65/15-I-SDS

Mentor: dr.sc. Đurđica Jurić, prof.struč.stud.

Zagreb, 2024.

SAŽETAK

Tema diplomskog rada je amortizacija u poduzećima koja predstavlja računovodstveni koncept raspodjele troškova dugotrajne imovine tijekom njezinog vijeka trajanja. Pravilna procjena vijeka trajanja dugotrajne imovine bitna je kod donošenja odluke o visini amortizacijskih stopa. Amortizacija ima izravan utjecaj na knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne materijalne imovine, a time i na vrijednost imovine iskazane u bilanci. Nadalje, trošak amortizacije dio je troškova poslovanja iskazanih u Računu dobiti i gubitka te u konačnici utječe na rezultat poslovanja trgovačkog društva. Zakon o porezu na dobit propisuje najviše porezno dopuštene stope amortizacije i primjenu linearne metode za njezin obračun. Osnovicu za obračun čini nabavna vrijednost dugotrajne materijalne imovine koju uređuje HSFI 6 - *Dugotrajna materijalna imovina*. Predmet ovog rada bit će i revalorizacija dugotrajne materijalne imovine te postupanje s povećanim troškom amortizacije s temelja revalorizacije s računovodstvenog i poreznog motrišta

Ključne riječi: amortizacija, metode, amortizacijske stope, revalorizacija, bilanca, račun dobiti i gubitka, porezni aspekti

SUMMARY

The topic of this thesis is depreciation in companies, which represents an accounting concept for allocating the cost of long-term assets over their useful life. Proper estimation of the useful life of long-term assets is essential when determining the depreciation rates. Depreciation directly impacts the book value of tangible fixed assets and, consequently, the asset value reported in the balance sheet. Furthermore, depreciation expenses form part of the operating expenses presented in the Income Statement and ultimately affect the financial performance of the company. The Corporate Income Tax Act prescribes the maximum tax-deductible depreciation rates and requires the use of the straight-line method for its calculation. The basis for calculation is the purchase value of tangible fixed assets, as regulated by HSF1 6 - Tangible Fixed Assets. This thesis will also address the revaluation of tangible fixed assets and the treatment of increased depreciation expenses resulting from revaluation from both accounting and tax perspectives.

Keywords: depreciation, methods, depreciation rates, revaluation, balance sheet, income statement, tax aspects

SADRŽAJ:

1. UVOD.....	1
1.1. Predmet istraživanja.....	2
1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačka pitanja	2
1.3. Metode istraživanja.....	3
1.4. Struktura diplomskog rada.....	3
2. ZAKONODAVNA REGULATIVA.....	5
2.1. Zakon o računovodstvu.....	5
2.2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja	12
2.3. Porezni propisi	14
3. VREDNOVANJE DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE.....	16
3.1. Početno vrednovanje dugotrajne materijalne imovine – osnovica za amortizaciju ..	16
3.2. Naknadno vrednovanje dugotrajne materijalne imovine	18
3.2.1. Revalorizacija dugotrajne materijalne imovine.....	18
3.2.2. Odgođena porezna obveza proizašla iz revalorizacije dugotrajne materijalne imovine	23
3.2.3. Vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine	24
3.3. Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine.....	25
3.3.1. Redovno rashodovanje	26
3.3.2. Izvanredno rashodovanje.....	27
4. AMORTIZACIJA.....	29
4.1. Definicija, metode i stope amortizacije	29
4.2. Priznavanje odgođene porezne imovine na temelju privremeno nepriznatog troška amortizacije.....	32
4.3. Amortizacija prethodno vrijednosno usklađene imovine.....	36
4.4. Amortizacija revalorizirane imovine	38
4.5. Porezno nepriznata amortizacija.....	40

5.	UTJECAJ REVALORIZACIJE NA AMORTIZACIJU	43
5.1.	Računovodstveni postupak	43
5.2.	Porezni postupak s povećanom amortizacijom s temelja revalorizacije.....	47
6.	ANALIZA UTJECAJA AMORTIZACIJE NA BILANCU I RAČUN DOBITI I GUBITKA NA ODABRANIM TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA U PROMATRANOM RAZDOBLJU	49
6.1.	Primjer utjecaja obračuna amortizacije putem različitih metoda na dugotrajnoj materijalnoj imovini Društva B kada bi trgovačko društvo primjenjivalo različite metode obračuna i kada bi iste bile porezno priznate.....	49
6.1.1.	Utjecaj različitih metoda amortizacije na bilancu	55
6.1.2.	Utjecaj različitih metoda amortizacije na račun dobiti i gubitka.....	56
6.2.	Utjecaj amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka odabranih trgovačkih društava.....	56
6.2.1.	Utjecaj amortizacije na bilancu	58
6.2.2.	Utjecaj amortizacije na račun dobiti i gubitka.....	60
7.	ZAKLJUČAK.....	64
8.	LITERATURA	67
8.1.	Knjige.....	67
8.2.	Članci.....	67
8.3.	Skripte.....	69
8.4.	Propisi	69
8.5.	Mrežne stranice.....	69
8.6.	Internet izvori.....	70
9.	POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFOVA.....	71

1. UVOD

Diplomski rad obrađuje amortizaciju dugotrajne materijalne imovine koju uređuju Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 6 – *dugotrajna materijalna imovina* te porezni tretman amortizacije koji uređuje Zakon o porezu na dobit. Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezina korisnog vijeka upotrebe.¹ Realnom procjenom korisnog vijeka trajanja uporabe dugotrajne materijalne imovine, društvo utvrđuje godišnje stope amortizacije. U narednim poglavljima obradit će se najznačajnije razlike u obračunu amortizacije između računovodstvenih standarda i poreznih propisa. Porezni propisi su restriktivniji i za obračun amortizacije priznaju kao rashod samo iznos do svote obračunane na trošak nabave po linearnoj metodi, dok računovodstveni propisi dopuštaju i druge metode amortizacije. Uz amortizaciju, rad se fokusira i na revalorizaciju dugotrajne materijalne imovine, što podrazumijeva dovođenje knjigovodstvene vrijednosti imovine na njezinu tržišnu vrijednost, uslijed značajnog povećanja ili smanjenja tržišne vrijednosti dugotrajne imovine. Uslijed revalorizacije dugotrajne materijalne imovine, odnosno kod oblikovanja revalorizacijske pričuve, društvo u poslovnim knjigama iskazuje odgođenu poreznu obvezu. Iskazana svota odgođene porezne obveze prenosit će se putem amortizacije na buduća obračunska razdoblja kao tekuća obveza poreza na dobit. Sukladno time, plaćanje poreza će uslijediti kod realizacije pričuve, a ne onda kada su revalorizacijske pričuve formirane. Ovdje dolazi do razlike između računovodstvenog i poreznog dobitka, koji je privremen, zbog odgađanja plaćanja poreza do trenutka realizacije revalorizacijske pričuve. Uslijed revalorizacije dugotrajne materijalne imovine dolazi do povećanja troška amortizacije, pa ovdje treba paziti na priznavanje amortizacije revalorizirane vrijednosti u poreznom smislu. U zadnjem poglavlju rada pristupit će se analizi utjecaja amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka na četiri trgovačka društva gdje ćemo kroz konkretne primjere pokazati utjecaj korištenja različitih metoda amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka, ali i utjecaj promjene računovodstvenih politika pri odabiru metode naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine. Utjecaj odabrane metode amortizacije utječe na promjenu vrijednosti aktive i pasive. Zbog revalorizacije dugotrajne materijalne imovine dolazi do promjene u vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, a formiranjem revalorizacijskih pričuva dolazi do promjene u dobiti tekuće godine. Za potrebe rada koristit će se godišnji financijski izvještaji za 2022. i 2023. godinu stvarnih trgovačkih društava koja ćemo za

¹ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 53

potrebe rada nazvati Društva A, B, C i D. Odabrana su Društva nacionalnom klasifikacijom djelatnosti 2007. - NKD 2007 svrstana pod prerađivačku industriju, proizvodnja prehrambenih proizvoda, koja u svojoj imovini imaju visok udio dugotrajne materijalne imovine. Financijska izvješća su preuzeta iz Registra godišnjih financijskih izvještaja Financijske agencije.

1.1.Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog rada je amortizacija dugotrajne materijalne imovine s motrišta računovodstvenih standarda, poreza na dobitak i financijskog izvještavanja. Važno je naglasiti kako se rad temelji na Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja². Kroz rad ćemo pratiti četiri poduzeća iz prehrambene industrije tijekom dvije godine te analizirati utjecaj amortizacije na njihovo poslovanje i financijsko izvještavanje.

1.2.Ciljevi istraživanja i istraživačka pitanja

Cilj ovog rada je utvrditi kako amortizacija utječe na vrijednost imovine iskazane u bilanci poduzeća te na njegov financijski rezultat. Kroz rad će se istražiti i povezani računovodstveni procesi koji utječu na financijsko izvještavanje, odnosno utjecaj revalorizacije na fer vrijednost dugotrajne materijalne imovine i njezin utjecaj na trošak amortizacije i revalorizacije. Nakon definiranja utjecaja amortizacije i revalorizacije na poduzeća cilj je analizirati utjecaj amortizacije i revalorizacije na četiri poduzeća, te ih pratiti kroz razbolje od dvije godine, iz čega je cilj donijeti konkretne zaključke na temu diplomskog rada. Nasumičnim odabirom odabrana su društva iz prehrambene industrije, srednji poduzetnici koji u poslovnim knjigama primjenjuju Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, sa značajnim udjelom dugotrajne materijalne imovine u bilanci.

Prilikom izrade ovog diplomskog rada postavljaju se istraživačka pitanja:

1. Što je amortizacija i zašto je bitna za poduzeće?
2. Što je revalorizacija i kada se primjenjuje?
3. Utjecaj zakonske regulative na ishod obračuna amortizacije?
4. Kako procijeniti korisni vijek trajanja dugotrajne imovine?
5. Koje su prednosti i mane različitih metoda amortizacije?

² Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (Narodne novine br. 86/15. – 84/24.)

6. Kako Amortizacija utječe na Bilancu, Račun dobiti i gubitka te na osnovicu poreza na dobit?
7. Utjecaj revalorizacije na amortizaciju?

1.3. Metode istraživanja

U teorijskom dijelu istraživanja koristit će se analitičko-deduktivna metoda koja se temelji na proučavanju, komparaciji i evaluaciji sekundarnih izvora podataka koji se odnose na amortizaciju. U empirijskom dijelu koji će se odnositi na postavljena istraživačka pitanja rada koristit će se metoda kvantitativne i kvalitativne analize pri analizi financijski izvještaja odabranih poduzeća, te metode sinteze i komparacije i deskripcije u svrhu klasificiranja zaključaka i opisa metoda amortizacije. Kod analize financijskih izvještaja promatranih poduzeća koristit će se metoda studije slučaja.

1.4. Struktura diplomskog rada

Rad se sastoji od šest poglavlja. U prvom poglavlju izložena je sama tema rada gdje se поближе određuje predmet i ciljevi istraživanja. Definirana su istraživačka pitanja diplomskog rada na koja će biti odgovoreno kroz naredna poglavlja. Drugo poglavlje obrađuje Zakonodavnu regulativu koja uređuje temu rada kroz računovodstvene standarde i porezne propise gdje se upoznajemo s neujednačenim odredbama u sferi poreznog priznavanja i same klasifikacije dugotrajne materijalne imovine. Rad se temelji na Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Kako je tema rada amortizacija dugotrajne materijalne imovine diplomski rad će primjenjivati Hrvatske standarde financijskog izvještavanja 6 – *dugotrajna materijalna imovina*. Treće poglavlje diplomskog rada obrađuje vrednovanje dugotrajne materijalne imovine gdje se upoznajemo s početnim i naknadnim vrednovanjem. Treće poglavlje obrađuje i računovodstvene politike naknadnog priznavanja, i to metodu troška i metodu revalorizacije, prolazimo i kroz odgođenu poreznu imovinu koja nastaje uslijed revalorizacije dugotrajne materijalne imovine, vrijednosno usklađenje, odnosno pojam revalorizacije dugotrajne materijalne imovine na niže te rashodovanje dugotrajne materijalne imovine gdje se govori o redovnom i o izvanrednom rashodovanju. Četvrto poglavlje pod nazivom Amortizacija obrađuje definiciju, metode i stope amortizacije, što je odgođena porezna imovina i kada se priznaje, amortizaciju prethodno vrijednosno usklađene imovine, amortizaciju revalorizirane imovine i porezno nepriznatu amortizaciju. Uz teorijski dio četvrta točka rada sadrži i sheme knjiženja poslovnih promjena, te evidentiranje istih u

Obrascu PD. Peta točka rada odnosi se na utjecaj revalorizacije na amortizaciju gdje se pojašnjava računovodstveni postupak i porezni postupak s povećanom amortizacijom s temelja revalorizacije. Zadnje poglavlje rada daje analizu utjecaja na bilancu i račun dobiti i gubitka na odabranim trgovačkim društvima koji su klasificirani kao srednji poduzetnici koji se u svome poslovanju vode Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Poglavlje je podijeljeno u dva dijela, gdje će se prvo prikazati utjecaj različitih metoda amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka jednog od odabranih društava, kada bi uporaba i ostalih metoda amortizacije osim linearne bile porezno dopuštene u Republici Hrvatskoj, dok se drugi dio odnosi na analizu utjecaja amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka odabranih društava kroz dvije poslovne godine.

2. ZAKONODAVNA REGULATIVA

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja nastali su kao zahtjev Zakona o računovodstvu. Standard koji propisuje priznavanje, mjerenje, prestanak priznavanja i objavljivanje dugotrajne materijalne imovine je Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6 – *dugotrajna materijalna imovina*. Amortizaciju uz računovodstvene standarde uređuju i porezni propisi. Zakon o porezu na dobit³ (dalje: Zakon), i Pravilnik o porezu na dobit⁴ (dalje: Pravilnik) propisuju ključne zakonske akte koji uređuju pitanje amortizacije u okviru poreznog sustava Republike Hrvatske. Navedeni zakonodavni okviri dopuštaju različita postupanja s amortizacijom.

Najznačajnije razlike između računovodstvenih propisa i poreznih propisa odnose se na dopuštene metode amortizacije, trenutak priznavanja troška amortizacije, priznavanje troškova amortizacije vezan za namjenu imovine koju koristi društvo i za njezino korištenje, te u propisanim godišnjim amortizacijskim stopama koje propisuju porezni propisi dok se računovodstveni standardi oslanjaju na korisni vijek trajanja dugotrajne materijalne imovine.

Tablica 1: Razlike u obračunu amortizacije

RAČUNOVODSTVENI PROPISI	POREZNI PROPISI
Dopuštene metode amortizacije: linearna metoda, regresivna metoda (metoda padajućeg salda) i funkcionalna metoda.	Dopuštene metode amortizacije: linearna metoda. (porezno priznata)
Amortizacija počinje kad je imovina spremna za uporabu.	Trošak amortizacije priznaje se u porezni rashod od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca stavljanja imovine u uporabu.
Amortizirajući iznos imovine treba rasporediti sustavno tijekom korisnog vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine.	Amortizacija dugotrajne materijalne imovine priznaje se kao rashod primjenom propisanih godišnjih amortizacijskih stopa. (i podvostručenih)

Izvor: autor

2.1. Zakon o računovodstvu

Zakon o računovodstvu u Republici Hrvatskoj proglašen je 1992. godine. Odredbe Zakona imaju za cilj osigurati transparentnost i usporedivost financijskih izvještaja. Upravo transparentnost i usporedivost ključni su za poslovno odlučivanje, ali ujedno i za zaštitu interesa investitora, vjerovnika, zaposlenih i ostalih dionika. Temeljni je pravni okvir koji

³ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. – 114/23.)

⁴ Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine br. 95/05. – 156/23.)

propisuje vođenje poslovnih knjiga, primjenu računovodstvenih standarda, temeljne financijske izvještaje i klasificira poduzetnika.

Zakon o računovodstvu definira sadržaj godišnjih financijskih izvještaja i godišnje izvješće. Novi Zakon o računovodstvu stupio je na snagu 27. srpnja 2024. godine, a najvažnija novost odnosi se na odredbu izvještavanja o održivosti koje zamjenjuje dosadašnje nefinancijske izvještaje.

Odredbe Zakona dužni su se pridržavati poduzetnici. Poduzetnici primjene Zakona definirani su Zakonom⁵:

1. trgovačko društvo kako je uređeno zakonom kojim se uređuju trgovačka društva
2. podružnica poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj zemlji, u Republici Hrvatskoj, kako je uređeni zakonom kojim se uređuju trgovačka društva
3. poslovna jedinica poduzetnika iz točke 1. ovog stavka sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj zemlji, ako prema propisima te države članice ili treće zemlje ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja, te poslovna jedinica poduzetnika iz države članice ili treće zemlje koji su obveznici poreza na dobit kako je uređeno propisima kojima se uređuju porezi, osim odredbi kojima se uređuje konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja (članak 19. ovoga Zakona), zakonska revizija godišnjih financijskih izvještaja (članak 20. ovoga Zakona), godišnji izvještaj (članak 21. ovoga Zakona), izvještavanje o održivosti (poglavlje VIII. ovoga Zakona), javna objava (članak 47. ovoga Zakona)
4. kreditna unija kako je uređeno zakonom kojim se uređuju kreditne unije
5. Financijska agencija
6. Hrvatska banka za obnovu i razvoj

Razvrstavanje poduzetnika definirano je Zakonom te se dijele na mikro, malog, srednjeg i velikog poduzetnika ovisno o pokazateljima: iznos ukupne aktive, iznos neto-prihoda i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

⁵ Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 85/24)

Tablica 2: Razvrstavanje poduzetnika

Pokazatelji	Mikro poduzetnici (ne prelazi dva od tri uvjeta)	Mali poduzetnici (nije mikro i ne prelazi dva od tri uvjeta)	Srednji poduzetnici (nije ni mikro ni mali i ne prelazi dva od tri uvjeta)	Veliki poduzetnici (prelazi dva od tri uvjeta)
UKUPNA AKTIVA	450.000,00 €	5.000.000,00 €	25.000.000,00 €	25.000.000,00 €
NETO-PRIHOD	900.000,00 €	10.000.000,00 €	50.000.000,00 €	50.000.000,00 €
BROJ RADNIKA	10	50	250	250

Izvor: autor

Veliki poduzetnik je i kreditna institucija, društvo za osiguranje, društvo za reosiguranje, leasing-društvo, društvo za upravljanje UCITS fondovima, društvo za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fond, alternativni investicijski fond, mirovinsko društvo koje upravlja obveznim mirovinskim fondom, mirovinsko društvo koje upravlja dobrovoljnim mirovinskim fondom, obvezni mirovinski fond te mirovinsko osiguravajuće društvo, društvo za dokup mirovine, faktoring-društvo, investicijsko društvo, burza, operater MTP-a ili OTP-a, središnji depozitorij vrijednosnih papira, središnja druga ugovorna strana, operater središnjeg registra vrijednosnih papira, operater sustava poravnjanja i/ili namire i operater Fonda za zaštitu ulagatelja koji ne prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta iz stavka 5. ovog članka.⁶

Grupe poduzetnika u smislu ovog Zakona razvrstavaju se na malu, srednju i veliku ovisno o pokazateljima utvrđenim na konsolidiranoj osnovi na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju godišnji konsolidirani izvještaji.⁷

Pokazatelji na temelju kojih se grupe poduzetnika razvrstavaju su⁸:

1. iznos ukupne aktive
2. iznos neto-prihoda

⁶ Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 85/24)

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

3. prosječan broj radnika tijekom poslovne godine

Tablica 3: Razvrstavanje grupe poduzetnika

Pokazatelji	Mala grupa (ne prelazi dva od tri uvjeta)	Srednja grupa (nije mala i ne prelazi dva od tri uvjeta)	Velika grupa (prelazi dva od tri uvjeta)
UKUPNA AKTIVA	5.000.000,00 €	25.000.000,00 €	25.000.000,00 €
NETO-PRIHOD	10.000.000,00 €	50.000.000,00 €	50.000.000,00 €
BROJ RADNIKA	50	250	250

Izvor: autor

Osim uvođenja novog izvještaja o održivosti u Zakon o računovodstvu⁹ koji je stupio na snagu 27. srpnja 2024. godine, došlo je i do povećanja pragova za razvrstavanje poduzetnika ali i do uvođenja novog pokazatelja za razvrstavanje gdje se umjesto ukupnog prihoda uvodi pokazatelj neto-prihod. Neto-prihod je svota prihoda od prodaje proizvoda, roba i usluga poduzetnika unutar i izvan grupe nakon odbitka rabata i popusta te poreza na dodanu vrijednost i drugih poreza ako su povezani s prihodom, u skladu s primjenjivim standardima financijskog izvještavanja.

Novim Zakonom, došlo je do usklađenja s Delegiranom direktivom (EU) 2023/2775¹⁰ u segmentu povećanja pragova za razvrstavanje poduzetnika zbog inflacije.

Upravo podizanje pragova za razvrstavanje poduzetnika donosi nekoliko prednosti a posebno za mikro, male i srednje poduzetnike. Prednosti koje se mogu istaknuti bi bile u segmentu smanjenja administrativnih opterećenja za financijsko izvještavanje, niže troškove za računovodstvene usluge i reviziju financijskih izvještaja ali i u segmentu poticanja poduzetništva i razvoja malog gospodarstva.

⁹ Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 85/24)

¹⁰ Službeni list EU, putem stranice: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32023L2775&qid=1717794607958> [pristupljeno 24. listopada 2024.]

Kako je novi Zakon stupio na snagu tijekom kalendarske godine, Ministarstvo financija dalo je uputu o postupanju poduzetnicima. Svi poduzetnici kojima je započela poslovna godina prije stupanja na snagu Zakona, razvrstani su po kriterijima „starog Zakona“.

Tablica 4: Razvrstavanje poduzetnika „stari Zakon“

Pokazatelji	Mikro poduzetnici (ne prelazi dva od tri uvjeta)	Mali poduzetnici (nije mikro i ne prelazi dva od tri uvjeta)	Srednji poduzetnici (nije ni mikro ni mali i ne prelazi dva od tri uvjeta)	Veliki poduzetnici (prelazi dva od tri uvjeta)
UKUPNA AKTIVA	350.000,00 €	4.000.000,00 €	20.000.000,00 €	20.000.000,00 €
PRIHOD	700.000,00 €	8.000.000,00 €	40.000.000,00 €	40.000.000,00 €
BROJ RADNIKA	10	50	250	250

Izvor: autor

Tablica 5: Razvrstavanje grupe poduzetnika „stari Zakon“

Pokazatelji	Mala grupa (ne prelazi dva od tri uvjeta)	Srednja grupa (nije mala i ne prelazi dva od tri uvjeta)	Velika grupa (prelazi dva od tri uvjeta)
UKUPNA AKTIVA	4.000.000,00 €	20.000.000,00 €	20.000.000,00 €
PRIHOD	8.000.000,00 €	40.000.000,00 €	40.000.000,00 €
BROJ RADNIKA	50	250	250

Izvor: autor

Prihod kao jedan od kriterija za razvrstavanje poduzetnika koji proizlazi iz „starog Zakona“ odnosi se na ukupni prihod trgovačkog društva te obuhvaća poslovne i financijske prihode društva. U računu dobiti i gubitka evidentira se na redni broj IX. (AOP 180), dok je u PD obrascu iskazan pod rednim brojem 1. Dakle, „stari Zakon“ je kao jedan od kriterija za razvrstavanje poduzetnika uzimao ukupan prihod poduzetnika dok je „novim Zakonom“

obuhvaćen samo neto prihod, odnosno prihod ostvaren od prodaje proizvoda, roba i usluga poduzetnika.

Kako je odabranim trgovačkim društvima poslovna godina započela prije stupanja na snagu „novog Zakona“ ostatak će razvrstani za potrebe diplomskog rada prema pokazateljima iz „starog Zakona“ te su obvezni koristiti Hrvatske standarde financijskog izvještavanja kao računovodstvena načela i pravila priznavanja mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

Tablica 6: Razvrstavanje odabranih trgovačkih društava uključenih u analizu

Pokazatelji	Društvo A d.o.o.	Društvo B d.o.o.	Društvo C d.d.	Društvo D d.o.o.	PODUZETNIK
UKUPNA AKTIVA	42.189.301 €	19.355.557 €	12.961.806 €	35.690.976 €	SREDNJI
PRIHOD	31.201.740 €	38.203.424 €	16.059.403 €	30.543.820 €	SREDNJI
BROJ RADNIKA	124	184	182	163	SREDNJI

Izvor: autor

Temeljni financijski izvještaji propisani su Zakonom o računovodstvu. U godišnje financijske izvještaje, ulaze: Bilanca, Račun dobiti i gubitka, Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, Izvještaj o novčanim tokovima, Izvještaj o promjenama kapitala i Bilješke uz financijske izvještaje. U godišnje financijske izvještaje za mikro i male poduzetnike ulaze Bilanca, Račun dobiti i gubitka te Bilješke uz financijske izvještaje.

Sukladno Zakonu o računovodstvu, poduzetnik koji je obveznik Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja nije obvezan sastavljati izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Godišnji financijski izvještaji propisani Zakonom o računovodstvu prilagođeni su upravo za potrebe klasificiranih poduzetnika, te ispunjavaju zahtjeve Europske unije u svrhu prezentiranja i sastavljanja financijskih izvještaja.

Svi obveznici primjene odredbi Zakona o računovodstvu obvezni su držati se svih odredbi Zakona, od evidentiranja poslovnih događaja, propisanih računovodstvenih standarda i financijskog izvještavanja.

Prvi korak u određivanju prirode nastalog poslovnog događaja i njegova računovodstvenog obuhvaćanja jest poznavanje računovodstvenih standarda te načina na koji su oni definirali knjigovodstveno priznavanje radi financijskog izvješćivanja¹¹.

Zakon o računovodstvu propisuje primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja za mikro, male i srednje poduzetnike te ostale poduzetnike koji se ne mogu razvrstati po pokazateljima za razvrstavanje poduzetnika sukladno Zakonu i Međunarodne standarde financijskog izvještavanja za velike poduzetnike i subjekte od javnog interesa. Računovodstveni standardi čine skup načela i pravila evidentiranja poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja, a donosi ih Odbor za standarde financijskog izvještavanja.

Mikro, mali i srednji poduzetnici dužni su sastavljati i prezentirati financijske izvještaje primjenom HSFI. Primjeni HSFI podliježu i poduzetnici koji se nisu mogli razvrstati po kriterijima članka 5. Zakona o računovodstvu¹².

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja su međunarodni računovodstveni standardi kako su uređeni člankom 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002¹³.

Veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa dužni su sastavljati financijske izvještaje po Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Ovisno društvo odnosno društvo kći koje je obveznik primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, a čije matično društvo sastavlja i prezentira godišnje konsolidirane financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, može odlučiti da sastavlja i prezentira svoje godišnje financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja¹⁴.

Matično društvo koje je obveznik primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja čije je najmanje jedno ovisno društvo obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja može odlučiti da sastavlja i prezentira svoje pojedinačne i

¹¹ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

¹² Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 85/24)

¹³ Službeni list EU, Uredba (EZ) br. 1606/2002 putem stranice: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32002R1606> [pristupljeno 24. listopada 2024.]

¹⁴ Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 85/24)

godišnje konsolidirane financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja¹⁵.

Mikro, mali, srednji i veliki poduzetnik za kojega nije primjereno koristiti pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja, osim poduzetnika za čiji je nadzor poslovanja nadležna Hrvatska narodna banka ili Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga i poduzetnika čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je uređeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala ili odredbama propisa kojim se prenosi Direktiva 2014/65/EU¹⁶, koristi Hrvatski standard financijskog izvještavanja u takvim okolnostima i druge standarde financijskog izvještavanja propisane tim standardom¹⁷.

2.2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

Zakon o računovodstvu nalaže poduzetnicima, svakoj fizičkoj i pravnoj osobi koja je obveznik poreza na dobit, primjenu odredbi ovog Zakona. Jedna od odredbi je i primjena računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja.

Sukladno članku 15. Zakona, dozvoljena je primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

Tablica 7: Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

HSFI 1	Financijski izvještaji
HSFI 2	Konsolidirani financijski izvještaji
HSFI 3	Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena, pogreške
HSFI 4	Događaji nakon datuma bilance
HSFI 5	Dugotrajna nematerijalna imovina
HSFI 6	Dugotrajna materijalna imovina
HSFI 7	Ulaganja u nekretnine
HSFI 8	Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
HSFI 9	Financijska imovina
HSFI 10	Zalihe
HSFI 11	Potraživanja

¹⁵ Zakon o računovodstvu (Narodne novine 85/24)

¹⁶ Službeni list EU, Direktiva 2014/65/EU putem stranice: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014L0065> [pristupljeno 25. listopada 2024.]

¹⁷ Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 85/24)

HSFI 12	Kapital
HSFI 13	Obveze
HSFI 14	Vremenska razgraničenja
HSFI 15	Prihodi
HSFI 16	Rashodi
HSFI 17	Poljoprivreda

Izvor: autor

Temelje se na domaćoj računovodstvenoj teoriji i praksi i Direktivi 2013/34 EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća¹⁸, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ¹⁹. Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja uređuje se tematika u vezi s financijskim izvještajima, u prvom redu, namijenjenih vanjskim korisnicima. Oni sadrže zahtjeve priznavanja, mjerenja, procjenjivanja, prezentiranja i objavljivanja transakcija i događaja važnih za financijske izvještaje opće namjene. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su namijenjeni za primjenu u financijskim izvještajima opće namjene poduzetnika koji ostvaruju dobit ili gubitak²⁰.

Hrvatski standard financijskog izvještavanja koji uređuje računovodstvena postupanja za dugotrajnu materijalnu imovinu je HSFI – 6. Ovaj standard je u skladu s Direktivom 2013/34/EU²¹.

HSFI - 6 definira i pruža informacije o svim relevantnim elementima za mjerenje i priznavanja dugotrajne materijalne imovine. Standard ne propisuje amortizacijske stope, već se oslanja na procjenu korisnog vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine.

Dopuštene računovodstvene politike koje se primjenjuju na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine propisane HSFI-jem 6 su metoda troška ili metoda revalorizacije.

¹⁸ Službeni list EU, Direktiva 2013/34 EU i Vijeća od 26. lipnja 2013. putem stranice: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034> [pristupljeno 24. listopada 2024.]

¹⁹ Službeni list EU, Direktiva 2006/43/EZ putem stranice: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0043> [pristupljeno 24. listopada 2024.]

²⁰ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str.3

²¹ Ibid., str. 53

Računovodstveni standardi za razliku Zakona o porezu na dobit dopušta različite metode amortizacije. Metode uključuju linearnu metodu, degresivnu i funkcionalnu metodu.

Trošak nabave nekog predmeta dugotrajne imovine treba priznati kao imovinu ako i isključivo ako²²:

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

Iz ovoga možemo zaključiti da računovodstveni standard ne definira visinu troška nabave kao jedan od elemenata za priznavanje.

U dugotrajnu materijalnu imovinu svrstavamo: zemljišta, građevinske objekte, postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajnu biološku imovinu, predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu.

Standard se ne primjenjuje na:

- dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaju (HSFI 8)
- biološku imovinu (HSFI 17)
- prava na istraživanje rudnih rezervi, kao što su nafta, prirodni plin i sl.

2.3. Porezni propisi

Amortizaciju uz računovodstvene standarde uređuju i porezni propisi. Zakon o porezu na dobit²³ (dalje: Zakon), i Pravilnik o porezu na dobit²⁴ (dalje: Pravilnik) propisuju ključne zakonske akte koji uređuju pitanje amortizacije u okviru poreznog sustava Republike Hrvatske. Članak 12. spomenutog Zakona regulira način priznavanja amortizacije dugotrajne materijalne imovine u poreznom smislu, gdje je jasno definirano da se trošak amortizacije priznaje isključivo primjenom linearne metode. Pri tome se primjenjuju godišnje amortizacijske stope koje su propisane samim Zakonom, čime se na neki način osigurava transparentnost i jednoobraznost obračuna amortizacije u porezne svrhe.

²² Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 54

²³ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. – 114/23.)

²⁴ Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine br. 95/05 – 156/23.)

Najveća razlika između računovodstvenih standarda i poreznih propisa je u metodama amortizacije i amortizacijskim stopama, koje se u računovodstvenim propisima ne spominju, već se polazi od procjene korisnog vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine. Dok računovodstveni propisi omogućuju primjenu različitih metoda amortizacije, linearne, funkcionalne ili metode opadajućeg salda tzv. degresivne metode, porezni propis dopušta isključivo linearnu metodu. Nadalje, računovodstveni standardi temelje se na procjeni korisnog vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine, dok porezni propisi propisuju fiksne godišnje amortizacijske stope i maksimalno dopuštene godišnje amortizacijske stope (podvostručene).

Kao rezultat toga, društva koja su obveznici korištenja Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, a pri obračunu amortizacije koriste neku drugu metodu, jer je društvo procijenilo da će primjena neke druge metode, na primjer funkcionalne, bolje prikazati odraz očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi dugotrajne materijalne imovine, u obvezi su kod prijave poreza na dobitak utvrditi primjenom linearne metode trošak amortizacije u svrhu utvrđivanja potencijalnih razlika za koju bi se osnovica poreza na dobitak u PD obrascu uvećala.

Još jedna ključna razlika između računovodstvenih standarda i poreznih propisa a odnosi se na visinu troška nabave, odnosno svojevrsnog praga za priznavanje imovine kao dugotrajne. Prema čl. 12. Zakona o porezu na dobit²⁵, dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 665,00 eura i imaju vijek trajanja duži od godine dana, za razliku od računovodstvenih standarda koji ne spominje visinu troška nabave kao jedan od elemenata za priznavanje.

²⁵ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. – 114/23.)

3. VREDNOVANJE DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Trošak nabave dugotrajne materijalne imovine društvo prikazuje u svojim poslovnim knjigama u slučaju da od imovine očekuje neke buduće ekonomske koristi povezane s imovinom i ako se trošak imovine može pouzdano izmjeriti. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6 – *dugotrajna materijalna imovina* definira način priznavanja troška nabave dugotrajne imovine kao početno vrednovanje, ali propisuje i njezino mjerenje putem naknadnog vrednovanja. Društvo odabire metodu troška ili metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku, a istu mora primijeniti na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine. Nakon početnog priznavanja imovine društvo može prikazati dugotrajnu materijalnu imovinu po trošku nabave umanjeno za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja ili alternativno po revaloriziranom iznosu za dugotrajnu materijalnu imovinu čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti.

3.1. Početno vrednovanje dugotrajne materijalne imovine – osnovica za amortizaciju

Sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja 6 – *dugotrajna materijalna imovina*, trošak nabave dugotrajne imovine priznaje se kao imovina ako poduzetnik od nje očekuje buduće koristi i ako se trošak nabave imovine može pouzdano izmjeriti.

Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje²⁶:

- a) Nabavnu cijenu, uključujući uvozna davanja i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- b) Sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- c) Početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojemu je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

U slučaju da je dugotrajna materijalna imovina izgrađena od strane poduzetnika, početno se mjeri po istim kriterijima kao kod kupljene imovine.

²⁶ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 54

Zakon o porezu na dobit člankom 12. propisuje nabavnu vrijednost dugotrajne materijalne imovine kao osnovicu za obračun amortizacije.

Ako poduzetnik u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine uobičajeno je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji u skladu s HSFI-om 10 Zalihe. Prema tome isključuju se interni dobiti, a neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak imovine²⁷.

Dugotrajna imovina stečena razmjenom sukladno HSFI 6, toč. 6.22., trošak nabave mjeri se po fer vrijednosti, osim ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili se fer vrijednost razmijenjene imovine ne može pouzdano izmjeriti.

Razmjena ima komercijalni sadržaj ako²⁸:

- a) se struktura (tj. rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuju od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu, ili
- b) se vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, promijeni kao posljedica zamjene, i
- c) je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjene imovine.

Ako se nabavljena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine²⁹.

Fer vrijednost materijalne imovine za koju ne postoje usporedne tržišne transakcije može se pouzdano mjeriti ako³⁰:

- a) promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu, ili
- b) se vjerojatnost različitih procjena u tom rasponu mogu razumno ocijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti.

²⁷ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 54

²⁸ Ibid., str. 55

²⁹ Ibid., str. 55

³⁰ Ibid., str. 55

Ako poduzetnik može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljene imovine ili dane imovine, fer se vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška nabave, osim ako je fer vrijednost primljene imovine jasnija³¹.

Troškovi posudbe (kamate i drugi troškovi posudbe) se kapitaliziraju ako se izravno pripisuju stjecanju ili izgradnji a iznos troškova posudbe se određuju u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja 16 – *Rashodi*.

3.2. Naknadno vrednovanje dugotrajne materijalne imovine

Naknadno vrednovanje dugotrajne materijalne imovine sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja dopušta društvima izbor između dvije metode priznavanja metodu troška i metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku koja se zatim mora primijeniti na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine.

Prema metodi troška, dugotrajna imovina se iskazuje po trošku nabave umanjenom za ispravak amortizacije i akumulirane gubitke od umanjenja. Ovdje ne dolazi do usklađenja dugotrajne materijalne s fer vrijednosti, već se priznaje prema početnom trošku uzimajući u obzir amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

Računovodstvena politika putem metode revalorizacije omogućuje da se dugotrajna materijalna imovina naknadno priznaje po fer vrijednosti na datum revalorizacije, umanjenoj za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Fer vrijednost imovine u ovoj metodi određuje se na temelju tržišne vrijednosti, odnosno za zemljišta i zgrade, tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju obavljaju kvalificirani procjenitelji.

Fer vrijednost dugotrajne materijalne imovine određuje potrebu za daljnjom revalorizacijom. U slučaju da je nastupila značajna razlika između knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne materijalne imovine i njezine fer vrijednosti pojavljuje se potreba za daljnjom revalorizacijom.

3.2.1. Revalorizacija dugotrajne materijalne imovine

Kao što je već prethodno istaknuto, nakon početnog priznavanja dugotrajne materijalne imovine, društvo može kao metodu naknadnog priznavanja odabrati metodu troška ili

³¹ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 55

metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku, sukladno računovodstvenim standardima.

Ako se društvo odlučilo za primjenu metode revalorizacije kao računovodstvene politike naknadnog utvrđivanja vrijednosti opreme i postrojenja, tada se vrijednost te imovine u poslovnim knjigama iskazuje prema revaloriziranoj svoti koju čini fer vrijednost te imovine na datum revalorizacije, smanjena za kasniji ispravak vrijednosti i moguće gubitke od smanjenja³².

Revalorizacija dugotrajne materijalne imovine provodi se ako nastupi značajna razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njezine fer vrijednosti. Ako se društvo odlučilo na metodu revalorizacije kao svoju računovodstvenu politiku, metodu revalorizacije mora primijeniti na čitavu skupinu imovine.

Učestalost revaloriziranja ovisi o promjenama fer vrijednosti predmeta dugotrajne materijalne imovine koji se revaloriziraju. Kad se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija³³.

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina*, definira **tržišni pristup**³⁴ kao tehniku vrednovanja fer vrijednosti. Fer vrijednost imovine u ovoj metodi, određuje se na temelju tržišne vrijednosti, odnosno za zemljišta i zgrade tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju obavljaju kvalificirani procjenitelji. Vrijednost revalorizirane dugotrajne materijalne imovine ne može biti veća od njezine fer vrijednosti.

Sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina*, učinak povećanja, revalorizirane imovine, iskazuje se u pasivi na kontima kao povećanje kapitala, revalorizacijskih pričuva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u računu dobiti i gubitaka u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko

³² Crikveni Filipović, T. (2018). Računovodstvo revalorizacije dugotrajne materijalne imovine. Računovodstvo revizija i financije

³³ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 56

³⁴ Crikveni Filipović, T. (2018). Računovodstvo revalorizacije dugotrajne materijalne imovine. Računovodstvo revizija i financije.

smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka³⁵.

Ako nastupi smanjenje knjigovodstvene vrijednosti imovine, pristupa se usklađenju putem otpisa do svote smanjenja, a smanjenje se priznaje kao rashod. Ako se poveća vrijednost imovine koja je prethodno smanjena, povećanje knjigovodstvene vrijednosti iskazuje se kao prihod do svote knjiženih rashoda kod prethodnog smanjenja vrijednosti imovine. Preostali dio povećanja se knjiži kao revalorizacijska pričuva.

Povećanje porezne osnovice za svotu revalorizacijske pričuve knjižene u korist zadržanog dobitka u visini povećanog troška amortizacije s temelja revalorizacije dugotrajne materijalne imovine³⁶, unose se na redni broj 25. PD obrasca.

Revalorizacijske pričuve nastale kod usklađenja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine prenose se u zadržanu dobit kod rashodovanja ili otuđenja. U tom slučaju ne iskazuje se prihod u računu dobiti i gubitka, nego se knjiži direktno na konto zadržane dobiti, a za istu svotu povećava se osnovica poreza na dobit.

Prilikom postupanja s revalorizacijskim pričuvama prvo se utvrđuje razdoblje u kojem su revalorizacijske pričuve nastale³⁷:

- Revalorizacijske pričuve nastale u devedesetim godinama (sve do kraja 2000. godine) koje se odnose na amortiziranu, uništenu ili prodanu opremu, nekretninu i postrojenje, mogu se preknjižiti u zadržani dobitak bez obveze za oporezivanjem porezom na dobitak. Zadržani dobitak nastao na takav način može se koristiti za sve za što se zadržani dobitak koristi: pokriće gubitka, povećanje temeljnog kapitala ili isplatu udjela u dobitku.
- Revalorizacijske pričuve koje su nastale u razdoblju od 2001- i poslije isključivo se koriste za svrhu revalorizacije do iskorištenja (ili za smanjenje vrijednosti s osnove deprecijacije). S obzirom na to da se kod prijenosa učinka revalorizacije na troškove

³⁵ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 56

³⁶ Jurić, Đ. (2024). Popis dugotrajne imovine i obračun amortizacije za 2023. godinu. Računovodstvo revizija i financije.

³⁷ Belak, V. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 1123

(putem amortizacije) mora korigirati (povećati) osnovica poreza na dobitak, porezni sustav ne potiče zaštitu supstanci imovine poduzetnika.

Sukladno računovodstvenim standardima revalorizacija se može provesti putem dvije metode i to:

- razmjerno povećanje bruto nabavne vrijednosti i akumulirane amortizacije, i
- revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti.

Metoda revalorizacije bruto knjigovodstvene vrijednosti prepravlja se na osnovu postotka porasta tržišne vrijednosti, odnosno putem indeksa. Ovdje dolazi do izjednačavanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne materijalne imovine s njezinim revaloriziranim iznosom, tako da se istodobno povećava nabavna vrijednost i akumulirana amortizacija, a razliku čini evidentiranje revalorizacijske pričuve u visini iznosa revalorizacije.

Slika 1: Primjer revalorizacije po modelu bruto knjigovodstvene vrijednosti

023 - OPREMA		029 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA	
€	40.000,00		35.000,00 €
1)	6.000,00		5.250,00 1)

930 - REVALORIZACIJSKA PRIČUVA		260 - ODGOĐENA POREZNA OBVEZA	
2)	135,00	750,00	1)
			2)

1) * indeks povećanja 15%	
40.000,00 * 15% =	6.000,00
35.000,00 * 15% =	5.250,00
povećanje kapitala	750,00
2) *odgođena porezna obveza - stopa 18%	
750,00 * 18% =	135,00

<i>knjigovodstvena vrijednost- prije revalorizacije</i>	5.000,00
<i>knjigovodstvena vrijednost- poslije revalorizacije</i>	5.750,00

Izvor: autor

Učinak revalorizacije u iznosu od 750,00 eura evidentiran je u pasivi, svota povećanja revalorizacijske pričuve razlika je povećanja opreme i akumulirane amortizacije za indeks

porasta vrijednosti imovine. Knjigovodstvena vrijednost prije revalorizacije opreme iznosila je 5.000,00 eura (40.000,00 eura – 35.000,00 eura). Sadašnja vrijednost opreme, nakon revalorizacije iznosi 5.750,00 eura i uvećana je samo za iznos revalorizacije opreme.

Metoda revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti češće se provodi u praksi. Metoda se temelji na individualnoj procjeni vrijednosti imovine koja se revalorizira. Akumulirana amortizacija isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti, gdje dolazi do iskazivanja nove procijenjene vrijednosti dugotrajne imovine, a učinak procjene je revalorizacijska pričuva. Najčešće se koristi kod revalorizacije građevinskih objekata.

Knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine nakon primjene indeksacije jednaka je revaloriziranoj vrijednosti. Osnovicu za amortizaciju čini revalorizirani trošak nabave.

Slika 2: Primjer revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti

023 - OPREMA			029 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA		
S ^o	40.000,00	35.000,00	1) 1)	35.000,00	35.000,00 S ^o
2)	750,00				
930 - REVALORIZACIJSKA PRIČUVA			260 - ODGOĐENA POREZNA OBVEZA		
3)	135,00	750,00	2)		135,00 3)

1) procjena fer vrijednosti opreme	5.750,00
postupak	
02 - oprema	40.000,00
029 - ak. amortizacija	35.000,00
knjigovodstvena vr.	5.000,00
930-rev. Pričuva	750,00
nova knjig. Vr.	5.750,00
2) odgođena porezna obveza	
750,00 * 18% =	135,00

knjigovodstvena vrijednost- prije revalorizacije	5.000,00
knjigovodstvena vrijednost- poslije revalorizacije	5.750,00

*do tržišne (5.750,00 - 5.000,00)

Izvor: autor

Nakon provedene revalorizacije imovine putem metode neto knjigovodstvene vrijednosti, amortizacija će se obračunavati na novu osnovicu (nabavna vrijednost), koja je manja od osnovice revalorizirane dugotrajne materijale imovine putem revalorizacije po modelu bruto knjigovodstvene vrijednosti zbog isključenja akumulirane amortizacije.

3.2.2. Odgođena porezna obveza proizašla iz revalorizacije dugotrajne materijalne imovine

Odgođena porezna obveza najčešće nastaje uslijed revalorizacije dugotrajne materijalne imovine. Nastaje kao posljedica budućeg oporezivanja revalorizacijske pričuve jer se za dio obračunane amortizacije koja sadrži i revaloriziranu vrijednost povećava porezna osnovica³⁸.

Poreznu osnovicu revalorizacijska pričuva ne povećava u godini knjiženja, nego kada se putem amortizacije, prodajom ili otuđenjem realizira.

U Hrvatskim računovodstvenim standardima postupanje s porezima uređuju Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 12 – *Kapital* i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 14 – *Vremenska razgraničenja*. Standardi nalažu da se kod revalorizacije dugotrajne materijalne imovine treba prikazati odgođena porezna obveza tako da se na revalorizacijsku pričuvu primjenjuje odgovarajuća porezna stopa, ona koja je trenutno na snazi, odnosno jedna od Zakonskih stopa ovisno o planiranim prihodima u razdoblju realizacije revalorizacijske pričuve, te se za isti iznos umanju revalorizacijska pričuva.

Zakon o porezu na dobit definira osnovicu plaćanja poreza na dobit po stopi od 10% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 1.000.000,00 eura ili 18% u slučaju da su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi veći od 1.000.000,00 eura. Odgođena porezna obveza može nastati i kod knjiženja prihoda iz prijašnjih godina uslijed knjiženja korekcija prethodnih financijskih izvješća.

U nastavku je prikazano knjiženje priznavanja odgođene porezne obveze uslijed revalorizacije dugotrajne materijalne imovine.

³⁸ Belak, V. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 1123

Slika 3: Priznavanje odgođene porezne obveze

023 - OPREMA		029 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA	
S ^o	40.000,00		35.000,00 S ^o
1)	6.000,00		5.250,00 1)
<hr/>		<hr/>	
930 - REVALORIZACIJSKA PRIČUVA		260 - ODGOĐENA POREZNA OBVEZA	
	615,00 1)		135,00 1)

1) * indeks povećanja 15%	
40.000,00 * 15% =	6.000,00
35.000,00 * 15% =	5.250,00
povećanje kapitala	750,00
2) *odgođena porezna obveza - stopa 18%	
750,00 * 18% =	135,00

knjigovodstvena vrijednost- prije revalorizacije	5.000,00
knjigovodstvena vrijednost- poslije revalorizacije	5.750,00

Izvor: autor

3.2.3. Vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine

Pod pojmom vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne imovine misli se na revalorizaciju dugotrajne imovine na niže. Ovdje dolazi do smanjenja knjigovodstvene vrijednosti imovine uslijed usklađenja s tržišnom vrijednosti. Postupanje uslijed vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne imovine propisano je Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja 6 – *dugotrajna materijalna imovina* točkom 6.38, gdje stoji da se smanjenje knjigovodstvene vrijednosti uslijed revalorizacije priznaje kao rashod, ali revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti revalorizacijsku pričuvu do iznosa koji ne prelazi iznos iskazane revalorizacijske pričuve za istu imovinu. Sukladno time, ako za imovinu ne postoji iskazana revalorizacijska pričuva, nastaje revalorizacija imovine po prvi put i ukupan iznos usklađenja će se prikazati kao rashod. U slučaju da se pojavi potreba za ukidanjem iskazanog vrijednosnog usklađenja, evidentira se prihod od ukidanja gubitaka od smanjenja vrijednosti imovine.

Odraž toga umanjena vrijednosti je nastanak troška za imovinski gubitak koji se u poslovanju trgovačkih društava odražava na tekući rezultat poslovanja ako društvo nema evidentirane revalorizacijske pričuve. Vrijednosnim usklađenjem nadoknađuju se imovinski gubici na teret prihoda tekućeg razdoblja za učinke procjene na niže ako društvo nema evidentirane revalorizacijske pričuve nastale revalorizacijom te imovine³⁹.

Vrijednosnim usklađenjem korigiran je knjigovodstveni iznos dugotrajne materijalne imovine preko konta vrijednosnog usklađenja na računu 038, nova niža nadoknativa svota raspoređuje se na buduća razdoblja korištenja. U tu svrhu treba početkom sljedeće godine svotu s računa 038 prenijeti na konto nabave i smanjiti osnovicu za amortizaciju.

Porezni aspekt vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne imovine obuhvaćen je Zakonom o porezu na dobit⁴⁰, člankom 12. stavkom 22., gdje se u porezne svrhe priznaje samo vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine do visine propisanih godišnjih poreznih stopa amortizacije, ne i udvostručenih. Na redni broj 18. PD obrasca evidentira se svota iskazanog gubitka od vrijednosnog usklađenja. Unosi se svota iskazanog gubitka od vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne imovine koja je veća od svote porezno priznatog troška amortizacije prema čl. 12. st. 5. Zakona, osim u slučaju nastanka izvanrednog oštećenja za koje postoji vjerodostojna dokumentacija⁴¹.

Računovodstvenim standardima je propisano da društvo na datum izvještavanja treba utvrditi postoji li potreba za umanjnjem neke imovine. U slučaju potrebe procjenjuje se nadoknativi iznos imovine. Nadoknadivom vrijednosti imovine smatra se viša svota između fer vrijednosti imovine umanjnjom za troškove prodaje i vrijednosti u upotrebi. Ako postoji aktivno tržište za određenu imovinu moguće je odrediti fer vrijednost umanjnjenu za troškove prodaje, međutim u slučaju da nema aktivnog tržišta nadoknativa vrijednost imovine se može odrediti putem vrijednosti u uporabi.

3.3. Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine

Ukoliko društvo više nema ekonomske koristi od pojedinog predmeta uporabe dugotrajne materijalne imovine bilo to zbog zastarjelosti ili oštećenja imovine te ju ne može ostvariti

³⁹ Belak, V. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 731

⁴⁰ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. – 114/23.)

⁴¹ Jurić, Đ. (2024). Popis dugotrajne imovine i obračun amortizacije za 2023. godinu. Računovodstvo revizija i financije.

ni putem prodaje ili darovanja donijeti će odluku o rashodovanju. Rashodovanje može biti redovno ili izvanredno. Redovno rashodovanje bi mogli povezati s tim da je dugotrajna imovina dosegla svoj korisni vijek trajanja i društvo od nje više ne dobiva ekonomske koristi, dok izvanredno rashodovanje može nastupiti zbog više sile ili zastarjelosti prije isteka amortizacijskog vijeka. Prestanak priznavanja dugotrajne materijalne imovine uređuje HSFI – 6, gdje do prestanka priznavanja dolazi u trenutku otuđivanja ili kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od njegove uporabe ili otuđenja.

3.3.1. Redovno rashodovanje

Iako iz same definiciji dugotrajne materijalne imovine proizlazi da je namijenjena dugotrajnoj uporabi, ona ipak ima ograničen vijek trajanja. Društva na kraju poslovne godine provjeravaju uporabnu vrijednost dugotrajne imovine, odnosno ima li društvo od nje ekonomskih koristi, bilo korištenjem ili prodajom. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina* određuju prestanak priznavanja, odnosno stavljanje van uporabe i prodaju ili rashod.

Prema točki 6.62. HSFI-ja 6 odnosno točki 67 MRS-a 16 knjigovodstvenu svotu pojedine dugotrajne materijalne imovine treba prestati priznavati⁴²:

- a) u trenutku otuđivanja ili
- b) kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od njegove uporabe ili otuđenja.

Redovno rashodovanje odnosi se na dugotrajnu materijalnu imovinu koja je u potpunosti rashodovana i nema knjigovodstvenu vrijednost, a društvo od nje ne dobiva ekonomske koristi. Razlozi tome mogu biti dotrajalost ili zastarjelost. Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine obavlja se na prijedlog Povjerenstva za rashodovanje na osnovu koje društvo donosi odluku o rashodovanju. Povjerenstvo u svome prijedlogu mora navesti vrstu i količinu imovine predložene za rashod, ali i razloge zbog kojih se imovina rashoduje. Takva imovina predaje se na zbrinjavanje društvu koje obavlja takvu vrstu djelatnosti, a društvo je u obvezi dostaviti potvrdu o zbrinjavanju imovini s potpunom specifikacijom imovine koju su preuzeli na zbrinjavanje. U slučaju da društvo ne može doći do takve potvrde, u obvezi je poslati zahtjev za prisustvo Poreznoj upravi. Tek kad je imovina uništena, isknjižava se iz

⁴² Crikveni Filipović, T. (2022). Računovodstvo i porezno motrište rashodovanja imovine. Računovodstvo revizija i financije

poslovnih knjiga na osnovu potvrde društva za zbrinjavanje ili na osnovu zapisnika Porezne uprave, kao porezno priznata. Navedeno proizlazi iz odredbi Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost⁴³, članak 26. stavak 4.

Za imovinu koja nema knjigovodstvenu vrijednost, isknjiženje iz poslovnih knjiga obavlja se terećenjem konta ispravka vrijednosti i priznavanjem računa nabavne vrijednosti. U nastavku je prikazano knjiženje rashodovanja dugotrajne materijalne imovine koja u poslovnim knjigama nema knjigovodstvenu vrijednost, odnosno ravna je nuli. Račun 039-*ispravak vrijednosti dugotrajne imovine* se tereti u svoti akumulirane amortizacije koja je jednaka nabavnoj vrijednosti dugotrajne materijalne imovine uz priznavanje računa 03-*nabavna vrijednost dugotrajne materijalne imovine*.

Slika 4: Primjer rashodovanja potpuno amortizirane imovine

031 - UREDSKA OPREMA			039 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA		
Š ^o	40.000,00	40.000,00	1) 1)	40.000,00	Š ^o

1) rashodovanje DMI čija je knjigovodstvena vrijednost 0,00 eura

Izvor: autor

3.3.2. Izvanredno rashodovanje

Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine oblik je definitivnog isključenja ove imovine iz uporabe i poslovnog procesa. Razlozi za to mogu biti dotrajalost ili uništenje zbog više sile ili pak zastarjelost i prije isteka amortizacijskog vijeka⁴⁴. Kod izvanrednom rashodovanju, za očekivati je da imovina još uvijek u poslovnim knjigama ima knjigovodstvenu vrijednost jer nije dosegla svoj korisni vijek trajanja, ali ako imovina ima knjigovodstvenu vrijednost veću od nule, priznaje se rashod prema neto načelu.

⁴³ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 79/13. – 39/24.)

⁴⁴ Belak, V. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 142

U nastavku je prikazano knjiženje rashodovanja dugotrajne materijalne imovine koja nije u potpunosti amortizirana, te njezina knjigovodstvena vrijednost iznosi 5.000,00 eura. Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine će se obaviti na način da se račun 039- *ispravak vrijednosti dugotrajne imovine* tereti u svoti akumulirane amortizacije uz priznavanje računa 03- *nabavna vrijednost dugotrajne materijalne imovine*, gdje se za svotu knjigovodstvene vrijednosti tereti račun 4820 – *neamortizirana vrijednost rashodovane, uništene ili otuđene imovine*.

Slika 5: Primjer rashodovanja imovine koja nije u potpunosti amortizirana

031 - UREDSKA OPREMA				039 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA		
50	40.000,00	40.000,00	1) 2)	35.000,00	35.000,00	50
03 - UREDSKA OPREMA IZVAN UPOTREBE				4820 - NEAMORTIZIRANA VRIJEDNOST		
1)	40.000,00	40.000,00	2) 2)	5.000,00		

- 1) rashodovanje imovine koja nije u potpunosti amortizirana
- 2) priznavanje rashoda

Izvor: autor

U slučaju da je riječ o rashodovanju materijalne imovine koja je prethodno revalorizirana prvo je uputno provesti vrijednosno usklađenje iste do visine troška nabave i smanjiti revalorizacijske pričuve, a s ostatkom knjigovodstvene vrijednosti teretiti i rashode terećenjem računa 4820 - *neamortizirana vrijednost rashodovane, uništene ili otuđene imovine*⁴⁵.

⁴⁵ Belak, V. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 144

4. AMORTIZACIJA

Dugotrajna materijalna imovina odnosi se na sredstva koje društvo posjeduje i koristi u svome radu i ima rok trajanja dulji od godine dana. Ova imovina nije namijenjena prodaji već se koristi za proizvodnju proizvoda ili pružanje usluga. Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća zemljišta, građevinske objekte, postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajnu biološku imovinu, predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostalu materijalnu imovinu. Uređuje ju Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina*, iz kojega proizlazi da društvo kao računovodstvenu politiku može izabrati metodu troška ili metodu revalorizacije te ju primijeniti na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine. Odredbe o amortizaciji dugotrajne materijalne imovine propisuju Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina*, dok su amortizacijske stope propisane poreznim propisima. Kako je vijek trajanja određene dugotrajne materijalne imovine ključan u obračunu amortizacije, odnosno valjana procjena vijeka korištenja, iz navedenog proizlazi da amortizaciji ne podliježe dugotrajna imovina koja ima neograničeni vijek trajanja.

4.1. Definicija, metode i stope amortizacije

Sam pojam amortizacije uređen je računovodstvenim propisima. Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezina korisnog vijeka upotrebe⁴⁶. Putem amortizacije raspoređuje se trošak nabave i terete obračunska razdoblja. Zahtjev je standarda gdje se vijek imovine raspoređuje na razdoblja kako bi se sučelio s prihodima imovine kroz isto razdoblje. Realnom procjenom korisnog vijeka trajanja uporabe dugotrajne materijalne imovine, društvo utvrđuje godišnje stope amortizacije. Na neki način, ovdje dolazi do akumuliranja ekonomskih koristi kako bi se osigurala financijska sredstva za nabavu nove imovine i zamijenila zastarjela, nefunkcionalna, neupotrebljiva imovina.

Nakon evidentiranja troška nabave dugotrajne materijalne imovine sukladno pravilima priznavanja propisanim Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina*, točka 6.19, Društvo se treba odlučiti koju će računovodstvenu politiku primijeniti na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine. Nakon početnog

⁴⁶ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

priznavanja imovine, društvu stoje na raspolaganju dvije metode iskazivanja dugotrajne materijalne imovine, metoda troška i metoda revalorizacije.

Nakon početnog priznavanja imovine, poduzetnik može pojedinu dugotrajnu imovinu iskazati po njezinu trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja – METODA TROŠKA⁴⁷.

Alternativno, nakon početnog priznavanja imovine, dugotrajnu materijalnu imovinu čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti poduzetnik može iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi značajno razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance – METODA REVALORIZACIJE⁴⁸.

Procjena vijeka uporabe mjerilo je za utvrđivanje godišnje stope amortizacije.

Tablica 8: Izračun godišnje amortizacijske stope putem linearne metode

$$GODIŠNJA AMORTIZACIJSKA STOPA = \frac{100}{PROCIJENJENI VIJEK UPORABE}$$

Izvor: autor

Računovodstveni standardi ne propisuju amortizacijske stope već se oslanjaju na korisni vijek upotrebe imovine. Najviše godišnje amortizacijske stope propisane su Zakonom o porezu na dobit.

Tablica 9: Pregled godišnjih porezno priznatih amortizacijskih stopa i podvostručenih

01	Nematerijalna imovina	4	25%	50%
	Računalni programi	2	50%	100%
02	Materijalna imovina-nekretnine	4	25%	50%
03	Postrojenja,oprema,alati, inventar i transportna imovina i poljoprivredna oprema i mehanizacija	4	25%	50%

⁴⁷ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

⁴⁸ Ibid.

	Računala, računalna oprema, mobiteli	2	50%	100%
	Osobni automobili	5	20%	40%
	Brodovi do 1000 BRT, jahte, jedrilice	10	10%	20%
	Brodovi veći od 1000 BRT	20	5%	10%
04	Biološka imovina – višegodišnji nasadi	10	10%	20%
	Biološka imovina – osnovno stado	5	20%	40%
05	Ulaganja u nekretnine	20	5%	10%

Izvor: autor

Razlike između poreznih propisa i računovodstvenih standarda u segmentu amortizacije, ponajviše se odnose na porezne stope i metode obračuna amortizacije.

Tablica 10: Metode obračuna amortizacije – porezni propisi i računovodstveni standardi

METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE	POREZNI PROPISI	RAČUNOVODSTVENI STANDARDI
	LINEARNA METODA	LINEARNA METODA
		FUNKCIONALNA METODA

Izvor: autor

Porezni propisi propisuju uporabu linearne metode obračuna amortizacije primjenom godišnjih amortizacijskih stopa, dok računovodstveni standardi dopuštaju različite metode obračuna amortizacije u svrhu raspoređivanja amortizacijskog iznosa imovine tijekom korisnog vijek uporabe i to: linearnu metodu, degresivnu metodu i funkcionalnu metodu.

Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane poduzetnika. Metodu amortizacije primijenjenu za imovinu treba preispitivati barem na kraju svakog izvještajnog razdoblja, i ako postoji značajna promjena očekivanog okvira trošenja budućih ekonomskih koristi u toj imovini, treba je promijeniti kako bi odražavala promjene okvira. Takvu promjenu treba iskazati kao promjenu u računovodstvenim procjenama u skladu s HSFI-om 3 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih promjena i pogreške*⁴⁹.

⁴⁹ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o

Linearna metoda amortizacije rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka upotrebe ako nije promijenjen ostatak vrijednosti⁵⁰. Iznos amortizacije isti je u svakom obračunskom razdoblju tijekom procijenjenog vijeka upotrebe dugotrajne materijalne imovine, a trošak se utvrđuje tako da se prvo utvrdi stopa amortizacije, a zatim se putem stope dolazi do godišnjeg iznosa amortizacije.

Degresivna metoda rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom vijeka upotrebe⁵¹. Polazište za korištenjem ove metode je pretpostavka da se imovina više troši u svojim prvim godinama korištenja pa se u prvim godinama evidentira viši iznos amortizacije.

Može se zastupati i suprotan pristup, priznavanje manjeg dijela troška kao rashoda u ranijim godinama i većeg dijela u kasnijim. Rezultat je anuitetna metoda. Rijetko se primjenjuje u objavljenim financijskim izvješćima⁵².

Trošak se utvrđuje tako da se izračuna iznos degresije koji se množi s godinama vijeka trajanja počevši od zadnje godine procijenjenog vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine.

Funkcionalna metoda rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda⁵³. Ovdje se ne procjenjuje korisni vijek upotrebe dugotrajne materijalne imovine već količina učinaka koju će dugotrajna materijalna imovina producirati.

4.2. Priznavanje odgođene porezne imovine na temelju privremeno nepriznatog troška amortizacije.

Odgođena porezna imovina predstavlja svotu poreza na dobitak koji će se vratiti u nekom od budućih razdoblja, a odnosi se na:

- a) privremene razlike koje se mogu odbiti,
- b) prenesene neiskorištene porezne gubitke, i
- c) prenesene neiskorištene porezne olakšice.

⁵⁰ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o

⁵¹ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

⁵² Anthony, R. N. i James S. R. (2004). Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

⁵³Ibid.

Aktivna je stavka u bilanci jer se porez obračunava i plaća u tekućem razdoblju, a računovodstveni standardi daju mogućnost nadoknade u budućim poreznim razdobljima, gdje dolazi do priznavanja rashoda koji su u prijašnjem razdoblju bili nepriznati. Privremene razlike i njihovi učinci tretiraju se kao vremenska razgraničenja prema HSFI-ju 14 – *Vremenska razgraničenja* i MRS-u 12 – *Porezi na dobitak*⁵⁴.

Privremene razlike – jesu razlike između knjigovodstvene vrijednosti ili obveze u bilanci i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti⁵⁵:

- a) oporezive privremene razlike – imaju za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena, ili
- b) odbitne privremene razlike – imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.

Odgođena porezna imovina s osnove povećane amortizacije nastaje ako se poduzetnik odluči primijeniti veće stope od dvostruko dopuštenih. Razlika između najviše dopuštene svote i obračunane stope je porezno nepriznata i uvećat će osnovicu poreza na dobitak u godini obračuna. Na računu 080 – *odgođena porezna imovina s osnove povećanja amortizacije* evidentirat će se odgođena porezna imovina.

U nastavku je prikazano knjiženje priznavanja odgođene porezne imovine zbog porezno nepriznatog troška amortizacije uporabom viših godišnjih amortizacijskih stopa od porezno dopuštenih. Trošak nepriznate amortizacije, za potrebe knjiženja priznavanja odgođene porezne imovine, iznosi 50.000,00 eura te je iskazana odgođena porezna imovina u iznosu od 9.000,00 eura (50.000,00 x 18%).

⁵⁴ Belak, V. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 218

⁵⁵ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

Slika 6: Priznavanje odgođene porezne imovine zbog porezno nepriznatog troška amortizacije uporabom viših stopa od dopuštenih

790 - RAZLIKA PRIHODA I RASHODA		800- DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA				
1)	300.000,00	4)	300.000,00	300.000,00	1)	
803- POREZ NA DOBIT		080- ODGOĐENA POREZNA IMOVINA		950- DOBIT FINANIJSKE GODINE		
2)	54.000,00	54.000,00	4) 2)	9.000,00	246.000,00	3)
2430- OBEVEZE ZA POREZ NA DOBIT		8040- DOBIT POSLIJE OPOREZIVANJA				
	63.000,00	2) 3)	246.000,00	246.000,00	4)	

- 1) Utvrđivanje dobiti prije oporezivanja
- 2) Godišnja obveza poreza na dobit
- 3) Dobit nakon oporezivanja
- 4) Raspored dobiti, zatvaranje skupine 8

DOBITAK - 300.000,00
POVEĆANA AMORTIZACIJA - 50.000,00
POREZ NA DOBIT - 350.000,00 * 18% = 63.000,00
ODGOĐENA POREZNA IMOVINA - 50.000,00 * 18% = 9.000,00

Izvor: autor

U Obrascu PD pod rednim brojem 3. iskazana je dobit u iznosu od 300.000,00 eura, a nepriznati trošak amortizacije u iznosu od 50.000,00 pod redni broj 18. Obrasca PD kako bi se u tom poreznom razdoblju uvećala porezna osnovica. Pod rednim brojem 36. i 38. Obrasca PD iskazana je porezna osnovica u iznosu od 350.000,00 eura, dok pod rednim brojem 55. Obrasca PD je iskazana porezna obveza u iznosu od 63.000,00 eura. Društvo je u obvezi platiti porez na dobit u iznosu od 63.000,00 eura, ali u poslovnim knjigama na teret dobitka knjiži dio porez koji pripada dobitku u iznosu od 54.000,00 eura, dok je iznos od 9.000,00 eura iskazan kao odgođena porezna imovina koja će se nadoknaditi u sljedećim razdobljima.

U nastavku je prikazano knjiženje nadoknade plaćenog poreza na nepriznati trošak amortizacije u narednom poreznom razdoblju nakon amortizacije opreme za koju nije priznat trošak amortizacije u prethodnom poreznom razdoblju. Trošak nepriznate amortizacije iznosio je 50.000,00 eura.

Slika 7: Nadoknada odgođene porezne imovine

790 - RAZLIKA PRIHODA I RASHODA		800- DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA						
1)	250.000,00	4)	250.000,00	250.000,00	1)			
803- POREZ NA DOBIT		080- ODGOĐENA POREZNA IMOVINA		950- DOBIT FINANCIJSKE GODINE				
2)	45.000,00	45.000,00	4) S ^o	9.000,00	9.000,00	2)	205.000,00	3)
2430- OBVEZE ZA POREZ NA DOBIT		8040- DOBIT POSLIJE OPOREZIVANJA						
	36.000,00	2) 3)	205.000,00	205.000,00	4)			

DOBITAK - 250.000,00
POVEĆANA AMORTIZACIJA - 50.000,00-prijašnjeg razdoblja amortizirane imovine

- 1) Utvrđivanje dobiti prije oporezivanja
- 2) Godišnja obveza poreza na dobit
- 3) Dobit nakon oporezivanja
- 4) Raspored dobiti, zatvaranje skupine 8

Izvor: autor

Kada je u cijelosti amortizirana dugotrajna materijalna imovina za koju je korištena veća stopa amortizacije od najviše dopuštene u skladu s odredbama iz Zakona o porezu na dobit, u sljedećim poreznim razdobljima potrebno je umanjiti poreznu osnovicu za svotu porezno nepriznatog troška amortizacije u prethodnim poreznim razdobljima. Posljedično tome treba postepeno umanjiti i prethodno priznatu odgođenu poreznu imovinu. Primjerice, ako je u Obrascu PD pod rednim brojem 3. iskazana dobit u iznosu od 250.000,00 eura, a trošak amortizacije koji nije bio priznat iznosi 50.000,00 eura, on se evidentira pod redni broj 33. Obrasca PD kako bi se u tom poreznom razdoblju umanjila porezna osnovica. Pod rednim brojem 36. i 38. Obrasca PD iskazana je porezna osnovica u iznosu od 200.000,00 eura, dok pod rednim brojem 55. Obrasca PD je iskazana porezna obveza u iznosu od 36.000,00 eura. U poslovnim knjigama društvo je na teret dobitka iskazalo porez na dobit u iznosu od 45.000,00 eura, dok je iznos od 9.000,00 eura prikazan kao nadoknada odgođene porezne imovine.

4.3. Amortizacija prethodno vrijednosno usklađene imovine

Za nastavak amortizacije vrijednosno usklađene imovine potrebno je sukladno računovodstvenim standardima uskladiti amortizaciju za buduća razdoblja kako bi se sustavno rasporedila knjigovodstvena vrijednost imovine za razdoblje preostalog korisnog vijeka uporabe.

Kako bi se neto knjigovodstvena vrijednost nakon vrijednosnog usklađenja ravnomjerno rasporedila na preostali vijek trajanja, potrebno je utvrditi novu godišnju svotu amortizacije. Godišnja svota amortizacije dobiva se raspodjelom neto knjigovodstvene vrijednosti nakon vrijednosnog usklađenja na preostali vijek uporabe (Godišnja svota amortizacije = NKV/ostatak vijeka trajanja)⁵⁶.

HSFI-jem 6 propisano je preispitivanje sadašnje vrijednosti dugotrajne materijalne imovine na svaki datum bilance. Društva bi trebala ocijeniti je li postoji pokazatelj da vrijednost neke imovine treba biti smanjena, ako postoji, društva bi trebala procijeniti nadoknadivi iznos imovine.

U nastavku je prikazano vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine gdje je vidljivo formiranje troška vrijednosnog usklađenja u razdoblju kada se vrijednosno usklađenje i provodi. Dakle, razlika između sadašnje knjigovodstvene vrijednosti i tržišne vrijednosti evidentira se na računu 4411- *trošak vrijednosnog usklađenja* kao trošak razdoblja i iskazuje se u računu dobiti i gubitka. Kada se zbroje vrijednosti vrijednosnog usklađenja i akumulirane amortizacije te se iznos odbije od evidentirane nabavne vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, dobiti ćemo tržišnu vrijednost dugotrajne materijalne imovine.

⁵⁶ Petračić, I. i Vuk, J. (2024). Obračun amortizacije za 2023. godinu. Računovodstvo revizija i financije.

Slika 8: Vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">031- OPREMA</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">S^o 40.000,00</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> </table>	031- OPREMA		S ^o 40.000,00		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">039 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">24.000,00 S^o</td> </tr> </table>	039 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA			24.000,00 S ^o
031- OPREMA									
S ^o 40.000,00									
039 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA									
	24.000,00 S ^o								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">0381 - VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE OPREME</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">9.000,00</td> </tr> </table>	0381 - VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE OPREME			9.000,00	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">4411 - TROŠAK VRIJEDNOSNOG USKLAĐENJA</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">1) 1)</td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">9.000,00</td> </tr> </table>	4411 - TROŠAK VRIJEDNOSNOG USKLAĐENJA		1) 1)	9.000,00
0381 - VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE OPREME									
	9.000,00								
4411 - TROŠAK VRIJEDNOSNOG USKLAĐENJA									
1) 1)	9.000,00								

1) NADOKNADIVA VRIJEDNOST 7.000,00 EURA

Izvor: autor

Početak sljedeće godine iznos vrijednosnog usklađenja s konta 0381 se prebacuje na konto nabave gdje dolazi do smanjenja osnovice za amortizaciju jer je dio vrijednosti putem otpisa već prenesen na troškove. Postupak ne proizlazi iz Hrvatskih računovodstvenih standarda, već proizlazi iz računovodstvene prakse kako učinak vrijednosnog usklađenja ne bi produžio amortizacijski vijek opreme.

Slika 9: Nova umanjena knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">031- OPREMA</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">S^o 40.000,00</td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">9.000,00</td> </tr> </table>	031- OPREMA		S ^o 40.000,00	9.000,00	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">039 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">24.000,00 S^o</td> </tr> </table>	039 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA			24.000,00 S ^o
031- OPREMA									
S ^o 40.000,00	9.000,00								
039 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA									
	24.000,00 S ^o								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">0381 - VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE OPREME</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">1) 9.000,00</td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">9.000,00 S^o</td> </tr> </table>	0381 - VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE OPREME		1) 9.000,00	9.000,00 S ^o					
0381 - VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE OPREME									
1) 9.000,00	9.000,00 S ^o								

Izvor: autor

Knjigovodstvena vrijednost opreme iznosi 7.000,00 eura, dok nova osnovica za obračun amortizacije iznosi 31.000,00 eura.

Ukoliko je imovina prije vrijednosnog usklađenja bila revalorizirana, utoliko se prvo korigira dio revalorizirane vrijednosti.

Kad se knjigovodstvena vrijednost smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojega ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu⁵⁷.

Dakle, vrijednosno usklađenje knjiži se na teret revalorizacijske pričuve, a za razliku se tereti rashod. Amortizacija se u narednim razdobljima obračunava od snižene osnovice koju čini korigirana nabavna vrijednost opreme.

4.4. Amortizacija revalorizirane imovine

Kako je već u radu navedeno, ako dolazi do povećanja knjigovodstvene vrijednosti imovine, a nije iskazan trošak dodatnog ulaganja, govorimo o revalorizaciji. Kod amortizacije revalorizirane imovine dolazi do povećanja troška amortizacije uslijed revalorizacije, pa ovdje treba obratiti pozornost na priznavanje amortizacije revalorizirane vrijednosti u poreznom smislu. Govoreći o poreznom motrištu revalorizacije, prije svega se misli na osnovicu poreza na dobit, koji uređuju Zakon o porezu na dobit i Pravilnik o porezu na dobit, gdje je navedeno da su povećanja kapitala koja se ne smatraju oporezivima, revalorizacijske pričuve ali i pričuve za vrijednosna usklađenja financijske imovine. Razlog takvom postupanju polazi od pretpostavke oporezivanja samo realiziranih dobitaka, ali ne i nerealizirane dobiti. Revalorizacija imovine nije realizirani dobitak, već potencijalno budući dobitak koji bi se mogao realizirati prodajom dugotrajne imovine ili putem uporabe. Pravilnikom o porezu na dobit člankom 13. stavkom 3. propisano je da ako se nerealizirani dobitci iskazuju putem računa dobiti i gubitka, onda se prema njima postupa kao realiziranim i dolazi do oporezivanja. Dakle, samo oblikovanje revalorizacijskih pričuva se ne oporezuje, ali realizirana revalorizacijska pričuva sudjeluje u oporezivanju.

Revalorizacijska pričuva smatra se realiziranom u nekoliko slučajeva⁵⁸:

⁵⁷ Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

⁵⁸ Belak, V. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 722

- kad se revalorizacijska pričuva uključi u prihode tj. u račun dobitka ili gubitka (čl. 13. st. 3. Pravilnika) bez obzira što takvo uključivanje nije u skladu s MRS-om 16 i 38 odnosno HSFI-jem 5 i 6;
- kad se revalorizacijska pričuva prenese u zadržani dobitak kad prestane priznavanje imovine, kada se imovina proda, daruje, ukrade, uništi prema odredbama čl. 9 st. 1 Pravilnika (kao izravno povećanje kapitala) i čl. 39. st. 2. Pravilnika (realizacija nerealiziranog dobitka);
- kad se revalorizacijska pričuva prenese u zadržani dobitak uporabom tj. amortizacijom prethodno revalorizirane dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine (čl. 9. st. 1 i čl. 39. st. 2. Pravilnika) zbog izravnog povećanja kapitala;
- kad se revalorizacijska pričuva prenese u temeljni (upisani) kapital iako to nije u skladu s MRS-om 16 odnosno HSFI-jem 5 i 6.

Slika 10: Amortizacija revalorizirane imovine

023 - POSLOVNI PROSTOR		029 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA		930 - REVALORIZACIJSKA PRIČUVA		
S ^o	400.000,00		200.000,00	S ^o 2a)	12.300,00	150.000,00 1)
1)	300.000,00		150.000,00 1)			27.000,00 1a)
			35.000,00 2)			
260 - ODGOĐENA POREZNA OBVEZA		431- AMORTIZACIJA POSLOVNOG PR.		434- POVEĆANA AMORTIZACIJA		
2b)	2.700,00	27.000,00 1a) 2)	20.000,00	2)	15.000,00	
940- ZADRŽANI DOBITAK		803- POREZ NA DOBITAK				
	12.300,00 2a)		2.700,00 2b)			

ODGOĐENA POREZNA OBVEZA	
1A) 150.000,00 * 18% =	27.000,00
2) OBRAČUN AMORTIZACIJE	
700.000,00 * 5%	35.000,00
400.000,00 * 5%	20.000,00
RAZLIKA ZBOG REV.	15.000,00
SMANJ. ODG. POR. OBVEZE	
15.000,00 * 18/100 =	2.700,00
REAL. REV. PRIČUVA	
15.000,00 - 2.700,00 =	12.300,00

FER VRIJEDNOST	350.000,00
INDEKS REVALORIZACIJE	
350.000,00 / 200.000,00 (75%)	1,75
1) REVALORIZACIJA	
NV 400.000,00*75% =	300.000,00
AA 200.000,00 *75% =	150.000,00
POVEĆANJE KAPITALA	150.000,00

Izvor: autor

Iz primjera je vidljivo da se uslijed revalorizacije povećao trošak amortizacije, te je za povećanu svotu amortizacije dio revalorizacijske pričuve prenesen u korist zadržanog dobitka. Poduzetnici koji su na temelju stvorenih revalorizacijskih pričuva priznali odgođenu poreznu obvezu, u sljedećim poreznim razdobljima na redni broj 25. Obrasca PD unose svotu povećane amortizacije s temelja revalorizacije. Ova svota jednaka je svoti revalorizacijske pričuve prenesene na zadržani dobitak uvećane za pripadajući dio svote od ukidanja odgođene porezne obveze⁵⁹.

Dakle, povećanjem porezne osnovice u poreznoj prijavi dolazi do neutraliziranja povećanog troška amortizacije iskazanog u poslovnim knjigama uslijed revalorizacije.

Sukladno odredbama Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina*, kada govorimo o dugotrajnoj materijalnoj imovini, revalorizacijska pričuva se pri obračunu amortizacije prenosi na zadržanu dobit i ne iskazuje se putem računa dobiti i gubitka. Prema Pravilniku o porezu na dobit, člankom 39. st. 2. propisano je da se formirana revalorizacijska pričuva uključuje u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju kad je realizirana, a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije, a nakon uništenja, prodaje ili otuđenja imovine, ostatak revalorizacijske pričuve će se uključiti u poreznu osnovicu.

4.5. Porezno nepriznata amortizacija

Kako bi trošak amortizacije bio porezno priznat potrebno se držati odredbi Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit. Zakon o porezu na dobit definira da se amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje kao rashod ukoliko je na trošak nabave obračunata linearnom metodom i ukoliko društvo primjenjuje zakonom propisane godišnje amortizacijske stope. Propisane godišnje amortizacijske stope mogu se i podvostručiti, što znači da se godišnji troškovi amortizacije mogu podvostručiti i za porezne svrhe.

Porezno nepriznata amortizacija nastat će kao razlika između poreznih propisa i računovodstvenih standarda u njezinom priznavanju u slučajevima:

⁵⁹ Jurić, Đ. (2024). Popis dugotrajne imovine i obračun amortizacije za 2023. godinu. Računovodstvo revizija i financije.

- obračun troška amortizacije stopama većim od porezno priznatim
- amortizacija na otpisanu dugotrajnu imovinu
- amortizacija imovine kojom se ne obavlja djelatnost

Ako je društvo obračunalo trošak amortizacija po stopama većim od godišnje propisanih stopa, ukupno iskazani trošak neće biti u potpunosti porezno priznat. Kao porezno priznati trošak bit će trošak amortizacije obračunan u visini podvostručenih stopa, a razlika je porezno nepriznata, i u Obrascu PD evidentira se kao povećanje dobiti.

Na redni broj 18. obr. PD – amortizacija iznad propisanih stopa (čl. 12. st. 5 i 6. Zakona i čl. 22. Pravilnika), unosi se⁶⁰:

- svota amortizacije dugotrajne imovine koja se obračunava po stopama iznad propisanih, tj. iznad najviše dopustivih stopa u skladu s čl. 12. st. 5. i 6. Zakona,
- svota amortizacije obračunana nekom drugom metodom amortizacije u odnosu na propisanu linearnu metodu (npr. Funkcionalnom metodom)- kada tako izračunana svota amortizacije prelazi najvišu dopustivu svotu primjenom udvostručene stope iz čl. 12 st. 5. Zakona,
- svota iskazanog gubitka od vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koja je veća od svote porezno priznatog troška amortizacije prema čl. 12. st. 5. Zakona, osim u slučaju nastanka izvanrednog oštećenja za koje postoji vjerodostojna dokumentacija (čl. 22. st. 1. i 2. Pravilnika).

Kao porezno priznati rashod ne priznaje se obračun amortizacije na otpisanu dugotrajnu imovinu. Takva imovina zadržava se u evidenciji do njezine prodaje, darovanja, otuđenja ili uništenja, ali nad njom prestaje obračun amortizacije kada više nema knjigovodstvenu vrijednost, odnosno njezina knjigovodstvena vrijednost bude ravna nuli. U ovom slučaju nema razlike između poreznih propisa i računovodstvenih standarda.

Korištenjem imovine u smanjenom intenzitetu, odnosno ako se koristi sezonski, a računovodstvene svote amortizacije su u skladu s porezno dopuštenima, porezno se priznaje ukupan trošak amortizacije. Dakle, ako se neka imovina koristi u smanjenom intenzitetu, sukladno mišljenjima Porezne uprave ne radi se o imovini kojom se ne obavlja djelatnost, ali ako se imovinom društvo ne koristi cijele godine, obračunana amortizacija neće biti

⁶⁰ Jurić, Đ. (2024). Popis dugotrajne imovine i obračun amortizacije za 2023. godinu. Računovodstvo revizija i financije.

porezno priznata. U poslovnim knjigama obračunana amortizacija će se evidentirati na kontu troškova koji nisu u vezi s ostvarenjem dobitka te će se knjižiti odgođena porezna imovina, koja će smanjiti stanje konta poreza na dobit. U prijavi poreza na dobit bit će prikazano povećanje porezne osnovice.

Prema čl. 7. st. 1. t. 13. Zakona, na redni broj 24. obr. PD unose se svi drugi rashodi koji nisu izravno u vezi s ostvarivanjem dobitka odnosno svi ostali porezno nepriznati rashodi koji nisu bili uključeni na red, br. 5. – 23. i 25. Obr. PD kao na primjer⁶¹:

- rashodi koji nisu izravno u vezi s ostvarenjem dobitka – npr. trošak amortizacije dugotrajne imovine kojom se ne obavlja djelatnost,
- druge svote povećanja porezne osnovice koje nisu bile uključene u poreznu osnovicu u prethodnim poreznim razdobljima.

Ako poduzeće počne koristiti imovinu za koju je u prijašnjim razdobljima iskazao trošak amortizacije kao porezno nepriznat, sukladno odredbama Zakona o porezu na dobit čl. 6. stavku 1. t. 4. može smanjiti poreznu osnovicu za svotu amortizacije koja nije bila porezno priznata u prijašnjim razdobljima, ali samo do svote dvostrukih porezno priznatih amortizacijskih stopa, ali ukoliko dođe do prodaje ili se imovina otuđi na neki drugi način, privremeno porezno nepriznata amortizacija postaje trajno porezno nepriznata te dolazi do smanjenja neto dobitka.

Ako društvo ne ispuni uvjete propisane Zakonom o porezu na dobit obvezno je za trošak amortizacije uvećati osnovicu poreza na dobit ali i za sve pripadajuće troškove koji se vežu za uporabu imovine pod redni broj 5. Obrasca PD. Porezno nepriznati troškovi iskazani na rednom broju 5. Obrasca PD su trajno nepriznati.

⁶¹ Jurić, Đ. (2024). Popis dugotrajne imovine i obračun amortizacije za 2023. godinu. Računovodstvo revizija i financije.

5. UTJECAJ REVALORIZACIJE NA AMORTIZACIJU

Revalorizacija dugotrajne materijalne imovine provodi se ako nastupi značajna razlika između knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne materijalne imovine i njezine fer vrijednosti. Uslijed revalorizacije dugotrajne materijalne imovine dolazi do povećanja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, a samim time i povećanja osnovice za obračun amortizacije, gdje dolazi do iskazivanja povećanih troškova amortizacije uslijed revalorizacije. Nakon revalorizacije dugotrajne materijalne imovine poželjno bi bilo da društva preispitaju korištenu metodu amortizacije i korisni vijek dugotrajne materijalne imovine. Promjena metode amortizacije mogla bi dodatno utjecati na visinu rashoda amortizacije. Iako revalorizacija može povećati vrijednost dugotrajne materijalne imovine i rashode amortizacije, porezni propisi priznaju kao porezno dopušteni trošak amortizaciju na izvornu, povijesnu nabavnu vrijednost, odnosno amortizaciju obračunatu na nerevaloriziran dio imovine. Kod revalorizacije dugotrajne materijalne imovine u godini revaloriziranja dolazi do oblikovanja revalorizacijske pričuve. Pri oblikovanju revalorizacijske pričuve sukladno poreznim propisima društvo evidentira i odgođenu poreznu obvezu s kojom se izvlači porez iz kapitala koji postaje dugoročna porezna obveza društva.

5.1. Računovodstveni postupak

Sukladno računovodstvenim propisima društvima je ostavljen izbor da sami donesu odluke o izboru računovodstvenih politika. Različite računovodstvene politike polučit će i različiti utjecaj na poslovni rezultat društva. Nadalje, uporaba različitih metoda amortizacije iskazivat će različiti poslovni rezultat ali imati i različiti utjecaj na osnovicu poreza na dobit. Utjecaj amortizacije na bilancu društva u aktivi utjecat će na vrijednost dugotrajne materijalne imovine, dok u pasivi utjecaj amortizacije utjecat će na kapital poduzeća. Vrijednost dugotrajne imovine u bilanci korigira se za ispravak vrijednosti za obračunatu amortizaciju, što znači da je dugotrajna materijalna imovina u bilanci iskazana u iznosu neto vrijednosti. Za raspored nabavne vrijednosti neke dugotrajne imovine, sukladno računovodstvenim standardima, može se koristiti više metoda amortizacije, ravnomjerna metoda (linearna), metoda opadajućeg salda i funkcionalna metoda (metoda jedinice proizvoda).

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 6 - *Dugotrajna materijalna imovine* definira tretiranje revalorizacije na dva načina koji određuju postupanje s akumuliranom amortizacijom.

Kad se revalorizira pojedina nekretnina, postrojenje i oprema, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije tretira se na jedan od sljedećih načina⁶²:

- a) prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednaka njezinom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizacijski trošak, ili
- b) isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto iznos prepravljaju se do revaloriziranog iznosa imovine. Ova se metoda često koristi za zgrade.

Kada se obavlja revalorizacija imovine, a s obzirom na to da se revalorizacija uključuje u poreznu osnovicu u dijelu kako je sadržana u obračunatoj amortizaciji, potrebno je iskazati odgođenu poreznu obvezu tako da se na tu revalorizacijsku pričuvu primjeni propisana stopa poreza na dobitak. Tako nastalu odgođenu poreznu obvezu iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske pričuve (HSFI 12, t. 12.41. i MRS 12, t. 20.)⁶³.

Dakle, ako dolazi do usklađenja dugotrajne materijalne imovine s njezinom fer vrijednosti, a učinak je povećanje, povećanje se iskazuje u pasivi na kontima kao povećanje kapitala, ali u slučaju smanjenja knjigovodstvene vrijednosti, pristupa se usklađenju putem otpisa do svote smanjenja, a to smanjenje se priznaje kao rashod. Nadalje, ako se poveća vrijednost imovine koja je prethodno smanjena, povećanje knjigovodstvene vrijednosti iskazuje se kao prihod do svote knjiženih rashoda kod prethodnog smanjenja vrijednosti imovine, dok se preostali dio povećanja knjiži kao revalorizacijska pričuva. Ako društvo nema evidentirane revalorizacijske pričuve, evidentiranje rashoda imovinskog gubitka imat će direktan utjecaj na tekući rezultat poslovanja.

⁶² Crikveni Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav. IX. Izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

⁶³ Belak, V. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 1125

Računovodstveni standardi dozvoljavaju prijenos revalorizacijske pričuve koja je uključena u kapital u zadržanu dobit kada je imovina rashodovana ili je otuđena, ali i kada društvo koristi imovinu. Prijenos revalorizacijske pričuve u zadržanu dobit, kad društvo koristi imovinu, iznos realizirane revalorizacijske pričuve čini razlika između amortizacije revalorizirane imovine i amortizacije na povijesnom trošku imovine, a taj prijenos se ne provodi u Računu dobiti i gubitka.

Usljed revalorizacije dugotrajne materijalne imovine te dovođenja iste na njezinu fer vrijednost dolazi do povećanja troška amortizacije, pa ovdje treba obratiti pozornost na priznavanje amortizacije revalorizirane vrijednosti u poreznom smislu, odnosno na osnovicu poreza na dobit. Samo realizirani dobitci se oporezuju, kako revalorizacija imovine nije realizirani dobitak ne oporezuje se, ali realizirana revalorizacijska pričuva sudjeluje u oporezivanju.

U nastavku se dostavlja primjer obračuna godišnje svote amortizacije na revaloriziranoj dugotrajnom materijalnoj imovini i prijenos odgovarajućeg dijela revalorizacijske rezerve na zadržanu dobit. Poslovni prostor je revaloriziran u siječnju tekuće godine te je za isti u godini revalorizacije obračunata amortizacija koncem poslovne godine za svih 12 mjeseci zbog pojednostavljenja prikaza poslovnih promjena.

Slika 11: Povećana amortizacija s temelja revalorizacije

023 - POSLOVNI PROSTOR		029 - AKUMULIRANA AMORTIZACIJA		930 - REVALORIZACIJSKA PRIČUVA	
S ^a	400.000,00		200.000,00	S ^a 2a)	12.300,00
1)	300.000,00		150.000,00	1)	150.000,00
			35.000,00	2)	27.000,00
260 - ODGOĐENA POREZNA OBEVEZA		431- AMORTIZACIJA POSLOVNOG PR.		434- POVEĆANA AMORTIZACIJA	
2b)	2.700,00	1a) 2)	20.000,00	2)	15.000,00
	27.000,00				
940- ZADRŽANI DOBITAK		803- POREZ NA DOBITAK		2430- OBEVEZA POREZA NA DOBIT	
	12.300,00	2a) 3)	83.700,00	2b)	83.700,00
			2.700,00		

FER VRIJEDNOST	350.000,00
INDEKS REVALORIZACIJE	
350.000,00 / 200.000,00 (75%)	1,75
1) REVALORIZACIJA	
NV 400.000,00*75% =	300.000,00
AA 200.000,00 *75% =	150.000,00
POVEĆANJE KAPITALA	150.000,00

ODGOĐENA POREZNA OBVEZA	
1A) 150.000,00 * 18% =	27.000,00
2) OBRAČUN AMORTIZACIJE	
700.000,00 * 5%	35.000,00
400.000,00 * 5%	20.000,00
RAZLIKA ZBOG REV.	15.000,00
SMANJ. ODG. POR. OBVEZE	
15.000,00 * 18/100 =	2.700,00
REAL. REV. PRIČUVA	
15.000,00 - 2.700,00 =	12.300,00

Izvor: autor

Procjenom na temelju tržišne vrijednosti utvrđeno je da se poslovni prostor treba revalorizirati za 75%. Poslovna zgrada ima nabavnu vrijednost u iznosu od 400.000,00 eura, a akumulirana amortizacija iznosi 200.000,00 eura. Nabavna vrijednost zgrade je revalorizirana za 75%, odnosno za 300.000,00 eura (400.000,00 eura x 75% = 300.000,00 eura). Revalorizirana je i akumulirana amortizacija za 75% i to za iznos od 150.000,00 eur (200.000,00 eura x 75% = 150.000,00 eura). Učinak revalorizacije iznosi 150.000,00 eura, te se iznos od 27.000,00 eura iskazuje kao odgođeni porez (150.000,00 eura x 18% = 27.000,00 eura), dok se iznos od 123.000,00 eura evidentira kao revalorizacijske pričuve (150.000,00 eura – 27.000,00 eura = 123.000,00 eura).

Učinak revalorizacije se ne priznaje odmah kao realizirani dobitak već kao revalorizacijska pričuva sve do trenutka realizacije, u ovom primjeru putem obračuna amortizacije. Sa revalorizacijske pričuve koja čini dio kapitala društva, dio koji se odnosi na porez na dobit prenesen je na odgođenu poreznu obvezu. Odgođena porezna obveza se aktivira u trenutku kada se revalorizacijska pričuva realizira.

Amortizacija se obračunava na nabavnu vrijednost poslovnog prostora u iznosu od 20.000,00 eura (400.000,00 eura x 5% = 20.000,00 eura) i na revalorizaciju poslovnog prostora te je ista iskazan u iznosu od 15.000,00 eura (300.000,00 eura x 5% = 15.000,00 eura). Obračunom amortizacije na revalorizaciju dolazi do realiziranja revalorizacijskih pričuva u visini amortizacije. Revalorizacijska pričuva je realizirana u iznosu od 12.300,00 eura (15.000,00 eura – 2.700,00 eura = 12.300,00 eura) i prenesena na zadržanu dobit. Ujedno je došlo i do aktivacije odgođene porezne obveze koja se ne provodi putem računa dobiti i gubitka u iznosu od 2.700,00 eura (15.000,00 eura x 18% = 2.700,00 eura) te je za isti iznos korigiran račun 803 – *porez na dobitak*.

Za potrebe obračuna pretpostavit ćemo da dobit iz redovnog poslovanja prije oporezivanja iznosi 450.000,00 eura, sukladno time na kontu 803- *porez na dobitak* gdje je dugovno iskazan iznos od 83.700,00 eura koliko je društvo u obvezi platiti poreza, dolazi do korigiranja poreza na dobitak za iznosu od 2.700,00 eura koji je teretio odgođenu poreznu obvezu. Društvo u poslovnim knjigama ima iskazan iznos od 81.000,00 eura na teret tekućeg dobitka, dok iznos od 2.700,00 eura tereti odgođenu poreznu obvezu,

Zbog iskazanog povećanog troška amortizacije u poslovnim knjigama, efekt revalorizacije neutralizirat će se u poreznoj prijavi tako da će se uvećati porezna osnovica za svotu realizirane revalorizacijske pričuve uvećane za smanjenje odgođene porezne obveze.

5.2. Porezni postupak s povećanom amortizacijom s temelja revalorizacije

Revalorizacijska se pričuva pri obračunu amortizacije prenosi na zadržani dobitak. Prijenos revalorizacijske pričuve na zadržani dobitak uključuje se u osnovicu poreza na dobit u poreznom razdoblju nastanka realizacije, a ista je utvrđena u visini povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije. Sukladno tome, revalorizacijska pričuva u godini nastanka ne povećava poreznu osnovicu, već do povećanja dolazi kada se pričuva realizira otuđenjem, prodajom ili korištenjem imovine, odnosno amortizacijom.

Pri oblikovanju revalorizacijske pričuve sukladno poreznim propisima društvo evidentira i odgođenu poreznu obvezu s kojom se izvlači porez iz kapitala koji postaje dugoročna porezna obveza društva. Ovdje dolazi do privremene porezne razlike između računovodstvenog i poreznog dobitka. Porezna osnovica u godini obavljanja revalorizacije ne uvećava poreznu osnovicu u PD obrascu za evidentiranu revalorizacijsku pričuvu u poslovnim knjigama. Dio porez koji se odnosi na tekući dobitak knjižen je kao tekuća obveza poreza na dobit, a dio poreza koji se odnosi na revalorizacijsku pričuvu evidentiran je kao odgođena porezna obveza.

U nastavku je prikaz utvrđivanja porezne osnovice i porezne obveze u godini realiziranja revalorizacijskih pričuva koji proizlaze iz poslovnih promjena prikazanih na stranici 45. diplomskog rada Slika 11: Povećana amortizacija s temelja revalorizacije. Dobit prije oporezivanja iznosi 450.000,00 eura. U poslovnim knjigama iznos ukupne porezne osnovice umanjen je za 2.700,00 eura pa porez koji utječe na izračun neto dobiti poslije poreza iznosi 81.000,00 eura ($83.700,00 \text{ eura} - 2.700,00 \text{ eura} = 81.000,00 \text{ eura}$).

Za potrebe obračuna poreza u PD obrascu dobit iz redovnog poslovanja prije oporezivanja uvećana je za iznos nepriznatog troška amortizacije s temelja revalorizacije, pa ukupna porezna osnovica iznosi 465.000,00 eura, a ukupna porezna obveza iznosi 83.700,00 eura.

Tablica 11: Porezna osnovica u godini realizacije revalorizacijske pričuve

	RAČUNOVODSTVENA DOBIT	PD OBRAZAC
DOBIT IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA	450.000,00	450.000,00
NEPRIZNAT TROŠAK AMORTIZACIJE S TEMELJA REVALORIZACIJE		15.000,00
UKUPNA POREZNA OSNOVICA	450.000,00	465.000,00
UKUPNA POREZNA OBVEZA	81.000,00	83.700,00
POREZNA OBVEZA ZA PLATITI		83.700,00
NA TERET TEKUĆEG DOBITKA	81.000,00	
NA TERET ODGOĐENE POREZNE OBVEZE	2.700,00	

Izvor: autor

Pod redni broj 3. Obrasca PD unosi se dobit iz redovnog poslovanja prije oporezivanja u iznosu od 450.000,00 eura, dok se nepriznati trošak amortizacije s temelja revalorizacije u iznosu od 15.000,00 eura unosi pod redni broj 25. Obrasca PD te dovodi do uvećanja porezne osnovice u tom poreznom razdoblju. Pod rednim brojem 36. i 38. Obrasca PD iskazana je porezna osnovica u iznosu od 465.000,00 eura, dok pod rednim brojem 55. Obrasca PD je iskazana porezna obveza u iznosu od 83.700,00 eura. Društvo je u obvezi platiti porez na dobit u iznosu od 83.700,00 eura.

6. ANALIZA UTJECAJA AMORTIZACIJE NA BILANCU I RAČUN DOBITI I GUBITKA NA ODABRANIM TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA U PROMATRANOM RAZDOBLJU

Utjecaj amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka prikazat će se u dva dijela. Prvi dio odnosit će se na prikaz obračuna amortizacije putem različitih metoda amortizacije koje definiraju računovodstveni i porezni standardi, te njihov utjecaj na aktivu i pasivu bilance i na račun dobiti i gubitka kad bi korištenje različitih metoda u Republici Hrvatskoj bilo dopušteno. Dok će se drugi dio odnositi na utjecaj amortizacije na financijske izvještaje 4 trgovačkih društava koja su predala godišnja financijska izvješća za 2022. godinu i za 2023. godinu. Financijska izvješća su preuzeta iz Registra godišnjih financijskih izvještaja Financijske agencije. Za potrebe rada, pozicije bilance i računa dobiti i gubitka za 2022. godinu prikazane su u eurima korištenjem fiksnog tečaja konverzije (7,53450). Ovdje govorimo o srednjim poduzetnicima čiji bi godišnji financijski izvještaji trebali biti iskazani po fer vrijednosti i biti objašnjeni u bilješkama, ali ova društva kao i veliki broj trgovačkih društava ima formalizirana izvješća u svrhu zadovoljavanja zakonskih formi, a u suštini su zapravo jako štura te dublja analiza dugotrajne materijalne imovine je gotovo nemoguća. U svrhu izrade diplomskog rada, društva su kontaktirana i zamoljena da dostave podatke koji su neophodni, ali do završetka rada niti jedno od društava se nije odazvalo.

6.1. Primjer utjecaja obračuna amortizacije putem različitih metoda na dugotrajnoj materijalnoj imovini Društva B kada bi trgovačko društvo primjenjivalo različite metode obračuna i kada bi iste bile porezno priznate

Amortizacija je uključena u poslovne rashode u Računu dobiti i gubitka. Društvo obavlja izračun amortizacije linearnom metodom po porezno priznatim stopama.

U nastavku ćemo prikazati utjecaj različitih metoda amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka trgovačkog društva kada bi društvo primjenjivalo različite metode amortizacije koje proizlaze iz računovodstvenih standarda, odnosno kada bi ostale metode bile porezno priznate i dopuštene u Republici Hrvatskoj.

Vrijednost dugotrajne materijalne imovine Društva B d.o.o. u 2022. godini iznosila je 5.220.559 eura.

U nastavku dostavljamo pregled pozicija dugotrajne materijalne imovine te iznos neto vrijednosti imovine, vijek uporabe i godišnje amortizacijske stope.

Tablica 12: Dugotrajna imovina Društva B d.o.o. – pozicije i amortizacijske stope

POZICIJE	kune	eur
Zemljište	3.315.000	439.950
Građevinski objekti i zemljište	20.188.000	2.679.440
Postrojenja i oprema (strojevi)	10.100.000	1.340.535
Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	3.276.000	434.800
Materijalna imovina u pripremi	2.455.000	325.788
UKUPNO	39.334.000	5.220.513

VIJEK UPOTREBE IMOVINE I GODIŠNJE AMORTIZACIJSKE STOPE				
POZICIJE	kune	eur	vijek uporabe	am. stope
Građevinski objekti i zemljište	20.188.000	2.679.440	20	5%
Postrojenja i oprema (strojevi)	10.100.000	1.340.535	10	10%
Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	3.276.000	434.800	5	20%
UKUPNO	33.564.000	4.454.821		

Izvor: autor

Uvidom u financijska izvješća, koncem 2022. godine, Društvo je odlučilo promijeniti računovodstvenu politiku vrednovanja dugotrajne materijalne imovine sa modela troška na model revalorizacije.

Tablica 13: Vijek upotrebe imovine i godišnje amortizacijske stope revalorizirane materijalne imovine

VIJEK UPOTREBE IMOVINE I GODIŠNJE AMORTIZACIJSKE STOPE				
POZICIJE	kune	eur	vijek uporabe	am. stope
Građevinski objekti i zemljište	44.538.000	5.911.208	20	5%
Postrojenja i oprema (strojevi)	19.871.000	2.637.335	10	10%
Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	3.276.000	434.800	5	20%
UKUPNO	67.685.000	8.983.343		

Izvor: autor

Dugotrajna materijalna imovina iskazana je u iznosu od 8.983.343,00 eura. Društvo je iskazalo u poslovnim knjigama revalorizacijsku pričuvu u iznosu od 4.350.652,47 eura i odgođenu poreznu obvezu u iznosu od 955.021,30 eura.

Tablica 14: Bruto vrijednost dugotrajne materijalne imovine

POZICIJE	NABAVNA VRIJEDNOST	ISPRAVAK VRIJEDNOSTI	SADAŠNJA VRIJEDNOST 2022
Građevinski objekti i zemljište	6.222.324,21	311.116,21	5.911.208,00
Postrojenja i oprema (strojevi)	2.930.372,22	293.037,22	2.637.335,00
Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	543.500,00	108.700,00	434.800,00
UKUPNO	9.696.196,43	712.853,43	8.983.343,00

Izvor: autor

Kako je već navedeno, društvo koristi linearnu metodu u obračunu amortizacije. Zbog usporedivosti podataka vodit ćemo se time da je dugotrajna materijalna imovina nabavljena početkom godine i da nije bilo nove nabave. Ukupan godišnji iznos amortizacije iznosi 712.853,43 eura.

Tablica 15: Iznos godišnje amortizacije – Linearna metoda

POZICIJE	NABAVNA VRIJEDNOST	VIJEK UPORABE	STOPA %	GODIŠNJA AMORTIZACIJA
Građevinski objekti i zemljište	6.222.324,21	20	5	311.116,21
Postrojenja i oprema (strojevi)	2.930.372,22	10	10	293.037,22
Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	543.500,00	5	20	108.700,00
UKUPNO				712.853,43

Izvor: autor

Linearna metoda kroz čitavo razdoblje korisnog vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine daje iste godišnje iznose amortizacije.

Tablica 16: Linearna metoda amortizacije kroz korisni vijek DMI

Godina	Građevinski objekti i zemljište	Postrojenja i oprema (strojevi)	Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	UKUPNO
1	311.116,21	293.037,22	108.700,00	712.853,43
2	311.116,21	293.037,22	108.700,00	712.853,43
3	311.116,21	293.037,22	108.700,00	712.853,43
4	311.116,21	293.037,22	108.700,00	712.853,43
5	311.116,21	293.037,22	108.700,00	712.853,43
6	311.116,21	293.037,22		604.153,43
7	311.116,21	293.037,22		604.153,43
8	311.116,21	293.037,22		604.153,43
9	311.116,21	293.037,22		604.153,43
10	311.116,21	293.037,22		604.153,43

11	311.116,21			311.116,21
12	311.116,21			311.116,21
13	311.116,21			311.116,21
14	311.116,21			311.116,21
15	311.116,21			311.116,21
16	311.116,21			311.116,21
17	311.116,21			311.116,21
18	311.116,21			311.116,21
19	311.116,21			311.116,21
20	311.116,21			311.116,21
Ukupno	6.222.324,21	2.930.372,22	543.500,00	9.696.196,43

Izvor: autor

Nadalje, ukupni iznos godišnje amortizacije razlikuje se po razdobljima zbog različitog korisnog vijeka trajanja određene vrste dugotrajne materijalne imovine. Ukupan iznos amortizacije obračunate kroz korisni vijek trajanja dugotrajne materijalne imovine iznosi 9.696.196,43 eura.

Kad bi društvo koristilo degresivnu metodu amortizacije, u prvim godinama nabave dugotrajne materijalne imovine, dolazilo bi do najvišeg ispravka vrijednosti troška nabave jer se polazi od činjenice da se sredstvo u početku troši intenzivnije, dok se tijekom godina intenzitet trošenja smanjuje. Kako bi se dobio iznos amortizacije, iznos degresije prvo se množi sa zadnjom godinom korisnog vijek trajanja dugotrajne materijalne imovine.

Tablica 17: Degresivna metoda amortizacije kroz korisni vijek DMI

Građevinski objekti i zemljište	29.630,12
Postrojenja i oprema (strojevi)	53.279,49
Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	36.233,33

Godina	Građevinski objekti i zemljište	Postrojenja i oprema (strojevi)	Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	UKUPNO
1	592.602,31	532.794,95	181.166,67	1.306.563,92
2	562.972,19	479.515,45	144.933,33	1.187.420,98
3	533.342,08	426.235,96	108.700,00	1.068.278,03
4	503.711,96	372.956,46	72.466,67	949.135,09
5	474.081,84	319.676,97	36.233,33	829.992,15
6	444.451,73	266.397,47		710.849,20
7	414.821,61	213.117,98		627.939,59
8	385.191,50	159.838,48		545.029,98
9	355.561,38	106.558,99		462.120,37

10	325.931,27	53.279,49	379.210,76
11	296.301,15		296.301,15
12	266.671,04		266.671,04
13	237.040,92		237.040,92
14	207.410,81		207.410,81
15	177.780,69		177.780,69
16	148.150,58		148.150,58
17	118.520,46		118.520,46
18	88.890,35		88.890,35
19	59.260,23		59.260,23
20	29.630,12		29.630,12
Ukupno			9.696.196,43

Izvor: autor

Za razliku od linearne metode obračuna amortizacije, kod degresivne metode iznos amortizacije različit je za svaku godinu. Najviši rashodi amortizacije bi bili u prvim godinama nabave dugotrajne materijalne imovine, a najmanji u zadnjim godinama korištenja. Ukupan iznos amortizacije obračunate kroz korisni vijek trajanja dugotrajne materijalne imovine iznosi 9.696.196,43 eura.

Funkcionalna metoda amortizacije je način obračuna koji se temelji na stvarnoj uporabi dugotrajne materijalne imovine. Ova metoda preciznije prikazuje trošenje imovine na osnovu njezine stvarne uporabe u proizvodnom procesu ili pružanju usluga. Metoda je korisna kad je moguće pouzdano pratiti uporabu imovine jer pruža točniju sliku o trošenju imovine. Funkcionalna metoda primjenjuje se na način da se trošak amortizacije raspoređuje na osnovu količine učinka kao što su broj proizvedenih jedinica, broj sati ili prijeđeni kilometri.

Određeni su učinci kroz korisni vijek trajanja dugotrajne materijalne imovine, s time da ćemo za građevinske objekte amortizaciju obračunati linearnom metodom. Amortizacija po učinku izračunava se na način da se osnovica za amortizaciju podijeli s procijenjenom količinom učinaka u vijeku upotrebe sredstava.

Tablica 18: Funkcionalna metoda amortizacije kroz korisni vijek DMI

Planirana količina prodaje : 81851
ostvarena količina veća za 1.500 tona

Godina	Količine u tonama	Postotak %
1	7864	10,00%

Planirana količina prodaje : 38576
ostvarena količina veća za 2040 tona

Godina	Količine u tonama	Postotak %
1	7864	20,00%

2	9510	12,00%
3	6527	8,00%
4	6725	8,00%
5	9990	12,00%
6	8150	10,00%
7	8550	10,00%
8	9150	11,00%
9	8325	10,00%
10	8560	9,00%
UKUPNO	83351	100%

2	9510	25,00%
3	6527	17,00%
4	6725	17,00%
5	9990	21,00%
UKUPNO	40616	100%

Godina	Građevinski objekti i zemljište (LINEARNA METODA)	Postrojenja i oprema (strojevi)	Alati, pog. i ured.inv., namj. i transportna sredstva	UKUPNO
1	311.116,21	293.037,22	108.700,00	712.853,43
2	311.116,21	351.644,67	135.875,00	798.635,88
3	311.116,21	234.429,78	92.395,00	637.940,99
4	311.116,21	234.429,78	92.395,00	637.940,99
5	311.116,21	351.644,67	114.135,00	776.895,88
6	311.116,21	293.037,22		604.153,43
7	311.116,21	293.037,22		604.153,43
8	311.116,21	322.340,94		633.457,15
9	311.116,21	293.037,22		604.153,43
10	311.116,21	263.733,50		574.849,71
11	311.116,21			311.116,21
12	311.116,21			311.116,21
13	311.116,21			311.116,21
14	311.116,21			311.116,21
15	311.116,21			311.116,21
16	311.116,21			311.116,21
17	311.116,21			311.116,21
18	311.116,21			311.116,21
19	311.116,21			311.116,21
20	311.116,21			311.116,21
UKUPNO	6.222.324,21	2.930.372,22	543.500,00	9.696.196,43

Izvor: autor

Iznos amortizacije po grupama dugotrajne materijalne imovine razlikuje se po godinama i ovisi o količini učinka izračunatim između plana prodaje i ostvarene prodaje u promatranom razdoblju. Metoda je komplicirana, a za neke dugotrajne materijalne imovine nije primjenjiva.

Dakle možemo zaključiti da različite metode amortizacije daju različite iznose rashoda godišnjih amortizacija po godinama, ali ukupno obračunati iznos amortizacije kroz korisni vijek trajanja dugotrajne materijalne imovine je isti.

Tablica 19: Usporedni prikaz obračuna amortizacije po metodama

IZNOS AMORTIZACIJE			
Godina	LINEARNA METODA	DEGRESIVNA METODA	FUNKCIONALNA METODA
1	712.853,43	1.306.563,92	712.853,43
2	712.853,43	1.187.420,98	798.635,88
3	712.853,43	1.068.278,03	637.940,99
4	712.853,43	949.135,09	637.940,99
5	712.853,43	829.992,15	776.895,88
6	604.153,43	710.849,20	604.153,43
7	604.153,43	627.939,59	604.153,43
8	604.153,43	545.029,98	633.457,15
9	604.153,43	462.120,37	604.153,43
10	604.153,43	379.210,76	574.849,71
11	311.116,21	296.301,15	311.116,21
12	311.116,21	266.671,04	311.116,21
13	311.116,21	237.040,92	311.116,21
14	311.116,21	207.410,81	311.116,21
15	311.116,21	177.780,69	311.116,21
16	311.116,21	148.150,58	311.116,21
17	311.116,21	118.520,46	311.116,21
18	311.116,21	88.890,35	311.116,21
19	311.116,21	59.260,23	311.116,21
20	311.116,21	29.630,12	311.116,21
UKUPNO	9.696.196,43	9.696.196,43	9.696.196,43

Izvor: autor

Možemo zaključiti da bi društva samo kratkotrajno utjecala na rezultat društva koristeći različite metode amortizacije ali kada govorimo o nekom dugoročnom učinku i utjecaju možemo reći da isti ne postoji. Ono što je bitno naglasiti je da bi različite metode amortizacije utjecale isključivo na računovodstvenu dobit. Društva ih odabiru na osnovu poslovnih odluka svojeg menadžmenta, ali u svrhu oporezivanja koristi se isključivo amortizacija obračunata putem linearne metode. Generalno promatrajući financijska izvješća srednjih poduzetnika koji koriste Hrvatske standarde financijskog izvještavanja iz bilješki je vidljivo da svi koriste linearnu metodu obračuna amortizacije i malo tko od njih pristupa primjeni revalorizacije dugotrajne materijalne imovine.

6.1.1. Utjecaj različitih metoda amortizacije na bilancu

Kako je već navedeno, amortizacija ima utjecaj na aktivu i pasivu bilance društva. Dugotrajna materijalna imovina u bilanci iskazana je u neto iznosu, odnosno nabavna

vrijednost dugotrajne materijalne imovine umanjena je za ispravak vrijednosti dugotrajne materijalne imovine. Kad govorimo o utjecaju amortizacije na pasivu, govorimo o utjecaju na kapital poduzeća. Iz gore prikazanog da se zaključite da bi korištenje različitih metoda amortizacija davale različite godišnje iznose amortizacije kroz korisni vijek trajanja dugotrajne materijalne imovine, koji utječu na aktivu bilance u segmentu iskazivanja neto vrijednosti dugotrajne materijalne imovine na način da se ista povećava ili smanjuje. Ako je iznos amortizacije veći, neto vrijednost dugotrajne imovine bit će manja, dok u pasivi bilance utječe na kapital na poziciji rezultata poslovne godine, gdje će rezultat poslovne godine biti manji ukoliko su troškovi amortizacije veći. Dakle možemo zaključiti, uporabom metode amortizacije kojom bi se obračunao veći godišnji iznos amortizacije došlo bi do smanjenja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine i do smanjenja rezultata poslovne godine. Ujedno tako, ako bi se koristila metoda koja će obračunati manji iznos amortizacije u aktivu bilance došlo bi do povećanja vrijednosti dugotrajne imovine i do povećanja rezultata poslovne godine u pasivi.

6.1.2. Utjecaj različitih metoda amortizacije na račun dobiti i gubitka

Kad govorimo o utjecaju amortizacije na račun dobiti i gubitka prvenstveno se misli na visinu iskazivanja poslovnih rashoda. Poslovne rashode čine materijalni troškovi, amortizacija, nematerijalni troškovi, te nabavna vrijednost prodane robe i materijala. Dakle, kada bi u Republici Hrvatskoj bilo dopušteno, korištenje različitih metoda amortizacije utjecalo bi na povećanje ili smanjenje poslovnih rashoda – amortizacija, a uslijed povećanja ili smanjenja rashoda amortizacije, neposredno bi dolazilo i do smanjenja ili povećanja rezultata poduzeća. Možemo zaključiti, da bi uporabom metode amortizacije kojom bi se obračunao veći godišnji iznos amortizacije, došlo bi do povećanja poslovnih rashoda a samim time i do smanjenja rezultata poduzeća. Na visinu poreza na dobit utječe rezultat poduzeća, pa konačno možemo zaključiti da ako su troškovi amortizacije manji, porez na dobit će se povećati, dok iskazivanjem većih troškova amortizacije doći će do smanjenja poreza na dobit.

6.2. Utjecaj amortizacije na bilancu i račun dobiti i gubitka odabranih trgovačkih društava

Promatrana društva su srednji poduzetnici s primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, u nastavku se dostavlja pregled klasificiranja poduzetnika:

Tablica 20: Klasifikacija promatranih društava

Pokazatelji	Društvo A d.o.o.	Društvo B d.o.o.	Društvo C d.d.	Društvo D d.o.o.	PODUZETNIK
UKUPNA AKTIVA	42.189.301 €	19.355.557 €	12.961.806 €	35.690.976 €	SREDNJI
PRIHOD	31.201.740 €	38.203.424 €	16.059.403 €	30.543.820 €	SREDNJI
BROJ RADNIKA	124	184	182	163	SREDNJI

Izvor: autor

Tablica 21: Pregled politika za početno i naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine

R.br.	Društvo	Model troška	Model revalorizacije	Rač. politike za DMI	Napomena
1	Društvo A	X		Povijesni trošak	iskazana odgođena porezna imovina (otpremine)
2	Društvo B		X	Povijesni trošak	iskazana revalorizacijska pričuva, nema iskazanu odgođenu poreznu obvezu
3	Društvo C	X		Povijesni trošak	iskazana revalorizacijska pričuva i odgođena porezna obveza
4	Društvo D	X		Povijesni trošak	iskazana revalorizacijska pričuva, nema iskazanu odgođenu poreznu obvezu.

Izvor: autor

Sva odabrana društva obračunavaju amortizaciju po linearnoj metodi. Uvidom u bilješke, društva su navela trošak nabave kao računovodstvenu politiku za mjerenje dugotrajne materijalne imovine. Samo je Društvo B u bilješkama jasno navelo da je krajem 2022. godine odlučilo promijeniti računovodstvenu politiku vezano za naknadno vrednovanje dugotrajne materijalne imovine s modela troška na model revalorizacije, te je pritom na javnu objavu dostavilo prepravljene godišnje financijske izvještaje. U ostalim bilješkama nigdje se ne spominje naknadno mjerenje, već se kao računovodstvena politika navodi trošak nabave, dok se sama revalorizacija spominje jedino kod prikaza kapitala i rezerve. Dakle, tek iz uvida u bilance društva može se zaključiti da društva koriste model revalorizacije kao mjerenje dugotrajne materijalne imovine. Iako društva primjenjuju model revalorizacije, gotovo sva nemaju iskazanu odgođenu poreznu obvezu, ili je pogrešno iskazana.

6.2.1. Utjecaj amortizacije na bilancu

Trošak amortizacije obračunat linearnom metodom unutar dozvoljenih poreznih stopa na bilancu utječe u segmentu iskazanog rezultata poslovne godine, odnosno utječe na bilancu kao i povećanje svakog drugog iskazanog troška u tekućoj godini. Generalno gledajući, povećanje troškova utječe na osnovicu poreza na dobit. Što su troškovi viši, osnovica poreza na dobiti bit će manja te će posljedično doći do plaćanja manjeg poreza na dobit.

Tablica 22: Isječak bilance odabranih društava

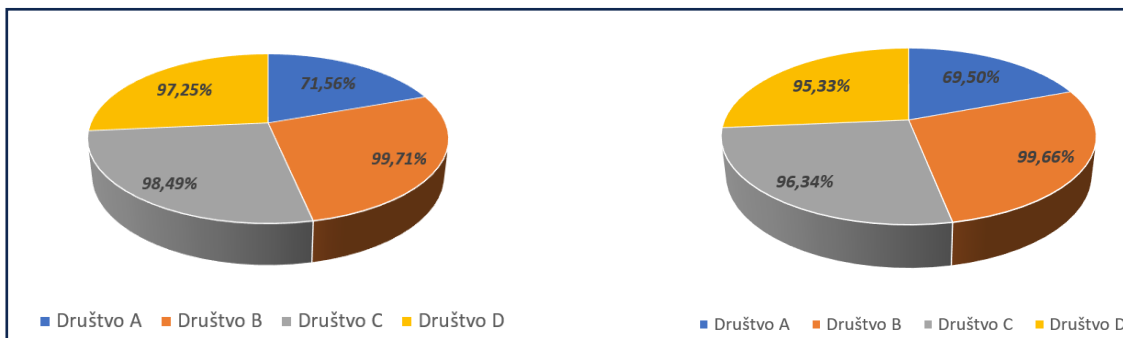
Pozicije	Godina	Društvo A	Društvo B	Društvo C	Društvo D
Dugotrajna imovina	2022	16.105.788	10.249.962	7.567.208	5.546.331
	2023	17.233.139	9.704.137	7.397.610	6.592.077
Materijalna imovina	2022	11.524.910	10.219.855	7.453.059	5.393.847
	2023	11.976.261	9.671.624	7.126.681	6.284.299
- zemljišta	2022	723.207	704.625	1.155.147	242.998
	2023	831.392	704.584	185.994	242.998
- građevinski objekt	2022	3.359.268	5.911.208	3.059.178	3.042.879
	2023	3.773.055	6.156.191	448.437	2.935.005
- postrojenja i oprema	2022	3.398.688	2.637.335	2.319.084	1.147.528
	2023	5.424.716	2.175.561	1.594.136	1.156.215
- alati, transportna im.	2022		434.800	60.764	952.007
	2023		609.626	40.574	811.445
- predujmovi za materijalnu im.	2022				
	2023				1.075.771
- materijalna imovina u pr.	2022	4.043.747	325.834	7.470	8.435
	2023	1.947.098	25.662	4.200.386	62.867
- ulaganja u nekretnine	2022		205.985		
	2023		0		
Odgođena porezna im.	2022	18.950	0	0	0
	2023	15.477	0	0	0
Revalorizacijske rezerve	2022	0	4.350.652	492.481	15.271
	2023	0	4.126.456	399.598	15.271
Dobit poslovne godine	2022	5.194.150	174.756	0	3.012.760
	2023	345.105	542.037	1.782.487	3.784.817
Odgođena porezna obv.	2022	0	0	108.106	0
	2023	0	0	87.717	0

Izvor: autor

Revalorizacijom dugotrajne materijalne imovine povećava se aktiva i pasiva društva. U aktivi se povećava pozicija dugotrajne imovine, dok u pasivi dolazi do povećanja kapitala kao revalorizacijska pričuva koju čini razlika povećanja opreme i akumulirane amortizacije

za indeks porasta vrijednosti imovine. Promatrana poduzeća imaju visoki udio materijalne imovine u ukupnom iznosu dugotrajne imovine.

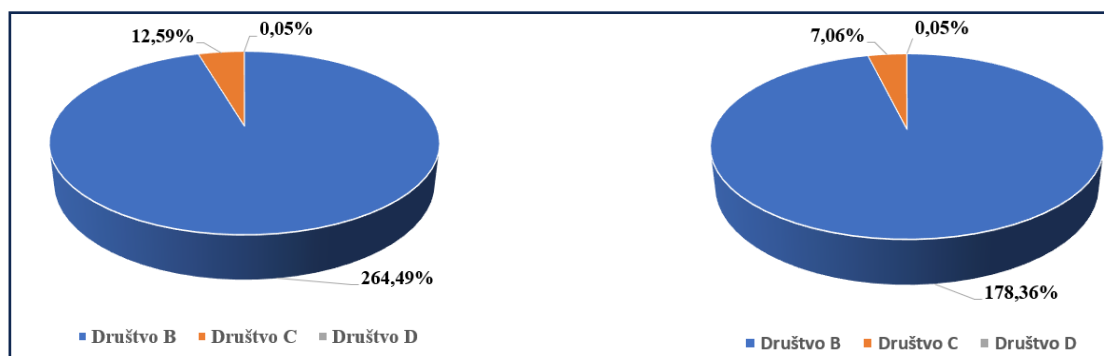
Graf 1: Udio materijalne imovine u dugotrajnoj imovini društava za 2022. i 2023. godinu



Izvor: autor

Revalorizacija dugotrajne materijalne imovine provodi se ako nastupi značajna razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njezine fer vrijednosti. Ako se društvo odlučilo na metodu revalorizacije kao svoju računovodstvenu politiku, metodu revalorizacije mora primijeniti na čitavu skupinu imovine. Kod Društva D tijekom promatranog razdoblja ali i za razdoblje od 2019. pa do 2023. godine iskazan je isti iznos na revalorizacijskim rezervama, što nije moguće, jer se realizacijom, odnosno obračunom amortizacije, odgođena porezna obveza prenosi na dospjeli porez i dolazi do smanjenja revalorizacijskih pričuva gdje se za iznos realizacije prenosi na zadržani dobitak. Postavlja se pitanje je li ovdje došlo do pogrešnog evidentiranja poslovne promjene. Kod Društva A, u bilanci se pronalazi iskazana odgođena porezna imovina koja je mogla nastati kao posljedica korištenja godišnjih amortizacijskih stopa iznad dozvoljenih. U ovom slučaju nije tako, Društvo je u bilješkama objasnilo iskazivanje odgođene porezne imovine kao posljedice rezerviranja za jubilarne nagrade i otpremnine.

Graf 2: Udio revalorizacijske rezerve u kapitalu i rezervama za 2022. i 2023. godinu



Izvor: autor

Udio revalorizacijskih rezervi u kapitalu i rezervama u odabranim društvima nije velik, osim kod Društva B, koje je s modela troška u 2022. godini prešlo na model revalorizacije kao naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne imovine te je ono zapravo na neki način primjer kako revalorizacija može utjecati na kapital društva, odnosno možemo reći da je došlo do „kozmetičkog“ uljepšavanja pasive društva.

Tablica 23: Revalorizacijske rezerve u kapitalu i rezervama društava za 2022. i 2023. godinu

Pozicije	Godina	Društvo A	Društvo B	Društvo C	Društvo D
Kapital i rezerve	2022	16.731.980,00	1.644.935,00	3.911.067,00	27.808.949,00
	2023	16.973.611,00	2.313.606,00	5.657.897,00	31.593.766,00
Revalorizacijske rezerve	2022	0,00	4.350.652,00	492.481,00	15.271,00
	2023	0,00	4.126.456,00	399.598,00	15.271,00

Izvor: autor

U bilanci Društva B dolazi do smanjenja revalorizacijskih rezervi u 2023. godini u odnosu na 2022. godinu, to smanjenje rezultat je obračuna amortizacije za dio dugotrajne materijalne imovine kod koje je nastupila revalorizacija. Da društvo ima iskazanu odgođenu poreznu obvezu u 2023. godini i ta bi pozicija bila terećena. Na ovaj način čini se da Društvo B nije izvuklo porez iz kapitala i prikazalo ga kao dugoročnu poreznu obvezu društva. Daljnjom analizom financijskih izvještaja ustanovljeno je da je društvo iskazalo odgođenu poreznu obvezu, ali na pogrešan način, prikazalo ju u poslovnim knjigama i u financijskim izvještajima, umjesto na poziciju odgođene porezne obveze, na ostale dugoročne obveze. Dakle utjecaj revalorizacije utjecao je na bilancu društva na poziciju dobiti nakon oporezivanja i to za 18% na razliku između troška amortizacije na povijesnu vrijednost dugotrajne materijalne imovine i amortizacije revalorizirane imovine.

6.2.2. Utjecaj amortizacije na račun dobiti i gubitka

Ukoliko društvo ima u bilanci evidentiran viši iznos dugotrajne imovine, za očekivati je da će i u računu dobiti i gubitka imati iskazan viši iznos poslovnih rashoda i to na poziciji troška amortizacije. Povećanjem iznosa dugotrajne materijalne imovine u bilanci bilo uslijed nove nabave ili putem revalorizacije, rezultirat će s višim iznosima troškova amortizacije u računu dobiti i gubitka. Kako društva u svojim bilješkama ne daju temeljit pregled pozicija dugotrajne imovine, a niti detaljniji uvid u amortizaciju i revalorizaciju, nemoguće je pristupiti dubljoj analizi troškova amortizacije, amortizacije s osnove povećanog troška uslijed revalorizacije, niti s osnove eventualnog korištenja poreznih stopa koje su više od

propisanih. Obračunom amortizacije revaloriziranog dijela dugotrajne materijalne imovine smatra se da je to povećanje, odnosno taj dobitak prije poreza, realiziran u visini obračunate amortizacije. Realizacijom, revalorizacijske rezerve prenosi se na zadržanu dobit u okviru kapitala, dok se istovremeno umanjuje iznos s odgođene porezne obveze i umanjuje pozicija obračunatog poreza na dobit tekuće godine.

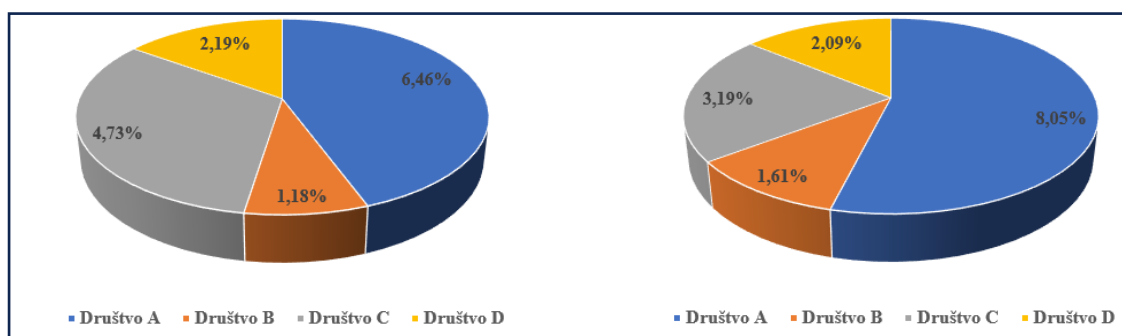
Tablica 24: Isječak RDG-a odabranih društava za 2022. i 2023. godinu

Pozicije	Godina	Društvo A	Društvo B	Društvo C	Društvo D
Amortizacija	2022	1.741.123	366.451	638.734	536.483
	2023	2.476.782	602.318	454.856	541.433
Ukupni prihodi	2022	35.987.024	31.169.687	11.408.467	28.137.365
	2023	31.201.740	38.203.424	16.059.403	30.543.820
Ukupni rashodi	2022	26.948.959	30.955.223	13.500.026	24.467.192
	2023	30.766.399	37.521.346	14.276.916	25.919.580
Dobit prije op.	2022	6.338.064	214.463	0	3.670.173
	2023	435.341	682.078	1.782.487	4.624.240
Porez na dobit	2022	1.143.914	39.706	0	657.413
	2023	90.236	140.041	0	839.423
Dobit razdoblja	2022	5.194.150	174.756	0	3.012.760
	2023	345.105	542.037	1.782.487	3.784.817

Izvor: autor

Društvo A kojemu se u bilanci značajnije povećala pozicija Dugotrajne materijalne imovine u 2023. godini u odnosu na 2022. godinu iskazalo je u godišnjem financijskom izvještaju viši trošak amortizacije u odnosu na prethodno razdoblje. U ovom slučaju dobit prije oporezivanja je manja u odnosu na 2022. godinu zbog ostvarenih manjih prihoda od prodaje i evidentiranih viših rashoda od koji se na trošak amortizacije odnosi 2.476.782,00 eura.

Graf 3: Udio troška amortizacije u ukupnom rashodima za 2022. i 2023. godinu



Izvor: autor

Kako je već spomenuto, visina bilančne stavke dugotrajne imovine utjecat će na visinu obračunatih troškova amortizacije. Kod Društva C nastupilo je smanjenje pozicije dugotrajne imovine u bilanci u odnosu na 2022. godinu te je uslijed smanjenja došlo i do smanjenja obračunatog troška amortizacije u 2023. godini u odnosu na 2022. godinu. Dakle utjecaj revalorizacije odrazit će se na račun dobiti i gubitka i na način da će doći do iskazivanja umanjene dobiti iz redovnog poslovanja. Utjecaj revalorizacije na račun dobiti i gubitka, ako govorimo o smanjenu vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, za rezultat bi imao smanjivanje troškova amortizacije. Ako pogledamo Društvo D, u odnosu na 2022. godinu društvo je u financijskim izvještajima za 2023. godinu prikazalo smanjenje dugotrajne materijalne imovine, ali i smanjenje troška amortizacije. Razlog smanjenja dugotrajne materijalne imovine bi bio otpis imovine ili to da je imovina u potpunosti amortizirana te je njezina knjigovodstvena vrijednost ravna nuli. Međutim, iz bilješki nigdje nije jasno naveden razlog smanjenja dugotrajne materijalne imovine.

Analizirajući godišnja financijska izvješća u svrhu utjecaja amortizacije i revalorizacije na dugotrajnu materijalnu imovinu, dolazi se do zaključka da neka godišnja financijska izvješća i nekvalitetne bilješke društava daju nepotpune podatke i dublja analiza same amortizacije i revalorizacije je gotovo nemoguća. Postavlja se pitanje zašto su za analizu odabrana društva s nekvalitetnim bilješkama, ovdje je riječ o srednjim poduzetnicima čiji ukupni prihodi prelaze 30 milijuna eura, prema tome to je poduzetnik čiji bi godišnji financijski izvještaji trebali iskazivati fer vrijednost i biti objašnjeni u bilješkama, ali ova društva, kao i veliki broj trgovačkih društava u javnim objavama ima vrlo šturu bilješke na temelju kojih se uistinu teško mogu raditi detaljne analize u dugotrajnoj materijalnoj imovini. Amortizacija dugotrajne materijalne imovine u bilješkama društva popraćena je s nedovoljnim podacima o primjenama godišnjih stopa amortizacije, gdje se iskazuju korištene godišnje stope u rasponu od do za određenu poziciju dugotrajne materijalne imovine, te je nemoguće utvrditi bruto vrijednost imovine. Revalorizacija dugotrajne materijalne imovine društva unutar bilješki nije uopće objašnjena i popraćena elementima za njezino bolje razumijevanje, a da društva koriste revalorizaciju ponekad se saznaje tek kod prikaza strukture kapitala gdje se može iščitati da društvo uopće koristi model revalorizacije kao naknadno mjerenje. Kad se iz godišnjih financijski izvještaja utvrdi da društvo koristi revalorizaciju kao naknadno mjerenje, u bilanci vrlo često nije iskazana odgođena porezna obveza ili je iskazana ali se iz bilješki ne može utvrditi temelj knjiženja odgođene porezne obveze, jer ista može nastati i po drugim osnovama. Pogreške u knjiženjima su česte, pa društvo u godišnjim financijskim

izvještajima ima pogrešno evidentiranu odgođenu poreznu obvezu, unutar ostalih dugoročnih obveza. Analiza troška amortizacije je nemoguća jer društva u bilješkama ne objašnjavaju trošak amortizacije, pa se ne može utvrditi koliki se iznos odnosi na amortizaciju s osnove revalorizacije dugotrajne materijalne imovine. To bi bilo bitno objasniti, jer sam podatak o amortizaciji s naslova realizacije revalorizacije nije dostupan u računu dobiti i gubitka. Analizirajući bilješke i financijska izvješća vidljivo je da ne korespondiraju. Iz računovodstvenih politika za dugotrajnu materijalnu imovinu navedeno je početno mjerenje dugotrajne materijalne imovine i otpis uporabom linearne metode, da društva koriste metodu revalorizacije saznaje se tek iz financijskih izvješća. Postavlja se pitanje zašto je tako bitno u bilješkama pristupiti transparentnije revalorizaciji, analizom četiri trgovačka društva dokazao se utjecaj na aktivu i pasivu bilanci društva, pa se samim time i dokazao njezin utjecaj na financijski položaj u bilanci. Upravo zbog revalorizacije, Društvo B ima pozitivni položaj na kapitalu i rezervama, jer je udio revalorizacijske rezerve u kapitalu i rezervama u 2022. godini iznosio 264,49%. Isto tako, njezin utjecaj na račun dobiti i gubitka je velik, jer zbog viših troškova amortizacije zbog utjecaja revalorizacija, dolazi do više iskazanih troškova poslovnih rashoda a potom i do smanjenja porezne osnovice, ali samo za iskazivanje računovodstvene dobiti. Porezni utjecaj je zaštićen poreznim propisima, ali ostali dionici i subjekti od interesa gledaju upravo godišnja financijska izvješća i bilance na temelju kojih donose određene poslovne odluke, pa je itekako bitno da revalorizacija i amortizacija bude temeljitije objašnjena. Ujedno, ukoliko društva u bilješkama nemaju objašnjenje zašto je došlo do smanjenja dugotrajne materijalne imovine, postavlja se pitanje da li se ovdje radi o smanjivanju troškova amortizacije s nakanom iskazivanja veće operativne dobiti.

7. ZAKLJUČAK

Cilj ovoga rada bio je utvrditi utjecaj amortizacije, primjenu različitih računovodstvenih politika i revalorizacije dugotrajne materijalne imovine na bilancu društva i na račun dobiti i gubitka. Sam smisao amortizacije bi bio način da se račun dobiti i gubitka ne opterećuje u ukupnom iznosu nabavljene dugotrajne materijalne imovine, već da se za taj iznos nabavne vrijednosti terete razdoblja tijekom cijelog vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine. Kada govorimo o načinu na koji će se odrediti trošak amortizacije, govorimo o procjeni vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine, o procjeni ostatka vrijednosti dugotrajne materijalne imovine i o metodi amortizacije. Utjecaj amortizacije i revalorizacije prikazan je na poslovanju četiri trgovačkih društava iz sektora prehrambene industrije, srednjih poduzetnika, korisnici Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, koja u svojim bilancama imaju visok udio dugotrajne materijalne imovine u dugotrajnoj imovini. Na bilanci jednog od društava prikazan je i utjecaj korištenja različitih metoda amortizacije koje uređuju računovodstveni standardi. Korištenje različitih računovodstvenih politika, različitih metoda amortizacije utjecala su na visinu troškova amortizacije kroz procijenjeni korisni vijek dugotrajne materijalne imovine, gdje se pokazao utjecaj metoda na račun dobiti i gubitka u segmentu iskazivanja poslovnih rashoda, ali i na neto vrijednosti dugotrajne materijalne imovine u aktivi bilance, te samim time i na dobit društva. Korištenjem metode amortizacije kojom je iskazan viši godišnji trošak amortizacije došlo je do povećanja poslovnih rashoda a samim time i do smanjenja dobiti društva. Utjecaj različitih metoda amortizacije utjecao je i na bilancu društva i to u aktivi na neto vrijednost dugotrajne materijalne imovine i na pasivu društva u segmentu kapitala u okviru pozicije rezultata poslovne godine. Ono što je bitno naglasiti je da dozvoljene metode amortizacije putem računovodstvenih standarda utječu isključivo na računovodstvenu dobit društva, dok je za oporezivanje dopuštena isključivo linearna metoda amortizacije s propisanim poreznim stopama.

Revalorizacija, kao zahtjev računovodstvenih standarda trebala bi se provoditi u trenutku kada se knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine znatno razlikuje od njezine tržišne, fer vrijednosti, isto tako ukoliko je knjigovodstvena vrijednost znatno viša od tržišne, fer vrijednosti dugotrajne materijalne imovine, provodi se vrijednosno usklađenje. Uvidom u godišnja financijska izvješća trgovačkih društava, utvrđeno je da većina njih koristi metodu troška kao metodu naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne

imovine. Društva koja su korištena za izradi diplomskog rada koriste različite metode naknadnog vrednovanja, a odabrana su kako bi se pokazao utjecaj revalorizacije na aktivu i pasivu bilance društva, te njezin utjecaj na račun dobiti i gubitka. Odabrana društva, pokazala su i zablude koje mogu nastati uslijed nedovoljno podataka u bilješkama koje ne pojašnjavaju pozicije dugotrajne materijalne imovine, korištene godišnje stope amortizacije, dio poslovnih rashoda u segmentu iskazane amortizacije s naslova povećane amortizacije uslijed revalorizacije, ali i nedostatak informacija o korištenju metoda mjerenja u samim računovodstvenim politikama trgovačkih društava. Analizom godišnjih financijskih izvještaja odabranih društava, koja koriste revalorizaciju kao metodu naknadnog mjerenje dugotrajne materijalne imovine, prikazao se utjecaj revalorizacije na iskazivanje visine godišnjih troškova amortizacije na poslovne rashode, a samim time i na dobit poslovne godine. Ujedno se dokazalo korespondiranje pozicija bilance aktive u prikazu neto vrijednosti dugotrajne materijalne imovine i iskazivanje poslovnih rashoda u računu dobiti i gubitka. Utjecaj revalorizacije na bilancu u segmentu kapitala društva – revalorizacijske rezerve, prikazan je kroz bilancu analiziranog društva gdje je kapital društva u pozitivnom iznosu upravo zbog provedene revalorizacije dugotrajne materijalne imovine. Analizom promatranih poduzeća utvrđeno je da jako često, trgovačka društva koja su odabrala revalorizaciju kao metodu naknadnog vrednovanja ne iskazuju u svojim poslovnim knjigama odgođenu poreznu obvezu koja je najčešće produkt upravo revalorizacije.

Diplomski rad obuhvatio je i porezni segment korištenja revalorizacije. Govoreći o poreznom motrištu revalorizacije, misli se na osnovicu poreza na dobit, koja je uređena Zakonom o porezu na dobit i Pravilnikom o porezu na dobit, gdje je navedeno da se povećanja kapitala kao što su revalorizacijske pričuve, ali i pričuve za vrijednosna usklađenja financijske imovine ne smatraju oporezivima. Upravo ta neoporezivost polazi od činjenice da revalorizacija imovine nije realizirani dobitak, a do oporezivanja dolazi putem realizacije revalorizacijskih pričuva, a jedan od slučajeva realizacije je i amortizacija. Kako bi se neutralizirao učinak povećanog troška amortizacije u poslovnim knjigama, u Obrascu PD dolazi do neutraliziranja. Pri oblikovanju revalorizacijske pričuve sukladno poreznim propisima društva evidentiraju odgođenu poreznu obvezu s kojom se izvlači porez iz kapitala koji postaje dugoročna obveza društva. Upravo u ovom segmentu nastaju razlike između računovodstvenog i poreznog dobitka.

Promatranjem odabranih trgovačkih društava može se zaključiti da korištenje revalorizacije dugotrajne materijalne imovine i korištenje odabrane metode amortizacije, menadžment može utjecati na sliku trgovačkog društva. Investitori i ostali zainteresirani dionici koji isključivo putem objavljenih godišnjih financijski izvještaja dobivaju uvid u financijsko stanje društva, zbog nedovoljno kvalitetnih bilješki, ali i zbog pogrešno evidentiranih poslovnih promjena mogu dobiti pogrešne informacije o promatranom društvu. Odabirom revalorizacije kao metode naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine, društva itekako mogu utjecati na kapital društva. Iako je korištenje revalorizacije, odnosno vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine zahtjev računovodstvenog standarda, iz rada se može zaključiti da korištenje istih može postati dio kreativnog računovodstva a sve u svrhu prikazivanja boljeg imovinskog stanja društva pred investitorima. Na kraju svega, možemo i zaključiti kako bi bilo poželjno podići kvalitetu godišnjih financijskih izvještaja i transparentnost istih, kako bi podaci bili javno dostupni svim zainteresiranim stranama u svrhu dubljih analiza, koji su itekako nedostajali prilikom izrade ovoga rada.

8. LITERATURA

8.1. Knjige

1. Anthony, R. N. i James, S. R. (2004). Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo, Zagreb: RRiF-plus d.o.o.
2. Belak, V. (2017). Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika, Zagreb: Belak Excellens d.o.o.
3. Belak, V. (2014). Analiza poslovne uspješnosti, Zagreb: RRiF-plus d.o.o.
4. Crikveni-Filipović, T. (2023). Hrvatski računovodstveni sustav HSFI, MRS, MSFI i Tumačenja, Zagreb: RRiF-plus d.o.o.
5. Skupina autora (2024). Računovodstvo poduzetnika, Zagreb: RRiF-plus d.o.o.
6. Skupina autora (2021). Računovodstvo poduzetnika, Zagreb: RRiF- Plus d.o.o.

8.2. Članci

7. Baica, Z. (2017). Amortizacija - računovodstvena primjena HSFI-a i porezni tretman, Računovodstvo i porezi u praksi, RiPup br. 10/17, Zagreb
8. Baica, Z. (2016). Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6, Računovodstvo i porezi u praksi, RiPup br. 5/16, Zagreb
9. Belak, V. (2012). Odgođena porezna imovina i privremeno porezno nepriznati troškovi, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 4/12, Zagreb
10. Belak, V. (2015). Porezno nepriznati rashodi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 9/15, Zagreb
11. Belak, V. (2015). Smanjenje vrijednosti imovine, revalorizacija i odgođeni porezi, Računovodstvo, revizija i financije RRiF br. 8/15, Zagreb
12. Belak, V. (2024). Različite vrste revalorizacije i amortizacije te njihov utjecaj na iskaz dobitka i EBITDA-u, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 10/24, Zagreb

13. Crikveni-Filipović, T. (2018). Računovodstvo revalorizacije dugotrajne materijalne imovine, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 7/18, Zagreb
14. Crikveni-Filipović, T. (2022). Računovodstvo i porezno motrište rashodovanja imovine, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 12/22, Zagreb
15. Galek, I. (2019). Amortizacija revalorizirane imovine, Računovodstvo i porezi u praksi, RiPup br. 9/19, Zagreb
16. Guzić, Š. (2024). Knjiženje odgođenog poreza na dobitak, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 3/24, Zagreb
17. Guzić, Š. (2022). Knjigovodstvo odgođenog poreza na dobitak, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 3/22, Zagreb
18. Guzić, Š. (2020). Odgođeni porez na dobitak, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 3/20, Zagreb
19. Guzić, Š. (2015). Prijenos revalorizacijske pričuve u temeljni kapital i porez na dobitak, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 12/15, Zagreb
20. Guzić, Š. (2007). Prijenos revalorizacijske pričuve u temeljni kapital i porez na dobit, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 12/07, Zagreb
21. Jurić, Đ. (2024). Popis dugotrajne imovine i obračun amortizacije za 2023. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 1/24, Zagreb
22. Jurić, Đ. (2024). Godišnji obračun poreza na dobitak za 2023. godinu - sastavljanje Obrasca PD, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 1/24, Zagreb
23. Petračić, I. i Vuk, J. (2024). Obračun amortizacije za 2023. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 1/24, Zagreb
24. Švigir, A. (2009). Računovodstvene politike i njihov utjecaj na poslovni i porezni rezultat, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 12/09, Zagreb
25. Žic, I. (2003). Obračun amortizacije za računovodstvene i porezne potrebe, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF br. 12/03, Zagreb

8.3. Skripte

26. Jurić, Đ. (2024). Financijsko računovodstvo II, recenzirana skripta (izmijenjeno i dopunjeno izdanje), Skripta. Veleučilište RRI F, Zagreb

27. Markota, Lj. (2022). Primjena poreza u korporacijama u Republici Hrvatskoj, Skripta. Veleučilište RRI F, Zagreb

8.4. Propisi

28. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) (Narodne novine br. 86/15. - 84/24.).

29. Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine br. 95/05. - 156/23.).

30. Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. - 114/23.).

31. Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 78/15. - 85/24.).

8.5. Mrežne stranice

32. Službeni list Europske unije URL: <https://eur-lex.europa.eu/> (pristupljeno 15. kolovoz 2024.).

33. Financijska agencija URL: <https://www.fina.hr/javne-usluge-za-poslovne-subjekte/registri/registar-godisnjih-financijskih-izvjestaja/uvid-u-javne-podatke-iz-rgfi-ja> (pristupljeno 08. srpnja 2024.).

34. Fina Info. BIZ URL: <https://infobiz.fina.hr/> (pristupljeno 02. kolovoz 2024.).

35. Hrčak portal hrvatskih i stručnih časopisa URL: <https://hrcak.srce.hr/161643> (pristupljeno 20. srpnja 2024.).

36. Narodne novine d.d. URL: <https://narodne-novine.nn.hr/> (pristupljeno 15. kolovoza 2024.).

37. Porezna uprava URL: https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx (pristupljeno 15. kolovoza 2024.).

8.6. Internet izvori

38. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu. URL:

<https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstvo%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>

(pristupljeno: 31. srpanj 2024.).

39. Skendrović, Lj. i Hopp, S. (2014). Značaj i utjecaj amortizacije dugotrajne materijalne imovine na temeljne financijske izvještaje društva Marbo Produkt d.o.o., FIP- Financije i pravo, vol.2 (1/14), str. 91-125. Raspoloživo na URL: <https://hrcak.srce.hr/161643>

(pristupljeno 20.srpnja.2024.).

9. POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFOVA

Slika 1: Primjer revalorizacije po modelu bruto knjigovodstvene vrijednosti.....	21
Slika 2: Primjer revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti.....	22
Slika 3: Priznavanje odgođene porezne obveze	24
Slika 4: Primjer rashodovanja potpuno amortizirane imovine	27
Slika 5: Primjer rashodovanja imovine koja nije u potpunosti amortizirana.....	28
Slika 6: Priznavanje odgođene porezne imovine zbog porezno nepriznatog troška amortizacije uporabom viših stopa od dopuštenih.....	34
Slika 7: Nadoknada odgođene porezne imovine	35
Slika 8: Vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine.....	37
Slika 9: Nova umanjena knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine	37
Slika 10: Amortizacija revalorizirane imovine	39
Slika 11: Povećana amortizacija s temelja revalorizacije	45
Tablica 1: Razlike u obračunu amortizacije	5
Tablica 2: Razvrstavanje poduzetnika.....	7
Tablica 3: Razvrstavanje grupe poduzetnika.....	8
Tablica 4: Razvrstavanje poduzetnika „stari Zakon“	9
Tablica 5: Razvrstavanje grupe poduzetnika „stari Zakon“.....	9
Tablica 6: Razvrstavanje odabranih trgovačkih društava uključenih u analizu	10
Tablica 7: Hrvatski standardi financijskog izvještavanja	12
Tablica 8: Izračun godišnje amortizacijske stope putem linearne metode	30
Tablica 9: Pregled godišnjih porezno priznatih amortizacijskih stopa i podvostručenih	30
Tablica 10: Metode obračuna amortizacije – porezni propisi i računovodstveni standardi.....	31
Tablica 11: Porezna osnovica u godini realizacije revalorizacijske pričuve.....	48
Tablica 12: Dugotrajna imovina Društva B d.o.o. – pozicije i amortizacijske stope...	50
Tablica 13: Vijek upotrebe imovine i godišnje amortizacijske stope revalorizirane materijalne imovine.....	50
Tablica 14: Bruto vrijednost dugotrajne materijalne imovine.....	51

Tablica 15: Iznos godišnje amortizacije – Linearna metoda	51
Tablica 16: Linearna metoda amortizacije kroz korisni vijek DMI	51
Tablica 17: Degresivna metoda amortizacije kroz korisni vijek DMI	52
Tablica 18: Funkcionalna metoda amortizacije kroz korisni vijek DMI	53
Tablica 19: Usporedni prikaz obračuna amortizacije po metodama	55
Tablica 20: Klasifikacija promatranih društava	57
Tablica 21: Pregled politika za početno i naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine.....	57
Tablica 22: Isječak bilance odabranih društava	58
Tablica 23: Revalorizacijske rezerve u kapitalu i rezervama društava za 2022. i 2023. godinu	60
Tablica 24: Isječak RDG-a odabranih društava za 2022. i 2023 godinu	61
Graf 1: Udio materijalne imovine u dugotrajnoj imovini društava za 2022. i 2023. godinu	59
Graf 2: Udio revalorizacijske rezerve u kapitalu i rezervama za 2022. i 2023. godinu	59
Graf 3: Udio troška amortizacije u ukupnom rashodima za 2022. i 2023. godinu.....	61