

UTJECAJ METODA NAKNADNOG MJERENJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE NA FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

Vincek, Ema

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj
Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja
Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:547716>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-16**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of
Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera

Ekonomski fakultet u Osijeku

Diplomski studij Financijski menadžment

Ema Vincek bacc. oec.

**UTJECAJ METODA NAKNADNOG MJERENJA DUGOTRAJNE
MATERIJALNE IMOVINE NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE**

Diplomski rad

Osijek, 2021.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera
Ekonomski fakultet u Osijeku
Diplomski studij Financijski menadžment

Ema Vincek bacc. oec.

**UTJECAJ METODA NAKNADNOG MJERENJA DUGOTRAJNE
MATERIJALNE IMOVINE NA FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE**

Diplomski rad

Kolegij: Revizija financijskih institucija

JMBAG: 0010220288

Email: evincek@efos.hr

Mentor: prof.dr.sc. Ivo Mijoč

Osijek, 2021.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek

Faculty of Economics in Osijek

Graduate Study Financial Management

Ema Vincek bacc. oec.

**INFLUENCE OF METHODS OF SUBSEQUENT
MEASUREMENT OF FIXED TANGIBLE ASSETS ON
FINANCIAL STATEMENTS**

Graduate paper

Osijek, 2021

SAŽETAK

Svrha istraživanja i cilj ovog diplomskog rada je pronaći najpovoljniji način mjerenja dugotrajne materijalne imovine te prikazati utjecaj metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine na financijske izvještaje.

Dugotrajna materijalna imovina je imovina u fizičkom, opipljivom obliku, kojom se poslovna organizacija služi duže od godinu dana te ima neto vrijednost veću od 3.500,00 kuna. Početno se mjeri prema trošku nabave u koji je uključena kupovna vrijednost imovine i svi ovisni troškovi koji se tiču nabave te imovine. Kao naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine poslovnoj organizaciji nude se na izbor dvije metode, metoda amortizacije i metoda revalorizacije. Amortizacija je postupno gubljenje na vrijednosti imovine, dok je revalorizacija uglavnom povećanje vrijednosti imovine. Odabrana metoda bilježi se u računovodstvene politike poslovne organizacije i mora se primjenjivati na cjelokupnu imovinu odnosno sukladno tome kako je navedeno u računovodstvenim politikama poslovne organizacije.

Istraživanjem na primjerima iz prakse dolazi se do rezultata da metode naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine imaju značajan utjecaj na izgled financijskih izvještaja poslovnih organizacija. Obje metode utječu na bilancu, ali i na račun dobiti i gubitka. Amortizacija ima utjecaj na smanjenje knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne materijalne imovine i smanjenje dobiti tekuće godine. Revalorizacija također utječe na spomenute stavke kao i amortizacija, ali može imati puno veći utjecaj od amortizacije, s obzirom da se temelji na fer ili tržišnoj vrijednosti koja često zna biti nepredvidiva. Više o tome može se pročitati u petom poglavlju ovoga rada.

Koja je metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine bolja? Ne može se sa sigurnošću reći jer to ovisi o brojnim drugim čimbenicima, kao što su poslovna djelatnost ili veličina organizacije.

Ovaj rad namijenjen je prvenstveno učenicima i studentima, ali i poduzetnicima te svim zainteresiranim grupama za ovu temu.

Ključne riječi: dugotrajna materijalna imovina, amortizacija, revalorizacija

ABSTRACT

The purpose of the research and the aim of this graduate paper is to find the most favorable way of measuring tangible fixed assets and to show the impact of the method of subsequent measurement of tangible fixed assets on the financial statements.

Long-term tangible assets are assets in physical, tangible form, which the business organization has been using for more than a year and has a net value of more than HRK 3,500.00. It is initially measured at cost, which includes the cost of the asset and any related costs associated with the acquisition of that asset. As a subsequent measurement of fixed assets, the business organization is offered a choice of two methods, the depreciation method, and the revaluation method. Depreciation is a gradual loss on the value of an asset, while revaluation is mainly an increase in the value of an asset. The selected method is recorded in the accounting policies of the business organization and must be applied to the entire asset or in accordance with what is stated in the accounting policies of the business organization.

Research on practical examples leads to the result that the methods of subsequent measurement of tangible fixed assets have a significant impact on the appearance of financial statements of business organizations. Both methods affect the balance sheet, but also the profit and loss account. Depreciation has the effect of reducing the value of fixed assets and reducing the profit for the current year. Revaluation also affects these items as well as depreciation, but can have a much greater impact than depreciation, because it is based on fair or market value that can often be unpredictable. More about this can be read in the fourth chapter of this paper.

Which method of subsequent measurement of tangible fixed assets is better? It cannot be said with certainty because it depends on a several other factors, such as business activity or the size of the organization.

This paper is intended primarily for pupils and students, but also for entrepreneurs and all interested groups for this topic.

Key words: tangible fixed assets, depreciation, revaluation

SADRŽAJ:

1. UVOD.....	1
2. IMOVINA.....	3
2.1. Dugotrajna materijalna imovina.....	4
2.1.1. Zemljišta i šume.....	6
2.1.2. Građevinski objekti.....	7
2.1.3. Postrojenja, oprema, alati, inventar i transportna sredstva.....	8
2.1.4. Biološka imovina.....	9
2.1.5. Ulaganja u nekretnine.....	10
2.1.6. Predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu.....	10
2.1.7. Dugotrajna materijalna imovina u pripremi.....	11
2.2. Računovodstvene politike dugotrajne materijalne imovine.....	13
2.2.1. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6.....	14
2.2.2. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 7.....	15
2.2.3. Međunarodni računovodstveni standard 16.....	16
3. RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE.....	18
3.1. Početno priznavanje dugotrajne materijalne imovine.....	19
3.2. Naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine.....	22
3.2.1. Model troška.....	22
3.2.2. Model revalorizacije.....	29
4. METODOLOGIJA RADA.....	33
5. UTJECAJ METODA NAKNADNOG MJERENJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE.....	35
5.1. Utjecaj amortizacije na financijske izvještaje.....	36
5.1.1. Kratkoročan utjecaj amortizacije.....	37

5.1.2. Dugoročan utjecaj amortizacije.....	38
5.2. Utjecaj revalorizacije na financijske izvještaje	39
5.3. Usporedba utjecaja amortizacije i revalorizacije na financijske izvještaje.....	41
5.4. Računovodstvene politike na primjeru Podravka d.d.	48
6. RASPRAVA	53
7. ZAKLJUČAK.....	56
Literatura	59
Popis tablica.....	63

1. UVOD

Imovina je sastavni dio svake poslovne organizacije i gotovo da ne postoji poslovna organizacija koja ne posjeduje baš nikakav oblik imovine. Imovina može biti kratkotrajna i dugotrajna, ali i materijalna i nematerijalna. Ovaj rad bavit će se dugotrajnom materijalnom imovinom, a kako ista u određenim poslovnim organizacijama čini velik udio u ukupnoj imovini, tako ima i određeni utjecaj na temeljne financijske izvještaje. Kako bi se pobliže upoznali s navedenim pojmovima tema ovog diplomskog rada glasi: „Uticaj metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine na financijske izvještaje.“

Područje istraživanja u radu je financijsko računovodstvo, dok su predmet istraživanja rada metode kojima se naknadno može mjeriti dugotrajna materijalna imovina te kakav one utjecaj imaju na financijske izvještaje poslovnih organizacija.

Svrha istraživanja rada je pronaći najpovoljniji način mjerenja dugotrajne materijalne imovine te prikazati utjecaj metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine na financijske izvještaje.

Ciljevi istraživanja:

1. istražiti metode naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine,
2. prikazati i dokazati utjecaj spomenutih metoda na financijske izvještaje.

Struktura rada podijeljena je na sedam poglavlja koja se dijele na manje cjeline. Osim toga, rad još sadrži sažetak, literaturu te popis tablica.

U uvodnom dijelu definirana je tema seminarskog rada, kao i područje, predmet, svrha te ciljevi istraživanja. Ukratko je analizirana i struktura seminarskog rada.

Drugim poglavljem definira se pojam dugotrajne materijalne imovine te svi njezini oblici. Ovo poglavlje bavi se i računovodstvenim standardima i propisima koji se odnose na dugotrajnu materijalnu imovinu.

Treće poglavlje bavi se računovodstvom dugotrajne materijalne imovine i metodama mjerenja dugotrajne materijalne imovine kao što su početno priznavanje, model troška te model revalorizacije.

U poglavlju metodologije rada definirane su korištene znanstvene metode pri rješavanju identificiranih problema i postizanju ciljeva.

Nakon teorijskog dijela rada, istraživački dio rada prikazan je u petom poglavlju gdje se opisuje utjecaj metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine na financijske izvještaje na temelju primjera iz prakse. Također se opisuju računovodstvene politike na temelju bilješki uz financijske izvještaje poslovne organizacije Podravka d.d.

Šesto poglavlje odnosi se na raspravu gdje su interpretirani rezultati istraživanja te je povezan teorijski i praktični dio rada.

Posljednje poglavlje rada donosi sveobuhvatan zaključak teme diplomskog rada te se na kraju nalazi korištena literatura, kao i popis tablica.

2. IMOVINA

Pod pojmom imovina smatraju se svi ekonomski resursi kojima se koristi poslovna organizacija u obavljanju svoje djelatnosti. U resurse se ubrajaju građevinski objekti, razna oprema, novac, zalihe proizvoda ili materijala i slično. Da bi se ti resursi prikazali u bilanci, moraju se zadovoljiti određeni uvjeti:

- „resurs je u vlasništvu poduzeća,
- ima mjerljivu vrijednost,
- od resursa se može očekivati buduća ekonomska korist.“ (Žager i dr., 2007:40)

Primarna podjela imovine je na kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu. Kratkotrajna imovina, kao što joj i sam naziv kaže, je kratkog vijeka odnosno ovdje se misli na imovinu kojoj vijek trajanja nije duži od godine dana. U kratkotrajnu imovinu ubrajaju se zalihe (materijala, gotovih proizvoda, sirovina), potraživanja (od kupaca, države, zaposlenika), financijska imovina (kratkoročni dani krediti, kupljeni kratkoročni vrijednosni papiri) te novac u banci i blagajni. Što se tiče dugotrajne imovine, takvom se smatraju resursi kojima je vijek trajanja duži od jedne godine. Dugotrajna se imovina, također može podijeliti u četiri kategorije, to su: materijalna, nematerijalna, financijska imovina te dugoročna potraživanja.

Osim navedene podjele, imovina se još može podijeliti na materijalnu i nematerijalnu imovinu. Prema Žageru i dr. (2007) materijalna imovina je onaj oblik imovine koji ima fizički, materijalni oblik, a nematerijalna imovina nije okom vidljiva, nema opipljiv oblik, ali doprinosi obavljanju gospodarske djelatnosti te zadovoljava uvjete koje resursi moraju zadovoljavati da bi bili prikazani kao imovina.

Kod podjela imovine, treba spomenuti i podjelu prema likvidnosti. „Likvidnost, u osnovi, predstavlja sposobnost transformacije nenovčanih oblika imovine u novčani, iz čega se i izvodi mogućnost podmirenja obveza.“ (Žager i dr., 2007:47) Žager i dr. (2007) također navode da se prema kriteriju likvidnosti u bilancu prvo unose najlikvidniji oblici, a to je kratkotrajna imovina, ili najmanje likvidna imovina kao što je dugotrajna imovina. Najlikvidnijom imovinom smatra se novac, a najmanje likvidnom nekretnine i zemljišta.

2.1. Dugotrajna materijalna imovina

Postoje razne varijante definiranja dugotrajne materijalne imovine, svaki autor dodaje neko svoje viđenje, ali u glavnim se odrednicama ipak podudaraju, neke od njih slijede u nastavku.

Prema Crnkoviću i dr. (2008:91) kao dugotrajna materijalna imovina iskazuju se materijalna sredstva koje poslovni subjekt posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda, pri isporuci roba i usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe i za koja se očekuje da će ih se koristiti duže od jednog razdoblja odnosno godinu dana.

„Računovodstveni i porezni propisi na različit način definiraju dugotrajnu imovinu. Prema računovodstvenim standardima dugotrajnom materijalnom imovinom smatra se imovina koja:

- se koristi u obavljanju djelatnosti,
- se očekuje koristiti duže od jedne godine i
- namijenjena je za korištenje na neprekidnoj osnovi.

Dakle, računovodstveni standardi kao kriterij za klasificiranje imovine u dugotrajnu, odnosno kratkotrajnu, određuju vijek uporabe. Zakon o porezu na dobit u definiciju dugotrajne imovine uz vremenski kriterij uvodi i vrijednosni. Tako se, dugotrajnom imovinom, u smislu Zakona o porezu na dobit, smatra imovina čiji je:

- vijek trajanja dulji od jedne godine i
- pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kn.“ (Slovinac, 2013)

Važno je spomenuti i kako dugotrajna materijalna imovina uglavnom nije namijenjena prodaji te da podliježe obračunu amortizacije (osim zemljišta i šuma).

U dugotrajnu materijalnu imovinu ubrajaju se „nekretnine, postrojenja i oprema, zemljište, građevinski objekti, postrojenja i oprema, krupni alati, pogonski i uredski inventar, transportni uređaji, zgrade i stanovi i ostala materijalna imovina, a rabi se za trajno obavljanje registriranih djelatnosti.“ (Crnković i dr., 2008:91)

U kontnom planu koji redovno ažurira časopis Računovodstvo, revizija i financije, dugotrajna materijalna imovina nalazi se u razredu 0, detaljniji prikaz razreda i skupina može se vidjeti u sljedećoj tablici.

Tablica 1. Materijalna imovina u kontnom planu

02 MATERIJALNA IMOVINA – NEKRETNINE

020	Zemljišta
021	Zemljišna prava (višegodišnja)
023	Građevinski objekti (za vlastite potrebe)
024	Stanovi za vlastite zaposlenike
027	Nekretnine u pripremi
028	Vrijednosno usklađenje nekretnina
029	Akumulirana amortizacija građevina

03 POSTROJENJA, OPREMA, ALATI, INVENTAR I TRANSPORTNA SREDSTVA

030	Postrojenja
031	Oprema
032	Alati, pogonski inventar i transportna imovina
034	Poljoprivredna oprema i mehanizacija
035	Ostala materijalna imovina
036	Predujmovi za materijalnu imovinu
037	Materijalna imovina u pripremi
038	Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme
039	Akumulirana amortizacija postrojenja i opreme

04 BIOLOŠKA IMOVINA

040	Biološka imovina – bilje – višegodišnji nasadi
041	Biološka imovina – životinje – osnovno stado
046	Predujmovi za biološku imovinu
047	Biološka imovina u pripremi
048	Vrijednosno usklađenje biološke imovine
049	Akumulirana amortizacija biološke imovine

05 ULAGANJA U NEKRETNINE

Izvor: izrada autora prema Brkanić i Cirkveni, 2018:2-5.

2.1.1. Zemljišta i šume

Zemljište se navodi kao prva podskupina skupine dugotrajne materijalne imovine u kontnom planu. Razlikujemo dvije vrste zemljišta, poljoprivredna i građevinska. „Građevinsko zemljište je zemljište unutar i izvan građevinskog područja, koje je izgrađeno ili je prostornim planom namijenjeno za građenje građevina i uređenje javnih površina.“ (Zakon o prostornom uređenju i gradnji, NN 76/07) „Poljoprivrednim zemljištem smatraju se poljoprivredne površine koje su po načinu uporabe u katastru opisane kao: oranice, vrtovi, livade, pašnjaci, voćnjaci, maslinici, vinogradi, ribnjaci, trstici i močvare, kao i drugo zemljište koje se može privesti poljoprivrednoj proizvodnji.“ (Zakon o poljoprivrednom zemljištu, NN 20/18)

Kao što je već spomenuto u radu, bitna karakteristika zemljišta je da se ono ne amortizira odnosno da s vremenom ne gubi na svojoj vrijednosti. Kod evidentiranja zemljišta u poslovne knjige razlikujemo kupnju zemljišta, uzimanje zemljišta u zakup, poboljšanje na zemljištima, zemljišta kao zalihe ukoliko se ono namjerava prodati te prodaju zemljišta. U nabavnu vrijednost zemljišta ubrajaju se: „troškovi nabave zemljišta, a oni mogu biti provizije agenata prilikom kupnje, troškovi geodeta koji mora izmjeriti zemljište te uskladiti s mjerama u gruntovnici, troškovi odvjetnika i javnog bilježnika koji su potrebni prilikom sklapanja ugovora i potvrde da je ugovor pravomoćan i valjan, porez na promet nekretnina i, naravno, cijena koja je plaćena prethodnom vlasniku zemljišta.“ (Đurić, 2019:24) Plaćanje poreza na zemljište ovisi o vrsti zemljišta, pa će se tako građevinsko zemljište uvijek oporezivati porezom na dodanu vrijednost od 25%, a poljoprivredno zemljište porezom na promet nekretnina u iznosu od 3%.

Šume se također smatraju dugotrajnom materijalnom imovinom, iako su pretežno u državnom vlasništvu. Prema Zakonu o šumama, „šumom se smatra zemljište koje je suvislo obraslo šumskim drvećem i/ili njegovim grmolikim oblicima, grmljem i prizemnim rašćem na površini od 0,1 ha i većoj, gdje se trajno proizvode šumski proizvodi i ostvaruju općekorisne funkcije, a između biocenoze i staništa vladaju uravnoteženi odnosi.“ (Zakon o šumama, NN 68/18) Kako su šume prirodno bogatstvo koje je potrebno obnavljati, poduzetnici imaju obvezu plaćanja godišnjeg doprinosa za šume. Nedavno je izmijenjen Zakon o šumama, pa „prema novom Zakonu ovu naknadu plaćaju samo pravne i fizičke osobe koje u Hrvatskoj obavljaju gospodarsku djelatnost, a ostvaruju prihode veće od tri milijuna kuna godišnje. To znači sve tvrtke i obrti, odnosno fizičke i prave osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost, a koje ostvaruju ukupni godišnji prihod manji

od tri milijuna kuna su oslobođene ove naknade. Iznos naknade i dalje ostaje 0,0265% ukupnog ostvarenog prihoda u prethodnoj godini.“ (Hrvatska obrtnička komora, 2019)

2.1.2. Građevinski objekti

Građevinski objekti su također stavka koja spada u dugotrajnu materijalnu imovinu. Pod ovim pojmom nalaze se „građevinski objekti koji služe u obavljanju vlastite djelatnosti – proizvodne, uslužne, trgovačke, hotelske, ugostiteljske i dr., te za vlastite potrebe obavljanja uredskog, skladišnog i drugih pomoćnih poslova. ... Građevine obuhvaćaju i objekte niskogradnje (ceste, parkirališta, kanali i dr.)“ (Belak i dr., 2014:53) Kod evidentiranja građevinskih objekata u poslovne knjige treba obratiti pažnju na to je li građevina kupljena odvojeno ili zajedno sa zemljištem te sukladno tome izvršiti knjiženja. Građevinski objekt može se kupiti, izgraditi za vlastite potrebe kao što je korištenje stanova za vlastite zaposlenike, izgraditi za prodaju, dograditi ili adaptirati, zamijeniti nekim drugim oblikom imovine ili prodati.

„U trošak nabave građevinskog objekta (ili nabavnu vrijednost) ulaze: kupovna cijena (fakturna vrijednost izvođača), svi drugi troškovi koji se mogu izravno pripisati nabavi (izgradnji) građevinskog objekta kao što su: troškovi usluga arhitekta, troškovi pripreme i iskopa temelja, porezi koji se ne mogu odbiti pri nabavi te razne pristojbe, troškovi usluga priključaka na gradsku mrežu (plin, struja, voda), svi troškovi građenja putem tzv. privremenih obračuna, troškovi posudbe (obrada kredita, procjene, kamata).“ (Belak i dr., 2014:53) Svi ovi troškovi, koji nastaju u tijeku nabave, evidentiraju se na kontu „Građevinski objekti u pripremi“ jer su sastavni dijelovi nabavne vrijednosti građevina. Po završetku nabave, kupovna vrijednost uvećana za navedene troškove, prenosi se na konto „Građevinski objekti u upotrebi“ i tek od tada građevinski objekt podliježe sustavu amortizacije. „Amortizacijske stope za građevinske objekte iznose 5% godišnje ili ukoliko se koristi udvostručena stopa, tada iznosi 10%. Vijek korištenja odnosno trajanja građevinskih objekata iznosi 20 godina.“ (Uredništvo RRIF, 2021:83)

2.1.3. Postrojenja, oprema, alati, inventar i transportna sredstva

Ova stavka dugotrajne materijalne imovine neizbježna je u poslovnim organizacijama, svaka organizacija, da bi obavljala svoju gospodarsku djelatnost, mora imati neki stroj, alat ili prijevozno sredstvo. „Nabavna vrijednost (trošak nabave) mjeri se na pretpostavci očekivanih budućih ekonomskih koristi koje će davati nabavljena imovina. Ako je trošak nabave moguće pouzdano izmjeriti, priznaje se kao dugotrajna materijalna imovina prema ovim elementima: kupovnu cijenu prema računu dobavljača uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze, sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu, troškove demontaže (procijenjene), uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena. ... Svi ovi izravni i zavisni troškovi moraju biti utemeljeni na vjerodostojnim ispravama.“ (Belak i dr., 2014:90)

U ovoj skupini evidentiraju se sljedeći poslovni događaji: nabava postrojenja i opreme iz vlastitih ili tuđih sredstava, kupnja osobnog automobila, zamjena stare za novu opremu, zamjena automobila, otuđenje ili prodaja opreme, štete, manjkovi i slično. Bitno je naglasiti da kod kupnje osobnog automobila za potrebe poslovne organizacije prema čl. 61. Zakona o PDV-u (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 121/19) porezni obveznik ne može odbiti 50% pretporeza obračunatog za nabavu ili najam osobnih automobila, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima. Pod nabavom dodatnih dobara i usluga misli se na troškove registracije, goriva, održavanja i slično.

„Postrojenja, oprema, alati, inventar kao i transportna sredstva također podliježu amortizaciji po stopi od 25% godišnje ili 50% ako je udvostručena stopa amortizacije, a vijek trajanja je 4 godine. Iznimka su računala, računalna oprema, mobiteli i telefoni kojima je vijek trajanja 2 godine, a amortizacijske stope 50 ili 100%. Osobnim automobilima vijek trajanja iznosi 5 godina, a amortiziraju se po stopama od 20 ili 40%. Isto tako iznimka su i jahte, jedrilice, ribarski čamci i brodovi do 1000 BRT¹ kojima je vijek trajanja 10 godina, a stope 10 ili 20%. Brodovima preko 1000 BRT amortizacijske stope iznose 5 i 10%, dok je vijek trajanja 20 godina.“ (Uredništvo RRIF, 2021:83)

¹ Bruto registarska tonaža – osnovna mjera broda

2.1.4. Biološka imovina

Biološkom imovinom smatraju se „višegodišnji nasadi, osnovno stado i ostalo bilje i životinje koje nisu namijenjene uzgoju i prodaji, odnosno poljoprivrednoj proizvodnji nego radi ubiranja plodova, razmnožavanja i sl.“ (Belak i dr., 2014:131) U ovoj se skupini, dakle, evidentira „živa“ imovina koja će se u poslovnoj organizaciji koristiti duže od godine dana. Nakon što prođe određeno vrijeme odnosno kad ova vrsta imovine počne davati određene plodove, koji se tada nazivaju poljoprivrednim proizvodima, u poslovnim knjigama više nisu iskazani kao imovina nego kao zalihe. Kod evidentiranja također treba paziti da se ulaganja knjiže odvojeno, u već navedene skupine građevinskih objekata ili opreme. Pod pojmom ulaganja misli se na zaštitu ove vrste imovine, u smislu mreža za zaštitu od tuče, sustava za navodnjavanje, ograda i slično.

Vrijednost ove imovine različito se mjeri odnosno različito se utvrđuje njezina vrijednost. „Pri početnom i naknadnom utvrđivanju vrijednosti biološka imovina evidentira se prema fer vrijednosti smanjenoj za troškove do točke prodaje. ... Iznimno, dugotrajna biološka imovina čiju fer vrijednost nije moguće pouzdano odrediti evidentira se prema trošku nabave smanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od smanjenja vrijednosti.“ (Belak i dr., 2014:132)

Belak i dr. (2014) smatraju da u našim tržišnim uvjetima ne postoji aktivno tržište koje bi ispunjavalo uvjete o dostupnosti tržišnih cijena javnosti. Navode kako se zbog toga pri utvrđivanju fer vrijednosti trebaju uzeti u obzir zadnje cijene na tržištu, posebno za životinje. Što se tiče višegodišnjih nasada, predlažu da se kod utvrđivanja vrijednosti koristi troškovni model jer je fer vrijednost teško pouzdano utvrditi zbog nemogućnosti utvrđivanja tržišnih cijena za tu imovinu.

Prema najnovijim informacijama „stope amortizacije za višegodišnje nasade iznose 10 ili 20% godišnje, a vijek trajanja iznosi 10 godina. Što se tiče biološke imovine u smislu osnovnog stada, amortizacijske stope iznose 20 i 40%, dok je vijek trajanja ove vrste imovine 5 godina.“ (Uredništvo RRIF, 2021:84)

2.1.5. Ulaganja u nekretnine

Ulaganjem u nekretnine uglavnom se smatraju ulaganja u zemljišta ili građevinske objekte odnosno to su „nekretnine nabavljene radi stjecanja zarade porastom njihove tržišne vrijednosti i/ili najmovnim aktivnostima koje nisu osnovna djelatnost poduzetnika.“ (Belak i dr., 2014:144)

„Poduzetnik vrednuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme kada su nastali. Troškovi uključuju početne troškove nastale prilikom stjecanja ulaganja u nekretnine i naknadno nastale troškove nadogradnje, zamjene dijela nekretnine ili popravka nekretnine.“ (Jozić, 2009)

„Ulaganje u nekretnine početno se mjeri po trošku nabave. Transakcijski troškovi trebaju se uključiti u početno mjerenje. Trošak kupljenog ulaganja u nekretnine obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove. Povezani direktni troškovi uključuju, na primjer, profesionalne naknade za pravne usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale transakcijske troškove.“ (Jozić, 2009)

Ukoliko poslovna organizacija odluči da će voditi ulaganja u nekretnine prema trošku nabave u časopisu Računovodstvo, revizija i financije stoji kako su „amortizacijske stope 5 ili 10% godišnje, a vijek trajanja ulaganja u nekretnine iznosi 20 godina.“ (Uredništvo RRIF, 2021:84)

2.1.6. Predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu

U kontnom planu u svakoj skupini dugotrajne materijalne imovine postoji konto predujmovi za određenu vrstu dugotrajne materijalne imovine. Nabava dugotrajne materijalne imovine obično traje kroz određeno razdoblje, pa se za plaćanja unaprijed koristi ovaj konto. To su predujmovi koje poslovna organizacija daje nekoj drugoj poslovnoj organizaciji ili fizičkoj osobi, a zauzvrat očekuje da će ta pravna ili fizička osoba isporučiti neki oblik imovine ili napraviti određenu uslugu.

„Ako se radi o plaćanju građevine, za primljeni predujam isporučitelj treba ispostaviti račun s PDV-om (osim ako nije u sustavu PDV-a). Po primitku računa od isporučitelja priznaje se pretporez i smanjuje se stanje predujma (jer se prebija s obvezom za PDV). Međutim, ako se radi o plaćanju izvođenja radova te ako su investitor (naručitelj radova) i izvođač radova obveznici PDV-a, tada je izvođač radova za primljeni predujam obavezan ispostaviti račun, na kojem neće

biti obračuna PDV-a, već je potrebno napisati napomenu da je riječ o tuzemnom prijenosu porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o PDV-u.“ (Belak i dr., 2014:84)

Predujmovi su općenito oporeziva stavka, pa se i kod predujmova za opremu može odbiti pretporez. „Ako će isporuka od isporučitelja odnosno primitak dobra uslijediti tek u sljedećem poreznom razdoblju, po primitku računa za predujam stornira se svota plaćenog predujma uz istodobno terećenje potraživanja od države za priznati pretporez.“ (Belak i dr., 2014:125)

2.1.7. Dugotrajna materijalna imovina u pripremi

Kao što je već spomenuto u radu, nabava dugotrajne materijalne imovine je proces koji može trajati i po nekoliko godina. Na ovaj konto se, osim kupovne cijene određene materijalne imovine, evidentiraju i svi troškovi koji nastaju u procesu nabave i povećavaju vrijednost dugotrajne materijalne imovine. Kada je nabava završena, ukupan iznos s ovog konta odnosno nabavna vrijednost određene imovine, prenosi se na konto dugotrajne materijalne imovine u uporabi, ovisno o vrsti imovine (zemljište, građevinski objekt, oprema...).

Kako bi se bolje razumjelo sve do sada napisano, slijedi primjer u kojem će se prikazati nabava odnosno kupnja građevinskog objekta s opremom.

Recimo da poslovna organizacija EKM d.o.o. kupuje građevinski objekt s opremom od poslovne organizacije TFE d.o.o. Sklopili su kupoprodajni ugovor u kojem je zabilježen ukupan iznos od 1.037.500,00 kn. Od ukupnog iznosa, vrijednost zemljišta iznosi 100.000,00 kn, vrijednost građevinskog objekta 500.000,00 kn, a vrijednost opreme 350.000,00 kn + PDV. S obzirom da je ovo „stara“ građevina odnosno izgrađena je 1995. godine, na nju se ne plaća PDV, nego porez na promet nekretnina u iznosu od 3%, prema rješenju nadležne Porezne uprave.

(1) Primljen je račun za nekretninu i opremu.

(2) Račun dobavljača plaćen je u cijelosti iz odobrenog dugoročnog kredita banke.

(3) S transakcijskog računa plaćena je obveza poreza na promet nekretnina.

(4) Imovina je stavljena u uporabu.

Tablica 2. Knjiženje nabave građevinskog objekta s opremom

R.B.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
(1a)	Zemljište u pripremi	0270	100.000,00	-
(1a)	Građevinski objekti u pripremi	0271	500.000,00	-
(1a)	Dobavljači	2200	-	600.000,00
(1b)	Oprema u pripremi	0371	350.000,00	-
(1b)	Pretporez	1400	87.500,00	-
(1b)	Dobavljači	2200	-	437.500,00
(2)	Dobavljači	2200	1.037.500,00	-
(2)	Dugoročni krediti banaka	2520	-	1.037.500,00
(3)	Zemljište u pripremi	0270	3.000,00	-
(3)	Građevinski objekti u pripremi	0271	15.000,00	-
(3)	Transakcijski račun	1000	-	18.000,00
(4a)	Građevinsko zemljište	0200	103.000,00	-
(4b)	Zemljište u pripremi	0270	-	103.000,00
(4b)	Poslovne zgrade	0230	515.000,00	-
(4b)	Građevinski objekti u pripremi	0271	-	515.000,00
(4c)	Oprema	0310	350.000,00	-
(4c)	Oprema u pripremi	0371	-	350.000,00

Izvor: izrada autora prema Belaku i dr., 2014:67-68.

2.2. Računovodstvene politike dugotrajne materijalne imovine

Svaka poslovna organizacija mora se pridržavati određenih računovodstvenih politika. „Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.“ (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN 86/15)

Prema Žageru i dr. (2017) sam pojam računovodstvenih politika pojavio se u SAD-u pedesetih godina 20. stoljeća. Računovodstvene politike čine specifična načela i metode koje je menadžment izabrao u cilju realnog prikazivanja financijskog položaja, promjena financijskog položaja i rezultata poslovanja i koja su u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde osnovan je 1973. godine kako bi se harmoniziralo računovodstvo širom svijeta te kako bi se objavili Međunarodni računovodstveni standardi. Do 2004. godine objavljivali su se pod tim nazivom, a onda mijenjaju ime u Međunarodne standarde financijskog izvještavanja.

„Značaj računovodstvenih odnosno bilančnih politika posebno je bio naglašen u Njemačkoj nakon Prvog svjetskog rata, u vrijeme velike inflacije, kada je trebalo iznaći načine i metode koji će eliminirati utjecaj inflacije i prikazati što realniji rezultat. Ciljevi provođenja politike bilanciranja odnosno računovodstvenih politika mogu biti različiti, no uglavnom su vezani uz utjecaj na visinu rezultata poslovanja, stvaranje tihih pričuva i tome slično. Tako npr. neki autori ističu sljedeće ciljeve politike bilanciranja:

- utjecaj na rezultat poslovanja: određivanje visine iskazane dobiti, raspodjelu dobiti na dividende i zadržanu dobit, poboljšanje postojeće likvidnosti i rentabilnosti zbog ušteda na porezu
- utjecaj na korisnike financijskih izvještaja kroz obavještanje ili neobavještanje o nekim segmentima koje zakon dopušta i dr.“ (Žager i dr., 2017:150)

Računovodstvene politike definirane su raznim zakonima i propisima. U Republici Hrvatskoj primjenjuju se:

- „Hrvatski standardi financijskog izvještavanja - računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja

financijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja u skladu s ovim Zakonom i objavljuju se u »Narodnim novinama«,

- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja odnosno Međunarodni računovodstveni standardi.“ (Zakon o računovodstvu, NN 78/15)

Hrvatske standarde financijskog izvještavanja dužni su primjenjivati mikro, mali i srednji poduzetnici, dok će veliki primjenjivati Međunarodne standarde financijskog izvještavanja. Kako se ovaj rad bavi dugotrajnom materijalnom imovinom, u nastavku će se prikazati standardi koje se na nju odnose.

2.2.1. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6

Hrvatski standard financijskog izvještavanja broj 6. odnosi se na dugotrajnu materijalnu imovinu. Ovaj standard primjenjuje se u Republici Hrvatskoj od 1. siječnja 2016. godine. U okviru ovog standarda definiran je pojam, vrste i ostali osnovni pojmovi dugotrajne materijalne imovine. Objašnjeno je i priznavanje ove vrste imovine, kroz početno i naknadno priznavanje. Prema ovom standardu „trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako i isključivo ako:

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

Naknadni izdaci priznaju se u trošak nabave kada zadovoljavaju kriterije pod (a) i (b).“ (Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6., NN 86/15) Definirano je da se početno priznavanje mjeri prema trošku nabave te da nakon toga poslovna organizacija bira ili model troška ili model revalorizacije kao svoju računovodstvenu politiku. Više o ovim metodama bit će riječ u trećem poglavlju ovoga rada. Također se definira kako svaki oblik ove imovine (osim zemljišta, šuma, umjetničkih djela) ima koristan vijek trajanja odnosno period u kojem će se imovina upotrebljavati. Kroz taj vijek trajanja moraju se rasporediti amortizacijski iznosi smanjenja vrijednosti imovine. O prestanku priznavanja imovine, zapisano je da „knjigovodstvenu vrijednost pojedine dugotrajne materijalne imovine treba prestati priznavati u trenutku otuđivanja, ili kada se buduće ekonomske

koristi ne očekuju od njegove upotrebe ili otuđenja te imovine.“ (Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6., NN 86/15) Na kraju standarda stoji kako se prilikom objavljivanja financijskih izvještaja trebaju navesti „osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti, korištene metode amortizacije, korisni vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije, bruto knjigovodstvenu vrijednost, kumulativne iznose ispravka vrijednosti, kumulativne iznose gubitaka od umanjenja imovine na početku i na kraju izvještajnog razdoblja, usklađenje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja“ (Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6., NN 86/15)

2.2.2. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 7

Hrvatski standard financijskog izvještavanja broj 7. odnosi se na ulaganje u nekretnine. Definirano je da se nekretninom ove vrste smatra „zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje koju vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta tržišne vrijednosti imovine ili oboje, a ne radi:

- a) korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili
- b) prodaje u sklopu redovnog poslovanja.“ (Hrvatski standard financijskog izvještavanja 7., NN 86/15)

Dakle, primarni cilj ulaganja u nekretnine je zarada odnosno povećanje dobiti. Početno priznavanje ulaganja u nekretnine također se mjeri prema trošku nabave. Kasnije poduzetnik opet bira između metode troška i metode revalorizacije. Iako postoji izbor, preporuča se kod ove vrste dugotrajne imovine da se kod utvrđivanja vrijednosti koriti model revalorizacije odnosno fer vrijednosti, koju će utvrditi stručna osoba. Što se tiče prestanka priznavanja, „ulaganja u nekretnine treba prestati priznavati (isključiti iz bilance) prilikom otuđenja ili kod konačnog povlačenja ulaganja u nekretnine iz upotrebe i bez očekivanja bilo kakve buduće ekonomske koristi od otuđenja. Otušenje ulaganja u nekretninu može se postići prodajom ili ulaskom u financijski najam.“ (Hrvatski standard financijskog izvještavanja 7., NN 86/15) Na kraju standarda, definirano je da se računovodstvene politike objavljuju u financijskim izvještajima poduzetnika. Prošle je godine izmijenjen dio standarda koji se odnosi na objavljivanje te je dodana točka u kojoj je navedeno da se objavljivanje ne odnosi na mikro i male poduzetnike. Ovaj standard primjenjuje se u Republici

Hrvatskoj od 1. siječnja 2016. godine, dok se prethodno navedena izmjena počela primjenjivati od 1. siječnja ove godine.

2.2.3. Međunarodni računovodstveni standard 16

Međunarodni računovodstveni standard broj 16. odnosi se na nekretnine, postrojenja i opremu. Kao definicija za ovu vrstu imovine, u ovom standardu, stoji sljedeće: „nekretnine, postrojenja i oprema su materijalna imovina:

- a) namijenjena uporabi u okviru proizvodnje ili isporuke roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe; i
- b) za koju se očekuje da će se upotrebljavati dulje od jednog obračunskog razdoblja.“
(Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08)

Kao i kod većine imovine, trošak kod nekretnina, postrojenja i opreme priznaje se ako zadovoljava dva osnovna kriterija, a to su da će imovina pridonositi budućim gospodarskim koristima poduzetnika i da se trošak može kvalitetno izmjeriti. Isto tako, „rezervni dijelovi, rezervna oprema i oprema za servisiranje priznaju se u skladu s ovim MSFI-jem ako zadovoljavaju definiciju nekretnine, postrojenja i opreme. U ostalim slučajevima ove su stavke razvrstane kao inventar.“
(Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08)

„Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme obuhvaća:

- a) nabavnu cijenu, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na nabavu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata;
- b) sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u stanje kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva;
- c) početno procijenjene troškove rastavljanja i uklanjanja imovine, i obnove mjesta na kojemu se ono nalazi. Tu obvezu subjekt preuzima prilikom nabave odnosno imovine ili kao posljedica uporabe te imovine tijekom određenog razdoblja u svrhe različite od proizvodnje zaliha.“ (Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08)

Naknadno priznavanje ove imovine poduzetnik definira u računovodstvenim politikama i bira između već spomenuta dva modela koji će se detaljnije obraditi u trećem poglavlju ovoga rada.

Nekretnine, postrojenja i oprema prestaju se priznavati kad više ne zadovoljavaju osnovni kriterij koji se odnosi na buduće gospodarske koristi i prilikom otuđenja imovine. I u ovom je standardu navedeno da se računovodstvene politike objavljuju u temeljnim financijskim izvještajima.

3. RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Poslovna organizacija svoju dugotrajnu imovinu može steći kupnjom na tržištu, od neke druge poslovne organizacije ili fizičke osobe, vlastitom izgradnjom ili proizvodnjom, donacijom, *leasingom* i slično. Sve se to mora bilježiti u poslovnim knjigama organizacije, konkretno u razred 0 u kontnom planu gdje spada dugotrajna materijalna imovina. Unosom imovine u poslovnu organizaciju povećava se aktiva bilance, dok se s druge strane povećava pasiva u slučaju da je imovina plaćena iz kredita ili se smanjuje dio aktive koji se odnosi na novac u banci i blagajni ako je imovina plaćena iz vlastitih izvora. Postoje četiri procesa u računovodstvu dugotrajne materijalne imovine:

- „proces nabave,
- proces korištenja imovine,
- otuđivanje imovine,
- vrijednosno usklađivanje.“ (Perčević, 2009)

Sve dok je imovina u procesu nabave ona se evidentira na kontu „Dugotrajna materijalna imovina u pripremi“. Tek prilikom prijenosa imovine s ovog konta na konto „Dugotrajna materijalna imovina u uporabi“ počinje proces korištenja imovine. Korištenjem se imovina troši odnosno gubi na svojoj vrijednosti, pa se i to smanjenje vrijednosti mora evidentirati u poslovnim knjigama, a naziva se amortizacija. Obračun amortizacije započinje od mjeseca nakon što je imovina stavljena u uporabu. Na primjer, ako je neka imovina stavljena u uporabu 16. siječnja, obračun amortizacije počinje od veljače. Kada se imovina više ne može ili ne želi koristiti, potrebno je izvršiti rashodovanje odnosno isknjiženje imovine iz uporabe. „Rashodovana materijalna imovina može se: otuđiti ili uništiti. Rashodovana materijalna imovina može se otuđiti na tri načina: prodati, prodati kao otpad ili dati na otpad uz plaćanje troškova, pokloniti.“ (Baica, 2008:43) Vrijednosno usklađenje je zapravo smanjenje vrijednosti imovine koje je uzrokovano promjenama na tržištu, tehnološkim napretkom i slično.

Postoje četiri načela prema kojima se može procijeniti vrijednost dugotrajne materijalne imovine:

1. „knjigovodstvena vrijednost,
2. likvidacijska vrijednost,
3. tržišna vrijednost,

4. vrijednost tekućeg poslovanja.“ (Martišković, 2017)

Knjigovodstvenu vrijednost predstavlja vrijednost koja je zabilježena u poslovnim knjigama poslovne organizacije. To je razlika između nabavne vrijednosti određene imovine umanjene za iznos amortizacije. Likvidacijska vrijednost je ona koju će poduzetnik ostvariti kod postupka likvidacije organizacije odnosno prisilne prodaje neke imovine. Vrlo često je ova vrijednost manja i od tržišne i od knjigovodstvene, općenito manja nego što bi bila u normalnim uvjetima. Tržišna vrijednost, kao što joj i samo ime govori, je ona vrijednost koju određena imovina može postići na tržištu. Prema načelu vrijednosti tekućeg poslovanja, kod procjene vrijednosti imovine poduzetnik se ne oslanja na povijesne podatke kao što je nabavna ili knjigovodstvena vrijednost, već je usmjeren na budućnost. Ova vrijednost temelji se na procijenjenim financijskim učincima u budućnosti.

3.1. Početno priznavanje dugotrajne materijalne imovine

U svakom se već navedenom standardu spominje početno priznavanje određene imovine na koju se standard odnosi, pa se tako prema tim standardima dugotrajna materijalna imovina priznaje prema trošku nabave. „Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje:

- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.“ (Baica, 2008:31)

Evidentiranje nabave dugotrajne materijalne imovine u poslovne knjige ovisi o načinu na koji je kupljena odnosno stečena. Klasična nabava od druge poslovne organizacije evidentira se kao i svaki drugi ulazni račun, na konto dobavljača, pretporeza i dugotrajne materijalne imovine u

pripremi. Obveza prema dobavljaču može biti plaćena iz vlastitih sredstava, odnosno s transakcijskog računa organizacije ili iz nekog kredita, čime poslovna organizacija radi konverziju duga iz jednog oblika u drugi. U slučaju nabave imovine financijskim *leasingom*, obvezu prema dobavljačima zamijenit će druga vrsta obveze, dugoročna obveza financijskog *leasinga* koja se također nalazi u razredu 2, kao i obveze prema dobavljačima. Isto tako, prema Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja broj 6. „jedna ili više nekretnina, postrojenja i oprema može se nabaviti u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Trošak nabave u transakciji zamjene jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu mjeri se po fer vrijednosti, osim:

- ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili
- ako se fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine ne mogu pouzdano izmjeriti.“ (Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6., NN 86/15)

„Poduzetnik odlučuje ima li zamjena komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj ako:

- a) se struktura (tj. rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje 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.“ (Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6., NN 86/15)

Poduzetnik također može stjecati imovinu u vlastitoj izvedbi, pa će se takav način stjecanja prikazati na primjeru u nastavku.

Poslovna organizacija EKM d.o.o. bavi se proizvodnjom namještaja te je odlučila izraditi uredski namještaj za vlastite potrebe. Troškovi utrošenog materijala iznose 50.000,00 kn. Troškovi rada iznose 20.000,00 kn (od toga 5.300,00 kn doprinosi). Dio fiksnih troškova za ovu proizvodnju iznosi 6.000,00 kn, a varijabilni troškovi iznose 4.000,00 kn. Knjiženje ovih poslovnih događaja prikazano je u Tablici 3. u nastavku ovoga rada.

Tablica 3. Knjiženje izrade opreme za vlastite potrebe

R.b.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
(1)	Osnovni materijali i sirovine	4000	50.000,00	-
(1)	Zalihe sirovina i materijala	3100	-	50.000,00
	<i>Za utrošeni materijal</i>		-	-
(2a)	Obveze za neto-plaće	2300	-	14.700,00
(2a)	Troškovi neto plaća	4200	14.700,00	
(2b)	Obveze za doprinose za osiguranja	242	-	5.300,00
(2b)	Troškovi doprinosa iz plaća	422	5.300,00	-
	<i>Obračun plaća i doprinosa</i>		-	-
(3)	Razni troškovi	4...	10.000,00	-
(3)	Dobavljači	2200	-	10.000,00
	<i>Obračun raznih troškova proizvodnje</i>		-	-
(4)	Proizvodnja u tijeku	6000	80.000,00	-
(4)	Raspored troškova	490	-	80.000,00
	<i>Prijenos troškova vlastite proizvodnje</i>		-	-
(5)	Alati, pogonski inventar u pripremi	0372	80.000,00	-
(5)	Ostali prihodi	788	-	80.000,00
	<i>Interni obračun zbog izravnavanja s troškovima</i>		-	-
(6)	Proizvodnja u tijeku	6000	-	80.000,00
(6)	Troškovi od interno uporabljenog materijala	7032	80.000,00	-
	<i>Evidencijski prijenos na troškove</i>		-	-
(7)	Alati, pogonski inventar u pripremi	0372	-	80.000,00
(7)	Pokućstvo - inventar	0321	80.000,00	-
	<i>Prijenos namještaja u uporabu</i>		-	-

Izvor: izrada autora prema Belaku i dr., 2014:100.

3.2. Naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine

Poduzetnik kod odabira računovodstvenih politika odnosno naknadnog mjerenja svoje dugotrajne materijalne imovine može birati između metode troška ili amortizacije i metode revalorizacije. Kada se odluči za jedan od ta dva modela, isti se mora primijeniti na cjelokupnu imovinu.

Amortizacija predstavlja postupno gubljenje vrijednosti imovine kroz određeni vijek trajanja. „Nakon početnog priznavanja kao imovine, pojedinu nekretninu, postrojenje i opremu treba iskazati po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.“ (Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08)

Revalorizacija se temelji na fer vrijednosti odnosno vrijednosti koju je netko u određenom trenutku spreman ponuditi ili platiti za određenu imovinu. „Nakon početnog priznavanja kao imovine, nekretninu, postrojenje i opremu čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti treba iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od onog do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum izvještaja o financijskom položaju.“ (Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08)

3.2.1. Model troška

Model troška ili amortizacija se prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 16. definira kao „sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe.“ (Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08) Postoje još razne varijante definiranja ovog pojma:

- „smanjenje vrijednosti imovine zbog fizičkoga trošenja, uništenja ili moralnoga odnosno ekonomskoga zastarijevanja kao posljedice razvoja znanosti i tehnologije.“ (Hrvatska enciklopedija, 2021)
- „pojam koji u knjigovodstvu označava postupak stalnog smanjenja neke od stavaka aktive (imovine poduzeća). Namjena amortizacije je zamjena potrošenih sredstava poduzeća za

nova. Ako se radi o osnovnim sredstvima ona se najčešće amortiziraju u skladu sa zakonskim propisima.“ (Ekonomski portal, 2014)

- „trošak nadoknade nabavne vrijednosti nematerijalne i materijalne imovine koja se zbog svojeg dugotrajnog vijeka uporabe ne može pri nabavi izravno knjižiti na račun troška razdoblja.“ (Belak i dr., 2014:660)

Dugotrajna imovina podliježe amortizaciji ako ispunjava određene kriterije:

- „od sredstava se očekuje da će se koristiti dulje od jednog obračunskog razdoblja,
- imaju ograničeni vijek trajanja,
- društvo ih drži za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.“ (Belak i dr., 2014:661)

Ipak postoje izuzetci kao što su zemljišta, šume i slična prirodna i obnovljiva imovina koja ne podliježe amortizaciji odnosno ne gubi na vrijednosti. Ovdje također mogu spadati umjetnička djela, spomenici i slično.

Kako je već navedeno, jedan od glavnih uvjeta za obračun amortizacije određene imovine je da se ona namjerava koristiti duže od godine dana. No, često u praksi poslovne organizacije nabavljaju imovinu koju namjeravaju koristiti kroz duže razdoblje, ali njezina je nabavna vrijednost manja od 3.500,00 kuna. U tom se slučaju takva imovina evidentira u razredu 3 kao zaliha sitnog inventara, zaliha auto guma ili zaliha ambalaže, iako se još može koristiti godinama. „Sitni inventar je imovina koju se ne troši jednokratno u procesu poslovanja a vijek trajanja može biti i dulji od jedne godine od trenutka njezina davanja u uporabu. ... u sitni inventar treba svrstati dugotrajnu imovinu čiji je pojedinačan trošak nabave 3.500,00 kn i manje od 3.500,00 kn.“ (Belak i dr., 2014:537) Stoga, sitnom inventaru se neće obračunavati amortizacija nego će se on otpisivati. Prema Belaku i dr. (2014) postoje dvije metode otpisa, stopostotni odnosno jednokratni otpis ili kalkulativan otpis. Iako će otpisom vrijednost sitnog inventara u poslovnim knjigama biti nula, treba voditi neku internu evidenciju o vrijednosti i stanju sitnog inventara. Bitno je napomenuti kako nije isto je li poduzetnik u sustavu PDV-a ili nije. U slučaju da poduzetnik je obveznik PDV-a u iznosu od 3.500,00 kuna nije uračunat porez, jer ga on može odbiti u smislu pretporeza i isti ne čini trošak koji ulazi u nabavnu vrijednost imovine. Međutim, ako poduzetnik nije u sustavu poreza na dodanu

vrijednost, gleda se cijeli iznos s PDV-om odnosno i taj iznos poreza predstavlja trošak koji se odnosi na nabavu određene imovine.

Važna stavka kod obračuna amortizacije je vijek trajanja imovine odnosno određeno razdoblje u kojem poslovna organizacija namjerava koristiti tu imovinu ili „rok trajanja“ imovine. Kod određivanja vijeka trajanja, prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 16., treba obratiti pažnju na sljedeće čimbenike:

- „očekivanu upotrebu sredstva. Upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkog učinka;
- očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi o proizvodnim čimbenicima, kao što je broj smjena u kojima će se imovina koristiti, program popravka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstva dok se ne koristi;
- tehničko i ekonomsko starenje koje proistječe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje daje imovina; i
- zakonska ili slična ograničenja vezana uz korištenje sredstva, kao što je datum isteka najмова.“ (Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08)

Vijek uporabe, kao i amortizacijske stope određene dugotrajne imovine u Republici Hrvatskoj određeni su Zakonom o porezu na dobit, no poslovne organizacije ne moraju nužno koristiti identične stope propisane Zakonom. U svojim računovodstvenim politikama društvo definira vijek upotrebe i amortizacijske stope koje će primjenjivati na pojedinoj imovini. „Ako je godišnja svota troška amortizacije viša od amortizacijskog troška što bi se utvrdio prema porezno dopustivim stopama, odnosno vijeku uporabe, viša razlika je stavka za godišnju poreznu prijavu kojom će se anulirati smanjeni dobitak (osnovica) zbog prethodno primijenjene veće amortizacije. Ako je godišnja svota amortizacije manja od porezno dopustive ta se primjenjuje i za svrhe oporezivanja.“ (Belak i dr., 2014:664)

Ukoliko poslovna organizacija sama odredi vijek trajanja određene imovine, pomoću njega može izračunati godišnju stopu amortizacije koristeći formulu u nastavku.

$$\text{godišnja stopa amortizacije} = \frac{100}{\text{vijek trajanja u godinama}}^2$$

Iako su propisane amortizacijske stope već ponegdje spomenute u radu, radi preglednosti prikazuju se u Tablici 4. u nastavku.

Tablica 4. Amortizacijske stope dugotrajne materijalne imovine

Naziv imovine	Vijek trajanja u godinama	Godišnja amortizacijska stopa
Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20	5%
Osobni automobili i osnovno stado	5	20%
Vozila, mehanizacija, oprema	4	25%
Računala, telekomunikacijska oprema	2	50%
Ostala nespomenuta imovina	10	10%

Izvor: izrada autora prema Zakonu o porezu na dobit, NN 143/14.

Osim navedenih godišnjih amortizacijskih stopa u Tablici 4., mogu se koristiti i ubrzane ili dvostruke stope. U tom će se slučaju vijek trajanja smanjiti na pola.

Amortizacija se može u poslovnoj organizaciji obračunati pomoću četiri metode:

- „ravnomjerna (linearna) metoda – kojom se stalna svota amortizacije tereti tijekom korisnog vijeka trajanja sredstva,
- metoda opadajućeg salda – koja rezultira smanjenjem amortizacijske svote tijekom korisnog vijeka trajanja sredstva,
- metoda rastućeg salda – koja rezultira povećanjem amortizacijske svote tijekom korisnog vijeka trajanja sredstva,
- funkcionalna metoda (metoda jedinice proizvoda) koja rezultira amortizacijskom svotom zasnovanom na očekivanoj uporabi ili proizvodnom učinku.“ (Belak i dr., 2014:665)

² Izvor: Belak i dr., 2014:664

Prema Belaku i dr. (2014) odabir metode obračuna amortizacije temelji se na očekivanim ekonomskim koristima od sredstva odnosno imovine na koju se obračun amortizacije odnosi. Kada se metoda odabere, treba ju dosljedno koristiti iz razdoblja u razdoblje. Ipak, na kraju svake godine treba preispitati stanje i promijeniti metodu ako se očekuju promjene u vidu ekonomskih koristi. Ta se promjena ne treba iskazivati kao promjena računovodstvenih politika, već kao promjena računovodstvenih procjena. Linearna metoda je preporučena metoda obračuna amortizacije u Republici Hrvatskoj, prema Zakonu o porezu na dobit: „amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje se kao rashod u svoti obračunatoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa iz stavka 5. ovoga članka.“ (Zakon o porezu na dobit, NN 143/14) Ukoliko poduzetnik odluči koristiti neku drugu metodu, to je u redu, ali onda mora raditi duple obračune i po svojoj metodi i po linearnoj metodi kako bi se moglo vidjeti je li amortizacijski trošak veći od zakonski dopuštenog.

Najjednostavnija metoda obračuna amortizacije je linearna, pravocrtna ili ravnomjerna metoda. Za linearnu metodu specifično je to da je amortizacijska stopa u svim godinama vijeka trajanja određene imovine ista, kao i iznos amortizacije. Na primjer, poslovna organizacija nabavila je stroj čiji trošak nabave iznosi 400.000,00 kuna te je procijenjen vijek trajanja stroja na 4 godine. Kako bi izračunali godišnju stopu amortizacije, koristi se već navedena formula te se dijeli 100 s korisnim vijekom od 4 godine, tako da stopa amortizacije iznosi 25% godišnje. Svota godišnje amortizacije dobije se tako da se pomnoži trošak nabave i dobivena stopa amortizacije, u ovom slučaju godišnja svota amortizacije iznosi 100.000,00 kuna. Akumulirana amortizacija je zbroj amortizacijskih iznosa kroz godine koja se oduzima od nabavne vrijednosti te se dobiva sadašnja vrijednost sve dok imovina nije na nuli odnosno amortizirana. U sljedećoj tablici prikazat će se amortizacija stroja kroz njegov vijek trajanja.

Tablica 5. Linearna metoda obračuna amortizacije

Godina	Stopa amortizacije	Svota godišnje amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
1.	25%	100.000,00	100.000,00	300.000,00
2.	25%	100.000,00	200.000,00	200.000,00
3.	25%	100.000,00	300.000,00	100.000,00
4.	25%	100.000,00	400.000,00	0,00
Ukupno	100%	400.000,00	-	-

Izvor: izrada autora prema Belaku i dr., 2014:666.

Metoda opadajućeg salda još se naziva i degresivna metoda. Podrazumijeva situaciju kada je najveća stopa amortizacije u prvoj godini korisnog vijeka određene imovine, a najmanja u zadnjoj godini. Prema Belaku i dr. (2014) ova metoda temelji se na pretpostavci da određena imovina najbolji učinak daje na početku procesa uporabe odnosno kad je nova. U tom slučaju takva imovina može ostvarivati veće prihode uz manje troškove, pa se iz tog razloga može obračunati veća amortizacija. Kasnije, fizička sposobnost imovine je sve manja i izjednačavaju se trošak amortizacije i prihodi. Ipak, stvarno fizičko trošenje i ova metoda obrnuto su proporcionalni, jer se najveća amortizacija obračunava onda kada imovina ima najmanje troškove, a najmanja amortizacija kada ima najveće troškove održavanja. U sljedećoj tablici, na istom primjeru stroja nabavne vrijednosti 400.000,00 kuna, prikazat će se degresivna metoda.

Tablica 6. Degresivna metoda obračuna amortizacije

Godina	Stopa amortizacije	Svota godišnje amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
1.	40%	160.000,00	160.000,00	240.000,00
2.	30%	120.000,00	280.000,00	120.000,00
3.	20%	80.000,00	360.000,00	40.000,00
4.	10%	40.000,00	400.000,00	0,00
Ukupno	100%	400.000,00	-	-

Izvor: izrada autora prema Belaku i dr., 2014:667.

Metoda rastućeg salda ili progresivna metoda obrnuta je od degresivne metode. Kod ove metode trošak amortizacije najmanji je u prvoj godini korisnog vijeka imovine, a najveći u zadnjoj godini, što je i logično, za razliku od degresivne metode. Primjer obračuna amortizacije progresivnom metodom prikazan je u sljedećoj tablici.

Tablica 7. Progresivna metoda obračuna amortizacije

Godina	Stopa amortizacije	Svota godišnje amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
1.	10%	40.000,00	40.000,00	360.000,00
2.	20%	80.000,00	120.000,00	280.000,00
3.	30%	120.000,00	240.000,00	160.000,00
4.	40%	160.000,00	400.000,00	0,00
Ukupno	100%	400.000,00	-	-

Izvor: izrada autora prema Belaku i dr., 2014:667.

Funkcionalna metoda obračuna amortizacije temelji se na očekivanom korištenju ili proizvodnji određene imovine. Prema Belaku i dr. (2014) postoje dva oblika funkcionalne metode obračuna amortizacije: metoda izrađenih proizvoda (usluga) i metoda broja sati rada. Ukoliko se obračun amortizacije temelji na obujmu proizvodnje, stopa se izračunava tako da se broj izrađenih proizvoda u jednoj godini podijeli s ukupnim procijenjenim brojem proizvoda koje bi neka imovina proizvela u svom korisnom vijeku trajanja. Ako se kod obračuna u obzir uzmu radni sati (na primjer koliko je sati u godini radio neki stroj), amortizacijska stopa bit će jednaka procijenjenom broju radnih sati. Amortizacijska stopa kod ove metode može se izračunati i pomoću formule u nastavku.

$$\text{godišnja amortizacijska stopa} = \frac{\text{broj radnih sati imovine u jednoj godini}}{\text{ukupan broj radnih sati imovine}}^3$$

³ Izvor: Belak i dr., 2014:668

Na primjer, neka imovina nabavljena je u iznosu od 120.000,00 kuna. Procijenjen je vijek trajanja na 4 godine i broj radnih sati na 100.000 sati. Procijenjen broj radnih sati kroz vijek trajanja iznosi za prvu godinu 35.000 sati, za drugu 23.000 sati, za treću 17.000 sati i za četvrtu 25.000 sati. Stoga će, koristeći prethodno navedenu formulu, amortizacijske stope iznositi 35, 23, 17 i 25%. Navedeni primjer prikazuje se u Tablici 8. u nastavku rada.

Tablica 8. Funkcionalna metoda obračuna amortizacije

Godina	Stopa amortizacije	Svota godišnje amortizacije	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
1.	35%	42.000,00	42.000,00	78.000,00
2.	23%	27.600,00	69.600,00	50.400,00
3.	17%	20.400,00	90.000,00	30.000,00
4.	25%	30.000,00	120.000,00	0,00
Ukupno	100%	120.000,00	-	-

Izvor: izrada autora prema Belaku i dr., 2014:668.

3.2.2. Model revalorizacije

Pojam revalorizacija je ponovno utvrđivanje vrijednosti određene imovine. „Revalorizacija osnovnih sredstava predstavlja svođenje knjigovodstvene vrijednosti na tržišnu vrijednost.“ (Ćurić, 2014) Tržišna ili fer vrijednost je, prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 16., „iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.“ (Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08) Takvu vrstu procjene imovine obavljaju ovlaštene ili stručni procjenitelji.

„Učestalost revaloriziranja ovisi o promjenama fer vrijednosti predmeta imovine koji se revaloriziraju. Kad se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija.“ (Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08) „Neki predmeti imovine mogu pokazivati značajna i promjenjiva kretanja fer vrijednosti i što čini potrebnim provođenje godišnje revalorizacije. Tako česta revalorizacija nepotrebna je kod određene imovine gdje su neznatne promjene fer vrijednosti.

Umjesto toga, može biti dovoljna revalorizacija svake treće ili pete godine.“ (Međunarodni računovodstveni standard 16., 1126/08)

„Kada se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje treba u poslovnim knjigama poduzetnika evidentirati kao povećanje kapitala pod stavkom revalorizacijska rezerva ili pričuva.“ (Ćurić, 2014)

Dakle, iznos revalorizacije evidentira se u razredu 9 kao revalorizacijska pričuva, pri tome je bitno utvrditi razdoblje u kojem je ta pričuva nastala. „Revalorizacijske pričuve nastale u devedesetim godinama 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.“ (Belak i dr., 2014:1011-1012)

Postoje dva modela ispravka vrijednosti utvrđena revalorizacijom u poslovnim knjigama poduzetnika:

- „prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvenog iznosa imovine tako da je knjigovodstveni iznos imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizirajući zamjenski trošak,
- isključuje se na teret bruto knjigovodstvenog iznosa imovine, a neto iznos prepravljaju se do revaloriziranog iznosa imovine. Ova se metoda često koristi za zgrade.“ (Ćurić, 2014)

Prema prvoj metodi, na primjer, poslovna organizacija I-LUK d.o.o. posjeduje opremu nabavne vrijednosti 200.000,00 kuna čiji ispravak vrijednosti odnosno akumulirana amortizacija iznosi 80.000,00 kuna. Pretpostavlja se da se revalorizacija provodi indeksom rasta cijena od 12%. U ovom slučaju potrebno je povećati nabavnu vrijednost tako da se ista pomnoži s indeksom od 12% i taj se iznos evidentira na kontu opreme. Također je potrebno povećati ispravak vrijednosti opreme na isti način, iznos akumulirane amortizacije množi se s indeksom te se dobiveni iznos evidentira na kontu ispravka vrijednosti opreme. Razlika između ta dva iznosa knjižit će se kao revalorizacijska pričuva u razredu 9. U Tablici 9. prikazuje se navedeni primjer.

Tablica 9. Revalorizacija nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti

R.B.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
(1)	Oprema	0310	24.000,00	-
(1)	Ispravak vrijednosti opreme	0391	-	9.600,00
(1)	Revalorizacijska pričuva	930	-	14.400,00
	<i>Revalorizacija opreme</i>		-	-

Izvor: izrada autora prema Belaku i dr., 2014:1012.

Druga metoda je revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti, jednostavnija je i češće se koristi u praksi. Ova metoda prikazat će se na primjeru revalorizacije zgrade, čija je nabavna vrijednost 1.500.000,00 kuna, a akumulirana amortizacija iznosi 950.000,00 kuna. Procijenjena tržišna vrijednost zgrade iznosi 1.750.000,00 kuna.

Kod ove metode računa se nova knjigovodstvena vrijednost na sljedeći način:

- nabavna vrijednost 1.500.000,00
- (-) amortizacija 950.000,00
- (=) knjigovodstvena vrijednost 550.000,00
- (+) revalorizacija 1.200.000,00
- (=) nova knjigovodstvena vrijednost 1.750.000,00.

Na tu će se novu knjigovodstvenu vrijednost u sljedećim razdobljima obračunavati amortizacija. Iznos revalorizacije je razlika između tržišne i knjigovodstvene vrijednosti zgrade. Ovdje je još bitno napomenuti da je u sljedećim razdobljima potrebno iskazati odgođenu poreznu obvezu, s obzirom da revalorizacija ulazi u poreznu osnovicu poreza na dobit. Pretpostavlja se da ovo društvo ima godišnje prihode veće od 7.500.000,01 kuna, pa se primjenjuje porezna stopa od 18%. Da se dobije iznos odgođene porezne obveze potrebno je pomnožiti poreznu stopu s iznosom revalorizacije odnosno revalorizacijskom pričuvom. Knjiženje ovog primjera prikazuje se u Tablici 10. u nastavku rada.

Tablica 10. Revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti

R.B.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
(1)	Poslovna zgrada	0230	1.200.000,00	-
(1)	Revalorizacijska pričuva	930	-	1.200.000,00
	<i>Revalorizacija zgrade</i>		-	-
(2)	Revalorizacijska pričuva	930	216.000,00	-
(2)	Odgodena porezna obveza	260	-	216.000,00
	<i>Odgodena porezna obveza na temelju revalorizacije poslovne zgrade</i>		-	-

Izvor: izrada autora prema Belaku i dr., 2014:1013.

Ukoliko se odgođena porezna obveza ne evidentira, potrebno je revalorizacijske pričuve prenijeti u zadržanu dobit. Revalorizacijska pričuva može se prenijeti u zadržani dobitak kada:

- „se revalorizirana imovina amortizira,
- je imovina povučena,
- je imovina otuđena (prodaja, manjak, uništenje i sl.),
- je prestalo priznavanje imovine.“ (Belak i dr., 2014:1014)

Prema Belaku i dr. (2014) prijenos revalorizacijskih pričuva ne provodi se kao priznavanje prihoda u računu dobiti i gubitka, već kao zadržana dobit, izravno u razredu 9. Za iznos te pričuve povećava se osnovica poreza na dobit u godini kada je promjena nastala. Također navode kako je revalorizacijska pričuva neostvareni dobitak, pa se ne smije koristiti za povećanje temeljnog kapitala, pokriće gubitaka iz prethodnih godina i slično.

4. METODOLOGIJA RADA

U postizanju ciljeva istraživanja korištene su sljedeće znanstvene metode: metoda klasifikacije, metoda analize, komparativna metoda, metoda deskripcije, induktivna metoda te metoda uzorka.

Metoda klasifikacije je najstarija i najjednostavnija znanstvena metoda. „Klasifikacija je sistematska i potpuna podjela općega pojmovna na posebne, u okviru opsega pojma.“ (Zelenika, 2000:327) Ova metoda je korištena u teorijskom definiranju navedene teme rada, odnosno u drugom i dijelu trećeg poglavlja gdje se definiraju oblici dugotrajne materijalne imovine, računovodstvene politike te računovodstvo dugotrajne materijalne imovine.

„Metoda analize je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjenja stvarnosti putem raščlanjivanja složenih misaonih tvorevina na jednostavnije dijelove i elemente i izučavanje svakog dijela za sebe i u odnosu na druge dijelove.“ (Zelenika, 2000:327) Metoda analize je korištena tijekom sveukupnog pisanja rada.

Komparativna metoda je „postupak uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, procesa i odnosa, odnosno utvrđivanje njihove sličnosti i razlika. To je usporedba između dvije stvari, dvije pojave, dva događaja, prvo se utvrde njihove zajedničke značajke, a zatim sve one po kojima se razlikuju.“ (Zelenika, 2000:339) Ova metoda primjenjivana je tijekom pisanja istraživačkog dijela odnosno u petom poglavlju rada gdje se uspoređuje utjecaj modela amortizacije i revalorizacije na financijske izvještaje.

Metoda deskripcije je „postupak jednostavnog opisivanja ili ocrtavanja činjenica, procesa i predmeta, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja.“ (Zelenika, 2000:338) Ova metoda je najviše primjenjivana u drugom, ali i trećem poglavlju rada gdje se opisuju pojmovi, oblici i metode dugotrajne materijalne imovine.

Induktivna metoda je „sistematska i dosljedna primjena induktivnog načina zaključivanja u kojem se na temelju pojedinačnih i posebnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu.“ (Zelenika, 2000:323) Ova metoda je korištena u posljednjem poglavlju gdje se dolazi do zaključka sveukupnog rada te u poglavlju rasprave.

Metoda uzorka je „ispitivanje dijela skupa na temelju slučajnog izbora jedinica.“ (Zelenika, 2000:323) Ova metoda korištena je u istraživačkom dijelu rada. Prvi dio istraživačkog rada

temeljen je na stručnim člancima u časopisima i knjigama autora Belak Vinka (2010) i Žager i dr. (2017). Ovi autori odabrani su jer su na razumljiv i detaljan način objasnili područje dugotrajne materijalne imovine, metode mjerenja te njihov utjecaj na financijske izvještaje. Prilikom izrade ovog dijela rada njihovi primjeri bili su temelj za izradu primjera u ovome radu. Prema kriteriju veličine poslovnih subjekata koji su propisani Zakonom o računovodstvu kao uzorak uzete su bilješke uz financijske izvještaje velikih poslovnih organizacija, konkretno poznate hrvatske poslovne organizacije Podravka d.d. Vremenski rok koji je uzet za analizu je 2019. godina zbog toga što su u trenutku pisanja ovoga rada to bili najnoviji podaci i informacije dostupni na mrežnim stranicama poslovne organizacije. Sukladno njihovim bilješkama, analizirane su četiri bilješke koje se odnose na temu ovoga rada. Poslovna organizacija Podravka d.d. odabrana je za analiziranje jer je to jedna od najstarijih i najuspješnijih organizacija na ovom području s čijim se proizvodima većina žitelja Republike Hrvatske susreće svakodnevno.

5. UTJECAJ METODA NAKNADNOG MJERENJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE

Metode naknadnog mjerenja dugotrajne imovine, amortizacija i revalorizacija, teorijski su obrađene u prethodnom dijelu rada. U ovom poglavlju prikazat će se utjecaj ovih metoda na financijski rezultat i financijske izvještaje poslovnih organizacija u kratkom i dužem vremenskom razdoblju.

Dugotrajna materijalna imovina nije predviđena za to da se utroši u jednom obračunskom razdoblju ili jednom proizvodnom procesu. Ona svoju vrijednost vraća u novčani oblik kroz duži vremenski period odnosno vijek trajanja. Kako, u kojim iznosima i kojom dinamikom će se taj proces odvijati ovisi o odabranim računovodstvenim politikama. Stoga je bitno da poduzetnici, menadžeri i ostali rukovoditelji poslovne organizacije razumiju ovo područje, kako bi dobrim odabirom računovodstvenih politika pridonijeli uspješnom poslovanju i ostvarivanju ciljeva poslovne organizacije. Koliki će utjecaj računovodstvenih politika biti na financijske izvještaje ovisi o nekoliko čimbenika:

- „udjelu određene pozicije u ukupnoj strukturi imovine, obveza, prihoda ili rashoda,
- osnovnim obilježjima izabrane metode (promatrane u oporitetu s neizabranim metodama),
- promatranom vremenskom razdoblju,
- ostalim čimbenicima.“ (Žager i dr., 2017:170)

Osim navedenih čimbenika, utjecaj izabrane metode ovisit će i o djelatnosti i o veličini poslovne organizacije. Ista računovodstvena politika odabrana kod dvije različite poslovne organizacije neće imati isti utjecaj na financijske izvještaje. U velikim organizacijama koje posjeduju dugotrajnu materijalnu imovinu u velikim iznosima, računovodstvene politike imat će i velik utjecaj na promjene stavki u financijskim izvještajima. U mikro i malim organizacijama, kako je mali iznos dugotrajne materijalne imovine, tako je i mali utjecaj računovodstvenih politika. Stoga je u nekim organizacijama vrlo bitan odabir računovodstvenih politika, dok u drugima nije.

5.1. Utjecaj amortizacije na financijske izvještaje

Metoda amortizacije najznačajniji utjecaj ima na visinu troškova odnosno rashoda poslovanja i na sadašnju vrijednost dugotrajne imovine u poslovnim knjigama. U bilanci će obračun amortizacije, dakle utjecati i na aktivu i na pasivu. Ukoliko je stopa amortizacije veća, veći je i trošak amortizacije koji će umanjiti vrijednost dugotrajne imovine, pa će s time i ukupna aktiva bilance biti manja. Isto tako, smanjit će se i poslovni rezultat, kao i ukupna pasiva bilance. Ako je stopa amortizacije manja, vrijednosti će u bilanci biti veće.

Postoje četiri metode amortizacije između kojih poslovna amortizacija može birati, ali ipak propisana metoda u Republici Hrvatskoj je linearna metoda. U praksi, najčešće se i koristi ova metoda jer je najjednostavnija i nema potrebe za duplim poslom kao što je to slučaj kod odabira drugih metoda. Ukoliko se ipak poslovna organizacija odluči za neku drugu metodu, mora povećati svoju poreznu osnovicu za iznos amortizacije iznad propisanih svota u Zakonu (Zakon o porezu na dobit, NN 143/14), koje su već navedene u radu u poglavlju 3.2.1. U sljedećoj tablici prikazat će se kako pokoja metoda obračuna amortizacije utječe na poreznu osnovicu i financijski rezultat poslovne organizacije.

Tablica 11. Utjecaj metoda amortizacije na financijski rezultat

Naziv	Linearna metoda	Degresivna metoda	Progresivna metoda	Funkcionalna metoda
Bruto dobit prije amortizacije	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Godišnja amortizacija	25.000,00	40.000,00	80.000,00	30.000,00
Bruto dobit nakon amortizacije	175.000,00	160.000,00	120.000,00	170.000,00
Uvećanje porezne osnovice	-	15.000,00	55.000,00	5.000,00
Porezna osnovica	175.000,00	175.000,00	175.000,00	175.000,00
Porez na dobit	31.500,00	31.500,00	31.500,00	31.500,00
Neto dobit	143.500,00	128.500,00	88.500,00	138.500,00

Izvor: izrada autora prema Švigir, 2009:28.

Iz tablice je vidljivo kako će poslovna organizacija prilikom bilo koje metode amortizacije platiti isti porez na dobit (u ovom primjeru obračunat po stopi od 18%). Najveću neto dobit organizacija ostvaruje upravo po linearnoj metodi, dok bi najmanju neto dobit ostvarila po progresivnoj metodi. U slučaju primjene bilo koje druge metode, osim linearne, treba se utvrditi razlika između amortizacijskog iznosa dobivenog prilikom korištenja linearne metode u odnosu na degresivnu, progresivnu ili funkcionalnu metodu. Za utvrđenu razliku poslovna organizacija uvećava poreznu osnovicu i s druge strane iskazuje u poslovnim knjigama odgođenu poreznu imovinu.

5.1.1. Kratkoročan utjecaj amortizacije

Utjecaj amortizacije u kratkom roku prikazat će se na primjeru, koristeći linearnu, degresivnu i progresivnu metodu. Poslovna organizacija u prošloj je godini ostvarila ukupne prihode u iznosu od 5.000.000,00 kuna. Ukupni troškovi bez amortizacije iznose 4.700.000,00 kuna. Trošak amortizacije dugotrajne materijalne imovine po linearnoj metodi iznosi 150.000,00 kuna, po degresivnoj metodi 240.000,00 kuna, a po progresivnoj metodi 60.000,00 kuna. Primjer se prikazuje u sljedećoj tablici.

Tablica 12. Kratkoročan utjecaj amortizacije

Opis	Linearna metoda	Degresivna metoda	Progresivna metoda
Ukupni prihodi	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00
Ukupni rashodi	4.850.000,00	4.940.000,00	4.760.000,00
Amortizacija	150.000,00	240.000,00	60.000,00
Ostali rashodi	4.700.000,00	4.700.000,00	4.700.000,00
Dobit prije oporezivanja	150.000,00	60.000,00	240.000,00

Izvor: izrada autora prema Žager i dr., 2017:174.

Iz tablice je vidljivo koliko iznosi trošak amortizacije u jednoj godini korisnog vijeka dugotrajne materijalne imovine koristeći različite metode obračuna. Najveći iznos troška ostvaruje se po degresivnoj metodi, dok se najmanji trošak ostvaruje po progresivnoj metodi. Isto tako, te dvije

metode najviše utječu na poslovni rezultat, korištenjem degresivne metode, poslovni rezultat je najmanji, dok je korištenjem progresivne metode, poslovni rezultat najveći. Tako da, prilikom analiziranja financijskih izvještaja u kratkom roku, treba uzeti u obzir koja je metoda obračuna amortizacije korištena jer ona uvelike utječe na uspješnost poslovanja poslovne organizacije.

5.1.2. Dugoročan utjecaj amortizacije

Utjecaj amortizacije u dužem roku prikazat će se na istom primjeru kao i kratkoročan utjecaj, ali će se uzeti u obzir da korisni vijek dugotrajne materijalne imovine iznosi 4 godine. Također se pretpostavlja da ostali uvjeti ostaju nepromijenjeni. U nastavku, u Tablici 13. ponovno će se prikazati obračun amortizacije kroz tri metode, kao i u prethodnom primjeru.

Tablica 13. Dugoročan utjecaj amortizacije

Opis	1. godina	2. godina	3. godina	4. godina	Ukupno
<i>Linearna metoda</i>					
Ukupni prihodi	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	-
Ukupni rashodi	4.850.000	4.850.000	4.850.000	4.850.000	-
Amortizacija	150.000	150.000	150.000	150.000	600.000
Ostali rashodi	4.700.000	4.700.000	4.700.000	4.700.000	-
Dobit prije oporezivanja	150.000	150.000	150.000	150.000	-
<i>Degresivna metoda</i>					
Ukupni prihodi	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	-
Ukupni rashodi	4.940.000	4.880.000	4.820.000	4.760.000	-
Amortizacija	240.000	180.000	120.000	60.000	600.000
Ostali rashodi	4.700.000	4.700.000	4.700.000	4.700.000	-
Dobit prije oporezivanja	60.000	120.000	180.000	240.000	-
<i>Progresivna metoda</i>					
Ukupni prihodi	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	-
Ukupni rashodi	4.760.000	4.820.000	4.880.000	4.940.000	-
Amortizacija	60.000	120.000	180.000	240.000	600.000

Ostali rashodi	4.700.000	4.700.000	4.700.000	4.700.000	-
Dobit prije oporezivanja	240.000	180.000	120.000	60.000	-

Izvor: izrada autora prema Žager i dr., 2017:174-175.

Iz tablice je vidljivo kako je na kraju korisnog vijeka trajanja dugotrajna materijalna imovina amortizirana u istom iznosu, neovisno o korištenoj metodi. Raspored troška amortizacije je kroz godine različit, a to ovisi isključivo o odabranoj metodi obračuna amortizacije. Također je vidljivo iz tablice kako visina poslovnog rezultata u prvoj godini jako ovisi o korištenoj metodi. S druge strane, ako se promatra duži vremenski period, poslovni rezultat ne ovisi toliko o odabranoj metodi obračuna jer je rezultat na kraju isti.

„Računovodstvenim politikama se ne stvara rezultat poslovanja već je izborom različitih metoda rezultat poslovanja moguće „seliti“ iz jednog obračunskog razdoblja u drugo. Zbog toga je u kraćem razdoblju utjecaj računovodstvenih politika na iskazanu uspješnost znatan, dok dugoročno gledano takav utjecaj ne postoji.“ (Žager i dr., 2017:176)

5.2. Utjecaj revalorizacije na financijske izvještaje

Revalorizacija je zapravo promjena vrijednosti nekog oblika dugotrajne materijalne imovine. Ta promjena vrijednosti uzrokovana je promjenama na tržištu. Tako će revalorizacija imati utjecaj na vrijednosti u aktivi bilance, mijenjajući vrijednost dugotrajne materijalne imovine (nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti), ali i na pasivu stvarajući revalorizacijske rezerve odnosno pričuve i odgođenu poreznu obvezu, koja će biti plaćena u nekom drugom narednom obračunskom razdoblju. Isto tako, utjecaj ima i na račun dobiti i gubitka tako što povećava rashode povećavajući trošak amortizacije, pa samim time utječe na smanjenje poslovnog rezultata. Utjecaj revalorizacije na bilancu bit će prikazan na sljedećem primjeru. Početna bilanca poslovne organizacije na dan 01.01.2020. ima sljedeće vrijednosti prikazane u Tablici 14.

Tablica 14. Početna bilanca prije revalorizacije

Opis	Iznos	Opis	Iznos
Poslovna zgrada	600.000,00	Temeljni kapital	700.000,00
Nabavna vrijednost	1.000.000,00	Zadržana dobit	300.000,00
Ispravak vrijednosti	(400.000,00)	Dugoročne obveze	250.000,00
Zalihe gotovih proizvoda	300.000,00	Kratkoročne obveze	150.000,00
Novac u banci i blagajni	500.000,00	-	-
Ukupno	1.400.000,00	Ukupno	1.400.000,00

Izvor: izrada autora prema Belaku, 2010:20.

Stručni procjenitelj je utvrdio kako se vrijednost zgrade na tržištu povećala za 500.000,00 kuna odnosno za 50%. Potrebno je povećati vrijednost poslovne zgrade za 50%, ali i povećati njen ispravak vrijednosti. Nadalje, utvrditi revalorizacijski učinak kako bi se dobila odgođena porezna obveza i revalorizacijske pričuve.

Promjene u aktivi:

- Nabavna vrijednost zgrade =1.000.000,00 kuna
- Revalorizacija nabavne vrijednosti zgrade (1.000.000,00 x 50%) =500.000,00 kuna
- Ispravak vrijednosti zgrade =(400.000,00) kuna
- Povećanje ispravka vrij. za revalorizaciju (400.000,00 x 50%) =(200.000,00) kuna

Promjene u pasivi:

- Neto učinak revalorizacije (600.000,00 x 50%) =300.000,00 kuna
- Odgođena porezna obveza (300.000,00 x 10%) =30.000,00 kuna
- Revalorizacijske pričuve (300.000,00 – 30.000,00) =270.000,00 kuna

U ovom primjeru obračunata je odgođena porezna obveza po stopi od 10% jer se pretpostavlja da poslovna organizacija ne ostvaruje prihode veće od 7.500.000,00 kuna. Nakon svih ovih promjena početna bilanca poslovne organizacije na dan 01.01.2020. godine se mijenja te je prikazana u sljedećoj tablici.

Tablica 15. Početna bilanca nakon revalorizacije – primjer 1

Opis	Iznos	Opis	Iznos
Poslovna zgrada	900.000,00	Temeljni kapital	700.000,00
Nabavna vrijednost	1.000.000,00	Zadržana dobit	300.000,00
Revalorizacija	500.000,00	Revalorizacijske pričuve	270.000,00
Ispravak vrijednosti	(600.000,00)	Odgodena porezna obveza	30.000,00
Zalihe gotovih proizvoda	300.000,00	Dugoročne obveze	250.000,00
Novac u banci i blagajni	500.000,00	Kratkoročne obveze	150.000,00
Ukupno	1.700.000,00	Ukupno	1.700.000,00

Izvor: izrada autora prema Belaku, 2010:20.

5.3. Usporedba utjecaja amortizacije i revalorizacije na financijske izvještaje

Utjecaj metode amortizacije i revalorizacije prikazat će se na primjeru te će se na kraju usporediti dobiveni rezultati. U ovom primjeru prikazat će se utjecaj amortizacije te se uzimaju vrijednosti iz početne bilance poslovne organizacije kako je prikazano u prethodnom poglavlju u Tablici 14. Kroz poslovnu godinu 2020. dogodile su se sljedeće poslovne promjene:

- 1) Prodani su svi gotovi proizvodi sa skladišta i izdan je račun kupcu na iznos 600.000,00 kn plus PDV 25%.
- 2) Razdužuju se zalihe za prodane proizvode.
- 3) Podmiruju se sa žiro računa ukupne kratkoročne obveze i dio dugoročnih obveza u iznosu od 50.000,00 kn.
- 4) Obračunava se amortizacija zgrade u iznosu od 50.000,00 kn (1.000.000,00 x 5%).
- 5) Kupac podmiruje račun za proizvode.
- 6) Plaćena je obveza za PDV sa žiro računa.
- 7) Provodi se raspored prihoda i rashoda.
- 8) Utvrđena je bruto dobit prije oporezivanja.
- 9) Obračunat je porez na dobit po stopi od 10%.

Navedene poslovne promjene prikazane su u sljedećoj tablici.

Tablica 16. Knjiženje poslovnih promjena kod modela amortizacije

R.b.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
(1)	Potraživanja od kupaca	1200	750.000,00	-
	Obveze za PDV	2400	-	150.000,00
	Prihodi od prodaje proizvoda	7500	-	600.000,00
(2)	Zalihe gotovih proizvoda	6300	-	300.000,00
	Troškovi prodanih proizvoda	7000	300.000,00	-
(3)	Žiro račun	1000	-	200.000,00
	Kratkoročne obveze	2	150.000,00	-
	Dugoročne obveze	2	50.000,00	-
(4)	Ispravak vrijednosti zgrade	0291	-	50.000,00
	Trošak amortizacije	4300	50.000,00	-
(5)	Potraživanja od kupaca	1200	-	750.000,00
	Žiro račun	1000	750.000,00	-
(6)	Žiro račun	1000	-	150.000,00
	Obveze za PDV	2400	150.000,00	-
(7)	Prihodi od prodaje proizvoda	7500	600.000,00	-
	Trošak prodanih proizvoda	700	-	300.000,00
	Trošak amortizacije	4300	-	50.000,00
	Raspored prihoda i rashoda	790	350.000,00	600.000,00
(8)	Raspored prihoda i rashoda	790	250.000,00	-
	Bruto dobit	800	-	250.000,00
(9)	Bruto dobit	800	250.000,00	-
	Obveze za porez na dobit	2430	-	25.000,00
	Dobit tekuće godine	950	-	225.000,00

Izvor: izrada autora prema Belaku, 2010:21.

Nakon protekle godine i proknjiženih poslovnih događaja, zaključna bilanca na dan 31.12.2020. prikazana je u Tablici 17. u nastavku.

Tablica 17. Zaključna bilanca na dan 31.12.2020. uz model amortizacije

Opis	Iznos	Opis	Iznos
Poslovna zgrada	550.000,00	Temeljni kapital	700.000,00
Nabavna vrijednost	1.000.000,00	Zadržana dobit	300.000,00
Ispravak vrijednosti	(450.000,00)	Dobit tekuće godine	225.000,00
Novac u banci i blagajni	900.000,00	Dugoročne obveze	200.000,00
-	-	Kratkoročne obveze	25.000,00
-	-	-	-
Ukupno	1.450.000,00	Ukupno	1.450.000,00

Izvor: izrada autora prema Belaku, 2010:20.

Metodom amortizacije bilančne pozicije nisu se značajno promijenile kroz godinu. Povećao se ispravak vrijednosti poslovne zgrade, što je utjecalo na smanjenje knjigovodstvene vrijednosti poslovne zgrade. Na ostale stavke aktive nema utjecaja. U pasivi metoda amortizacije je imala utjecaj na vrijednost dobiti tekuće godine, s obzirom da predstavlja rashod i na kratkoročne obveze koje su uvećane za obvezu poreza na dobit. U nastavku će se prikazati primjer utjecaja revalorizacije. Također se uzimaju početne vrijednosti iz prethodnog poglavlja iz Tablice 14. Utvrđeno je od strane stručnog procjenitelja da je vrijednost zgrade porasla za 60% odnosno 600.000,00 kuna.

Promjene u aktivi:

- Nabavna vrijednost zgrade =1.000.000,00 kuna
- Revalorizacija nabavne vrijednosti zgrade (1.000.000,00 x 60%) =600.000,00 kuna
- Ispravak vrijednosti zgrade =(400.000,00) kuna
- Povećanje ispravka vrij. za revalorizaciju (400.000,00 x 60%) =(240.000,00) kuna

Promjene u pasivi:

- Neto učinak revalorizacije (600.000,00 x 60%) =360.000,00 kuna
- Odgođena porezna obveza (360.000,00 x 10%) =36.000,00 kuna
- Revalorizacijske pričuve (360.000,00 – 36.000,00) =324.000,00 kuna

Nakon primijenjene stope revalorizacije, početna bilanca na dan 01.01.2020. godine prikazana je u nastavku.

Tablica 18. Početna bilanca nakon revalorizacije – primjer 2

Opis	Iznos	Opis	Iznos
Poslovna zgrada	960.000,00	Temeljni kapital	700.000,00
Nabavna vrijednost	1.000.000,00	Zadržana dobit	300.000,00
Revalorizacija	600.000,00	Revalorizacijske pričuve	324.000,00
Ispravak vrijednosti	(640.000,00)	Odgodena porezna obveza	36.000,00
Zalihe gotovih proizvoda	300.000,00	Dugoročne obveze	250.000,00
Novac u banci i blagajni	500.000,00	Kratkoročne obveze	150.000,00
Ukupno	1.760.000,00	Ukupno	1.760.000,00

Izvor: izrada autora prema Belaku, 2010:22.

Poslovni događaji u 2020. godini su slijedeći:

- 1) Prodani su svi gotovi proizvodi sa skladišta i izdan je račun kupcu na iznos 600.000,00 kn plus PDV 25%.
- 2) Razdužuju se zalihe za prodane proizvode.
- 3) Podmiruju se sa žiro računa ukupne kratkoročne obveze i dio dugoročnih obveza u iznosu od 50.000,00 kn.
- 4) Obračunava se amortizacija zgrade u iznosu od 50.000,00 kn (1.000.000,00 x 5%). Također se obračunava amortizacija revalorizacije u iznosu od 18.000,00 kn (360.000,00 x 5%).
- 5) Kupac podmiruje račun za proizvode.
- 6) Plaćena je obveza za PDV sa žiro računa.
- 7) Provodi se raspored prihoda i rashoda.
- 8) Utvrđena je bruto dobit prije oporezivanja.
- 9) Obračunat je porez na dobit po stopi od 10%.
- 10) Prenosi se realiziranih 16.200,00 kn (324.000,00 x 5%) revalorizacijskih rezervi u zadržanu dobit i dio odgođene porezne obveze od 1.800,00 kn (36.000,00 x 5%) na porez na dobit.

Poslovne promjene evidentiraju se u poslovne knjige kako slijedi u nastavku u Tablici 19.

Tablica 19. Knjiženje poslovnih promjena kod modela revalorizacije

R.b.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
(1)	Potraživanja od kupaca	1200	750.000,00	-
	Obveze za PDV	2400	-	150.000,00
	Prihodi od prodaje proizvoda	7500	-	600.000,00
(2)	Zalihe gotovih proizvoda	6300	-	300.000,00
	Troškovi prodanih proizvoda	7000	300.000,00	-
(3)	Žiro račun	1000	-	200.000,00
	Kratkoročne obveze	2	150.000,00	-
	Dugoročne obveze	2	50.000,00	-
(4)	Ispravak vrijednosti zgrade	0291	-	50.000,00
	Trošak amortizacije	4300	50.000,00	-
	Ispravak vrijednosti revalorizacije	029	-	18.000,00
	Trošak amortizacije revalorizacije	434	18.000,00	-
(5)	Potraživanja od kupaca	1200	-	750.000,00
	Žiro račun	1000	750.000,00	-
(6)	Žiro račun	1000	-	150.000,00
	Obveze za PDV	2400	150.000,00	-
(7)	Prihodi od prodaje proizvoda	7500	600.000,00	-
	Trošak prodanih proizvoda	700	-	300.000,00
	Trošak amortizacije	4300	-	50.000,00
	Trošak amortizacije revalorizacije	434	-	18.000,00
	Raspored prihoda i rashoda	790	368.000,00	600.000,00
(8)	Raspored prihoda i rashoda	790	232.000,00	-
	Bruto dobit	800	-	232.000,00
(9)	Bruto dobit	800	232.000,00	-
	Obveze za porez na dobit	2430	-	23.200,00
	Dobit tekuće godine	950	-	208.800,00
(10)	Revalorizacijske pričuve	930	16.200,00	-

	Zadržana dobit	940	-	16.200,00
	Odgođena porezna obveza	260	1.800,00	-
	Obveze za porez na dobit	2430	-	1.800,00

Izvor: izrada autora prema Belaku, 2010:21.

Nakon protekle godine i proknjiženih poslovnih događaja, zaključna bilanca na dan 31.12.2020. godine, primjenjujući model revalorizacije prikazana je u sljedećoj tablici.

Tablica 20. Zaključna bilanca na dan 31.12.2020. uz model revalorizacije

Opis	Iznos	Opis	Iznos
Poslovna zgrada	892.000,00	Temeljni kapital	700.000,00
Nabavna vrijednost	1.000.000,00	Zadržana dobit	316.200,00
Revalorizacija	600.000,00	Dobit tekuće godine	208.800,00
Ispravak vrijednosti	(708.000,00)	Revalorizacijske pričuve	307.800,00
Novac u banci i blagajni	900.000,00	Odgođena porezna obveza	34.200,00
-	-	Dugoročne obveze	200.000,00
-	-	Kratkoročne obveze	25.000,00
Ukupno	1.792.000,00	Ukupno	1.792.000,00

Izvor: izrada autora prema Belaku, 2010:22.

Konačan učinak ovih metoda može se vidjeti iz usporedbe zaključnih bilanci, koja se prikazuje u nastavku.

Tablica 21. Usporedba modela u aktivi bilance

Opis	Model troška	Model revalorizacije	Razlika
Poslovna zgrada	550.000,00	892.000,00	+
Zalihe gotovih proizvoda	0,00	0,00	0
Novac u banci i blagajni	900.000,00	900.000,00	0

Izvor: izrada autora.

U aktivi bilance došlo je do promjene knjigovodstvene vrijednosti poslovne zgrade koristeći modele naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine. Model troška smanjio je vrijednost poslovne zgrade, dok je model revalorizacije povećao vrijednost poslovne zgrade. Kod drugih pozicija u aktivi nije došlo do nikakve promjene.

Tablica 22. Usporedba modela u pasivi bilance

Opis	Model troška	Model revalorizacije	Razlika
Temeljni kapital	700.000,00	700.000,00	0
Zadržana dobit	300.000,00	316.200,00	+
Dobit tekuće godine	225.000,00	208.800,00	-
Revalorizacijske rezerve	0,00	307.800,00	+
Odgođena porezna obveza	0,00	34.200,00	+
Dugoročne obveze	200.000,00	200.000,00	0
Kratkoročne obveze	25.000,00	25.000,00	0

Izvor: izrada autora.

Model troška u pasivi bilance nije utjecao na mnogo stavki. Utjecao je jedino na stavku dobit tekuće godine, s obzirom da se ona dobije razlikom prihoda i rashoda, a trošak amortizacije uključen je u rashode. Također ima utjecaj na kratkoročne obveze, koje povećava za porez na dobit, koji će biti plaćen u sljedećem obračunskom razdoblju odnosno poslovnoj godini. S druge strane, model revalorizacije dodaje dvije stavke u pasivu, revalorizacijske rezerve i odgođenu poreznu obvezu. Isto tako, povećava zadržanu dobit te smanjuje dobit tekuće godine zbog većeg troška amortizacije jer se amortizacija obračunava i na revalorizirani iznos dugotrajne materijalne imovine.

Tablica 23. Usporedba modela u računu dobiti i gubitka

Opis	Model troška	Model revalorizacije	Razlika
Ukupni prihodi	600.000,00	600.000,00	0
Ostali troškovi	300.000,00	300.000,00	0
Amortizacija	50.000,00	50.000,00	0
Amortizacija revalorizacije	0,00	18.000,00	+
Ukupni rashodi	350.000,00	368.000,00	+
Dobit prije oporezivanja	250.000,00	232.000,00	-
Porez na dobit 10%	25.000,00	23.200,00	-
Dobit poslije oporezivanja	225.000,00	208.800,00	-

Izvor: izrada autora.

U računu dobiti i gubitka model troška odnosno iznos amortizacije povećava ukupne rashode. Model revalorizacije isto povećava ukupne rashode, ali u većem iznosu nego model troška, pa je samim time manja porezna obveza i dobit tekuće godine.

5.4. Računovodstvene politike na primjeru Podravka d.d.

Prema službenoj stranici Podravka d.d. (2021) Podravka je osnovana 1934. godine u Koprivnici, prvo kao radionica za preradu voća i izradu pekmeza, a tek 1947. godine mijenja ime u Podravka i posluje pod tim nazivom sve do danas. Veliku popularnost, ne samo kod nas, nego i u inozemstvu stekla je 1959. godine kad je stvorila Vegetu koja se danas prodaje u više od 60 zemalja svijeta. Podravka 1993. godine postaje dioničko društvo. Danas je Podravka definitivno vodeći prehrambeni *brand* u regiji.

Prema bilješkama uz financijske izvještaje za 2019. godinu „financijski izvještaji pripremljeni su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja usvojenima od strane Europske unije.“ (Podravka d.d., 2020:104) Također, financijski su izvještaji većim dijelom pripremljeni prema povijesnom trošku.

Računovodstvene politike Podravke, prema bilješkama uz financijske izvještaje za 2019. godinu (2020), podijeljene su u najznačajnije skupine, kako slijedi:

- ulaganja u ovisna društva,
- dugotrajna imovina namijenjena prodaji,
- priznavanje prihoda,
- najmovi,
- strane valute,
- posudbe i troškovi posudbe,
- državne potpore,
- dividenda,
- izvještavanje o poslovnim segmentima,
- **oporezivanje,**
- **nekretnine, postrojenja i oprema,**
- **ulaganja u nekretnine,**
- nematerijalna imovina,
- umanjenje vrijednosti nefinancijske imovine,
- zalihe,
- potraživanja od kupaca,
- novac i novčani ekvivalenti,
- dionički kapital,
- primanja radnika,
- rezerviranja,
- financijski instrumenti.

Kako se ovaj rad bavi dugotrajnom materijalnom imovinom, u nastavku će se obraditi samo računovodstvene koje se na nju odnose.

Porez na dobit

Prema službenim podacima poslovne organizacije Podravka d.d., dostupnim na njihovim internetskim stranicama porez na dobit odnosno trošak poreza sastoji se od odgođenog i tekućeg poreza. „Iznos poreza na dobit za tekuću godinu obračunava se na temelju poreznog zakona koji je na snazi na dan bilance. Tekući porez predstavlja očekivanu poreznu obvezu obračunatu na

oporezivi iznos dobiti za godinu, koristeći poreznu stopu važeću na datum izvještavanja i sva usklađenja porezne obveze iz prethodnih razdoblja.“ (Podravka d.d., 2020:110)

Odgodena porezna imovina i obveze

Što se tiče odgođene porezne obveze, u bilješkama uz financijske izvještaje za 2019. godinu stoji sljedeće: „odgođeni porez priznaje se koristeći metodu bilančne obveze te uzima u obzir privremene razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza koje se koriste za potrebe financijskog izvještavanja i iznosa koji se koriste za porezne svrhe.“ (Podravka d.d., 2020:110)

Nadalje, „iznos odgođenog poreza ne priznaje se za sljedeće privremene razlike: početno priznavanje imovine ili obveze u transakciji koja nije poslovna kombinacija i koja ne utječe ni na računovodstvenu ni na oporezivu dobit i razlike koje se odnose na ulaganja u podružnice i zajednički kontrolirana poduzeća kada je vjerojatno da se situacija neće izmijeniti u skoroj budućnosti. Odgođeni porez vrednuje se po poreznim stopama za koje se očekuje da će biti primijenjene kod privremenih razlika kada se one izmijene, temeljene na zakonima koji su važeći na datum izvještavanja.“ (Podravka d.d., 2020:110)

U 2019. godini odgođena porezna imovina povećala se zbog smanjenja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine u iznosu od 2.423.000,00 kn. Takvo smanjenje vrijednosti dugotrajne materijalne imovine predstavlja porezno nepriznati trošak, pa je prema tome obračunat porez na dobit i povećana je odgođena porezna imovina.

Tekući porez na dobit u 2019. godini iznosi 24.437.000,00 kn, a odgođeni porezni prihod odnosno imovina iznosi 14.574.000,00 kn, stoga obveza za porez na dobit iznosi 9.863.000,00 kn. Obveza poreza na dobit u prethodnoj godini iznosila je 18.063.000,00 kn, što ukazuje na smanjenje od 45% u 2019. godini.

Nekretnine, postrojenja i oprema

Nekretnine, postrojenja i oprema evidentiraju se prema trošku nabave umanjenom za trošak amortizacije i umanjenja vrijednosti, ako ona postoje. „Zemljište i imovina u pripremi se ne amortiziraju. Amortizacija ostalih nekretnina te postrojenja i opreme se obračunava primjenom pravocrtne metode u svrhu alokacije troška ili do rezidualne vrijednosti sredstva te imovine tijekom njenog procijenjenog korisnog vijeka uporabe kako slijedi:

zgrade 10 do 50 godina,

oprema 3 do 30 godina.

Preostala vrijednost imovine predstavlja procijenjeni iznos koji bi Društvo trenutno dobilo od prodaje imovine umanjen za procijenjeni trošak prodaje u slučaju da je imovina dosegla starost i stanje koje se očekuje na kraju vijeka trajanja imovine. Preostala vrijednost imovine i korisni vijek uporabe pregledavaju se na svaki izvještajni datum i po potrebi usklađuju. U slučaju da je knjigovodstveni iznos imovine veći od procijenjenog nadoknadivog iznosa, razlika se otpisuje do nadoknadivog iznosa.“ (Podravka d.d., 2020:111)

Uprava poslovne organizacije Podravka d.d. angažirala je u 2019. godini stručnog procjenitelja kako bi utvrdio tržišnu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme. Utvrđeno je „vrijednosno umanjeње nekretnina i postrojenja u iznosu od 3.742 tisuća kuna i opreme u iznosu od 459 tisuća kuna.“ (Podravka d.d., 2020:128)

Stavka u bilanci nekretnina, postrojenja i opreme u 2019. godini iznosila je 801.195.000,00 kn, a u 2018. godini 821.940.000,00 kn. Trošak amortizacije u 2019. godini iznosi 97.489.000,00 kn, dok je u 2018. godini iznosio 87.898.000,00 kn, što je povećanje od 11%. Također su u amortizaciju u 2019. godini uključeni prihodi od državnih potpora u iznosu od 1.073.000,00 kn, dok su isti u prethodnoj godini iznosili 488.000,00 kn.

Ulaganja u nekretnine

Za ovu vrstu imovine u bilješkama Podravke d.d. zabilježeno je da su to „nekretnine (zemljište, zgrade ili dio zgrade ili oboje) koje se drže u svrhu stjecanja prihoda od najma ili zbog porasta njihove vrijednosti ili oboje. Ulaganja u nekretnine tretiraju se kao dugotrajna ulaganja.“ (Podravka d.d., 2020:111)

„Ulaganja u nekretnine iskazuju se po povijesnom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i umanjeње vrijednosti, ako je potrebno. Amortizacija zgrada obračunava se primjenom pravocrtne metode u svrhu alokacije troška tijekom njihovog korisnog vijeka uporabe od 10 do 50 godina.“ (Podravka d.d., 2020:111)

„Društvo objavljuje fer vrijednost ulaganja u nekretnine na temelju periodičkih neovisnih procjena vrijednosti procjenitelja.“ (Podravka d.d., 2020:111) Fer vrijednost određuje se na temelju tri razine:

- „razina 1 - kotirane cijene (nekorrigirane) na aktivnim tržištima za identičnu imovinu ili obveze.
- Razina 2 - ulazne varijable koje ne predstavljaju kotirane cijene uključene u razinu 1, a radi se o ulaznim varijablama za imovinu ili obveze koje su vidljive bilo izravno (npr. kao cijene) bilo neizravno (npr. izvedene iz cijena).
- Razina 3 - ulazne varijable za imovinu ili obveze koje se ne temelje na vidljivim tržišnim podacima (ulazne varijable koje nisu vidljive).“ (Podravka d.d., 2020:130)

Ulaganja u nekretnine u 2019. godini iznosila su 110.000.000,00 kn, dok su u godini prije iznosila 121.866.000,00 kn te je to smanjenje od 10%.

6. RASPRAVA

Ciljevi ovog rada su zadovoljeni. Teorijski su istražene metode naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine, metoda amortizacije ili troška i metoda revalorizacije te je na primjerima dokazan njihov utjecaj na financijske izvještaje.

U teorijskom obrađivanju teme korištena je razna literatura, od stručnih knjiga, priručnika, članaka, pa sve do zakona. Najbolju teorijsku podlogu za ovo područje daju Belak i dr. (2014) i Žager i dr. (2017).

U istraživačkom dijelu rada, kako bi se dokazao utjecaj metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine, izmišljeni su primjeri poslovnih organizacija, također na temelju prethodno navedena dva autora. Belak u raznim časopisima, u svojim člancima vrlo detaljno obrađuje utjecaj amortizacije i revalorizacije na financijske izvještaje.

Kako bi se spojio teorijski i istraživački dio, na kraju je dodan primjer iz prakse poslovne organizacije Podravka d.d. Prikazane su njihove računovodstvene politike koje su preuzete iz bilješki uz financijske izvještaje za 2019. godinu. Problem kod interpretiranja podataka iz bilješki je što su vrlo stručno napisane, puno se citiraju zakoni odnosno standardi financijskog izvještavanja, a oskudno se opisuju pojedine pozicije u financijskim izvještajima.

U praksi je postala uobičajena radnja da poduzetnici krajem godine kupuju dugotrajnu imovinu, konkretno automobile i ostala prijevozna sredstva u nadi kako će si povećati troškove i time smanjiti dobit, kako bi u sljedećoj godini platili manji porez na dobit. No, kupovina imovine neće odmah utjecati na povećanje troškova, već će se trošak rasporediti kroz korisni vijek trajanja imovine i taj će proces „trošenja“ imovine početi od sljedećeg mjeseca nakon nabavke odnosno od mjeseca nakon što se imovina stavila u uporabu. Tako taj trošak nabave uopće neće ulaziti u obračun tekuće godine, već će se isti prebaciti u sljedeće obračunsko razdoblje odnosno godinu. Poduzetnici često ne razumiju u potpunosti što znači da je porezna osnovica odnosno dobit razlika između prihoda i rashoda te da bi umjesto kupovine imovine bilo bolje uzeti imovinu u najam što bi direktno povećalo troškove odnosno rashode te tako utjecalo na smanjenje dobiti, a samim time i na smanjenje porezne osnovice.

Prema Ćuriću postoje neke pozitivne, ali i negativne posljedice korištenja revalorizacije dugotrajne materijalne imovine. Pozitivne posljedice odnosno učinci su:

- „poboljšava imovinski i finansijski položaj subjekta,
- smanjuje zaduženost subjekta,
- povoljniji odnos kapitala i obveza,
- sigurnost i bonitet subjekta veća.“ (Ćurić, 2014)

Ovim je radom dokazano da metoda revalorizacije zaista poboljšava imovinski položaj poslovne organizacije jer povećava knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne materijalne imovine koja se revalorizira i samim time povećava i aktivu bilance poslovne organizacije. Isto tako, povećava i finansijski položaj kroz kapital stvarajući revalorizacijske rezerve koje su sastavni dio kapitala, a koji se nalazi u pasivi poslovne organizacije. Ova činjenica da revalorizacija povećava kapital odnosi se i na sljedeća dva pozitivna učinka s kojima se može složiti. S obzirom da pokazatelji zaduženosti stavljaju u odnos imovinu i kapital ili obveze i kapital, s povećanjem kapitala smanjuje se zaduženost i dobije se povoljniji odnos kapitala i obveza poslovne organizacije. Bonitet predstavlja „skup svojstava kojima se prosuđuje kvaliteta poslovanja poduzeća (vrijednost, poslovna i kreditna sposobnost). Ocjena boniteta ponajprije se temelji na kriterijima sigurnosti i uspješnosti poslovanja poduzeća, a njihovo se ostvarivanje prosuđuje na temelju finansijskog izvještaja.“ (Hrvatska enciklopedija, 2021) Dakle, što je veća vrijednost imovine i kapitala odnosno bilance poslovne organizacije, veća je i sigurnost i bonitet. S druge strane, navode se i negativne posljedice odnosno učinci revalorizacije:

- „veća amortizacija u računu dobiti i gubitka,
- manji rezultat odnosno dobitak u računu dobiti u gubitka,
- ne utječe na likvidnost ni na koji način,
- troškovi za procjene koje su obvezne,
- moguća promjena veličine društva što uzrokuje dodatne troškove.“ (Ćurić, 2014)

Ovim je radom dokazano da metoda revalorizacije povećava amortizaciju u računu dobiti i gubitka zbog toga što i iznos revalorizacije podliježe amortizaciji. Kako je amortizacija zapravo trošak, povećavaju se rashodi i samim time poslovna organizacija će ostvariti manji poslovni rezultat odnosno dobit tekuće godine. No, to nužno ne moraju biti negativne posljedice ove metode. Sa

smanjenjem dobiti tekuće godine, smanjit će se i obveza poreza na dobit. Svakom poduzetniku je zasigurno u cilju da plati što manje poreza. Isto tako, poduzetnik koji zna da veća dobit u računu dobiti i gubitka ili „na papiru“ znači i veću obvezu poreza na dobit u sljedećoj godini u smislu akontacija poreza na dobit, neće forsirati na velikom povećanju dobiti tekuće godine. Nadalje, metoda revalorizacije ne utječe na likvidnost jer likvidnost uzima u obzir kratkoročne pozicije imovine i obveza u bilanci na koje revalorizacija nema učinka. Troškovi za procjenu vrijednosti imovine su nažalost neizbježni jer procjenu ne može izvršiti bilo tko, već to prema zakonu mora biti stručni ili ovlašteni procjenitelj. Kako se metodom revalorizacije povećava vrijednost poslovne organizacije, tako je moguće da se promijeni i veličina organizacije iz na primjer mikro ili male u srednju ili veliku, što sa sobom donosi i nove troškove u smislu troškova revizije ili primjenjivanja Međunarodnih računovodstvenih standarda.

I nakon cjelokupnog istraživanja ostaje pitanje: „Koja je metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine bolja?“ Na to pitanje ne može se dati odgovor jer odabir metode ovisi o brojnim drugim čimbenicima, kao što su djelatnost ili veličina poslovne organizacije. Nije isto primjenjuje li se određena metoda kod poslovne organizacije koja se bavi proizvodnom djelatnošću, kod koje ima veći udio dugotrajne materijalne imovine ili kod neke uslužne djelatnosti kod koje je udio imovine znatno manji. Dok se kod jednih organizacija odabrana metoda može pokazati odličnom, kod drugih može biti totalni promašaj. Stoga se predlaže da se poduzetnici, rukovoditelji, menadžeri ili druge osobe unutar organizacije, prije odabira računovodstvenih politika educiraju o pojedinoj metodi te procjene kakav bi učinak određena metoda mogla imati na njihovo poslovanje. Iako danas računovodstveni programi odrade dobar dio posla unosom samo nekoliko parametara, ipak treba razumjeti i znati što se radi.

7. ZAKLJUČAK

Svaka poslovna organizacija, od mikro do onih velikih, posjeduje neki oblik dugotrajne materijalne imovine. Kada se govori o dugotrajnoj materijalnoj imovini misli se na imovinu koja ima neki materijalni, opipljiv oblik. To mogu biti zemljišta, zgrade, strojevi, oprema, biološka imovina, spomenici, umjetnička djela i slično. Svaki ovaj oblik ima svoje karakteristike.

U životnom ciklusu imovine postoje četiri procesa: nabava imovine, korištenje imovine, otuđenje imovine i vrijednosno usklađenje imovine. U procesu korištenja imovine primijenit će se jedna od metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine koju poduzetnik odabere i navede u svojim računovodstvenim politikama. Otuđenje zapravo znači da se imovina više neće koristiti, bilo zbog toga što se ne može koristiti odnosno što je dotrajala ili zbog toga što je poslovna organizacija iz nekog razloga više ne želi koristiti. Vrijednosnim usklađenjem ponovno se utvrđuje vrijednost imovine zbog promjena na tržištu.

Prilikom evidentiranja dugotrajne materijalne imovine u poslovne knjige i korištenja metoda naknadnog mjerenja iste, svaka poslovna organizacija mora se pridržavati određenih zakona i propisa. Zakoni koji uređuju ovo područje su Zakon o računovodstvu, Zakon o porezu na dobit, Hrvatski standardi financijskog izvještavanja te Međunarodni standardi financijskog izvještavanja. Mikro, mali i srednji poduzetnici obvezni su primjenjivati Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, dok veliki poduzetnici imaju obvezu primjenjivati Međunarodne standarde financijskog izvještavanja. Računovodstveno priznavanje i naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine definirana HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina, HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine i MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema.

Početno mjerenje dugotrajne materijalne imovine obavlja se po trošku nabave, koji sadrži kupovnu vrijednost i ovisne troškove prilikom nabave. Naknadno se dugotrajna materijalna imovina može mjeriti po modelu amortizacije ili modelu revalorizacije.

Model amortizacije ili troška koristi većina poslovnih organizacija u praksi. Propisana metoda amortizacije je linearna metoda, iako postoje još tri metode koje je dopušteno koristiti. Ako se gleda kratkoročno, odabir metode amortizacije može jako utjecati na izgled financijskih izvještaja. Nije svejedno hoće li se koristiti stopa od 25, 50 ili 100%. No dugoročno gledano, istekom vijeka

trajanja imovine, rezultat je korištenjem bilo koje metode isti. Utjecaj će biti vidljiv u bilanci, smanjujući knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne materijalne imovine. Također će biti vidljiv i u računu dobiti i gubitka povećavajući ukupne rashode i smanjujući dobit tekuće godine.

Model revalorizacije kompliciranija je metoda naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine i ne viđa se često u praksi. Manje korištenje ove metode proizlazi iz niza nedostataka koje donosi ova metoda kao što su moguće komplikacije i problemi kod procjene vrijednosti imovine zbog neaktivnih tržišta ili zbog mogućih velikih troškova procjene imovine. Kako se ova metoda temelji na tržišnim i fer vrijednostima, kod procjene vrijednosti određene imovine, potrebna je stručna procjena ovlaštenog procjenitelja. Na temelju njegove procjene vrijednost imovine može se smanjiti ili povećati. U slučaju smanjenja vrijednosti imovine iznos revalorizacije evidentirat će se kao rashod, dok će se u slučaju povećanja vrijednosti imovine evidentirati kao povećanje kapitala kroz revalorizacijske pričuve.

Analizirana poslovna organizacija Podravka d.d. za evidentiranje većine svoje dugotrajne materijalne imovine odnosno njezinog naknadnog mjerenja koristi metodu troška odnosno amortizacije. Iznimka su nekretnine i ulaganja u nekretnine koje se naknadno evidentiraju po metodi revalorizacije. Većina poslovnih organizacija koristi upravo metodu revalorizacije kod procjene vrijednosti nekretnina, dok kod postrojenja i opreme koristi metodu amortizacije. Razlog tome je što za nekretnine postoji aktivno tržište, pa je puno lakše odrediti fer vrijednost te vrste imovine. Također je uobičajeno da se metoda revalorizacije koristi i za procjenu vrijednosti zemljišta. Zemljište je imovina koja ne gubi na svojoj vrijednosti, ali ta vrijednost itekako može porasti. Na porast vrijednosti zemljišta utječe njegova vrsta, pa će tako građevinsko zemljište imati veću vrijednost od poljoprivrednog zemljišta. Isto tako, faktor koji, moglo bi se reći, najviše utječe na porast vrijednosti zemljišta je lokacija. Ukoliko se zemljište nalazi u centru grada, njegova vrijednost može biti i nekoliko puta veća od zemljišta koje se nalazi van grada.

Nakon svega prethodno navedenog, može se zaključiti kako metode naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine imaju značajan utjecaj na izgled financijskih izvještaja. Iako model amortizacije smanjuje i knjigovodstvenu vrijednost imovine i poslovni rezultat organizacije, to ne mora nužno biti negativan utjecaj. U konačnici, ako je manja dobit, platit će se i manji porez na dobit, što je u interesu svakog poduzetnika. Model revalorizacije utječe na bilancu povećavajući aktivu i pasivu bilance, ali isto tako i na račun dobiti i gubitka povećavajući rashode i smanjujući

poslovni rezultat organizacije. Ovo može izgledati primamljivo poduzetnicima jer je većini cilj platiti što manje poreza, pa postoji opasnost manipulacije podacima u financijskim izvještajima. Stoga je bitno imati ekonomsku podlogu i poznavati računovodstvene propise prilikom sastavljanja financijskih izvještaja kako bi se realno i istinito prikazao financijski položaj poslovne organizacije.

Literatura

Knjige:

1. Belak V., Božina, A., Brkanić, V., Cirkveni Filipović, T., Jurić, Đ., Markota, L., ... & Vuk, J. (2014). *Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja X. dopunjeno izdanje*. Zagreb: RRiF plus d.o.o.
2. Crnković, L., Martinović, J., Mijoč, I. (2008). *Financijsko računovodstvo*. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku.
3. Ježovita, A., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, K. & Žager, L. (2017). *Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje*. Zagreb: Sveučilišna tiskara d.o.o.
4. Tušek, B., Vašiček, V., Žager, K. & Žager, L. (2007). *Osnove računovodstva-računovodstvo za neračunovođe*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
5. Zelenika, R. (2000). *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*. Rijeka: Ekonomski fakultet u Rijeci.

Stručni članci i časopisi:

1. Baica Z. (2008). *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6*. Računovodstvo i porezi u praksi. 5/08, str. 27-45.
2. Belak V. (2010). *Pokazatelji uspješnosti nakon revalorizacije imovine*. Računovodstvo, revizija i financije. 10/10, str. 19-28.
3. Ćurić A. (2014). *Revalorizacija dugotrajne materijalne imovine*. Ekonos d.o.o. Dostupno na: <http://www.ekonos.hr/ostalo/revalorizacija-dugotrajne-materijalne-imovine/> [pristupljeno 9. travnja 2021.]
4. Đurić M. i Guzić Š. (2019). *Računovodstvo zemljišta*. Računovodstvo, revizija i financije. 8/19, str. 23-30.
5. Hrvatska enciklopedija. (2021). *Bonitet*. Leksikografski zavod Miroslav Krleža. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=8677> [pristupljeno 14. lipnja 2021.]

6. Hrvatska enciklopedija. (2021). *Amortizacija*. Leksikografski zavod Miroslav Krleža. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=2341> [pristupljeno 1. travnja 2021.]
7. Martišković Ž. (2017). *Financijski menadžment*. Karlovac: Veleučilište u Karlovcu. Dostupno na: https://www.vuka.hr/fileadmin/user_upload/knjiznica/on_line_izdanja/Zeljko_Martiskovic-Financijski_menadzment.pdf [pristupljeno 6. travnja 2021.]
8. Perčević H. (2009). *Računovodstvo dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*. Dostupno na: <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstvo%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf> [pristupljeno 25. ožujka 2021.]
9. Računovodstvo, revizija i financije. (2021). *XI. Računovodstvene informacije*. Dostupno na: https://www.rrif.hr/XI_Racunovodstvene_informacije-20771C.pdf [pristupljeno 16. ožujka 2021.]
10. Švigir A. (2009). *Računovodstvene politike i njihov utjecaj na poslovni i porezni rezultat*. Računovodstvo, revizija i financije. 12/09, str. 25-30.

Zakoni i propisi:

1. Narodne novine 86/15. *Hrvatski standard financijskog izvještavanja: 6. Dugotrajna materijalna imovina*. Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=13770> [pristupljeno 19. ožujka 2021.]
2. Narodne novine 86/15, 105/20. *Hrvatski standard financijskog izvještavanja: 7. Ulaganja u nekretnine*. Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=13771> [pristupljeno 19. ožujka 2021.]
3. Narodne novine 86/15. *Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html [pristupljeno 18. ožujka 2021.]
4. Narodne novine 20/18. *Zakon o poljoprivrednom zemljištu*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_03_20_402.html [pristupljeno 15. ožujka 2021.]

5. Narodne novine 143/14. *Zakon o porezu na dobit*. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [pristupljeno 5. travnja 2021.]
6. Narodne novine 121/19. *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost-> [pristupljeno 16. ožujka 2021.]
7. Narodne novine 76/07. *Zakon o prostornom uređenju i gradnji*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_07_76_2395.html [pristupljeno 15. ožujka 2021.]
8. Narodne novine 78/15. *Zakon o računovodstvu*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_07_78_1493.html [pristupljeno 18. ožujka 2021.]
9. Narodne novine 68/18. *Zakon o šumama*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_07_68_1392.html [pristupljeno 15. ožujka 2021.]
10. Uredba Komisije (EZ) 1126/08. *Međunarodni računovodstveni standard 16: Nekretnine, postrojenja i oprema*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20190101&from=HR> [pristupljeno 21. ožujka 2021.]

Internet:

1. Brkanić V., Cirkveni Filipović T. (2018). *RRiF-ov računski plan za poduzetnike XXII. Izdanje*. Dostupno na: <https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2018-XXII.pdf> [pristupljeno 12. ožujka 2021.]
2. Ekonomski portal. (2014). *Ekonomski rječnik*. Dostupno na: <https://ekonomskiportal.com/ekonomski-rjecnik/> [pristupljeno 5. travnja 2021.]
3. Hrvatska obrtnička komora. (2019). *Doprinos za šume*. Dostupno na: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/obrtnicka-pocetnica/doprinos-za-sume> [pristupljeno 15. ožujka 2021.]
4. Jozić I. (2009). *Ulaganja u nekretnine – propisani računovodstveni postupak*. Dostupno na: <https://profitiraj.hr/ulaganja-u-nekretnine-propisani-racunovodstveni-postupak-hsfi7/> [pristupljeno 17. ožujka 2021.]

5. Podravka d.d. (2020). *Godišnje izvješće Podravka dd za 2019 godinu*. Dostupno na: <https://www.podravka.hr/storage/repository/download/36f2a77a-6d97-11ea-aeb4-329d3bcd3916> [pristupljeno 18. travnja 2021.]
6. Podravka d.d. (2021). *Povijest Podravke po godinama*. Dostupno na: <https://www.podravka.hr/kompanija/o-podravki/povijest/> [pristupljeno 18. travnja 2021.]
7. Slovinac I. (2013). *Sitan inventar ili osnovno sredstvo?* Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2013/sitan-inventar-ili-osnovno-sredstvo/> [pristupljeno 12. ožujka 2021.]

Popis tablica

Tablica 1. Materijalna imovina u kontnom planu	5
Tablica 2. Knjiženje nabave građevinskog objekta s opremom	12
Tablica 3. Knjiženje izrade opreme za vlastite potrebe	21
Tablica 4. Amortizacijske stope dugotrajne materijalne imovine	25
Tablica 5. Linearna metoda obračuna amortizacije	27
Tablica 6. Degresivna metoda obračuna amortizacije	27
Tablica 7. Progresivna metoda obračuna amortizacije	28
Tablica 8. Funkcionalna metoda obračuna amortizacije	29
Tablica 9. Revalorizacija nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti	31
Tablica 10. Revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti.....	32
Tablica 11. Utjecaj metoda amortizacije na financijski rezultat.....	36
Tablica 12. Kratkoročan utjecaj amortizacije.....	37
Tablica 13. Dugoročan utjecaj amortizacije	38
Tablica 14. Početna bilanca prije revalorizacije	40
Tablica 15. Početna bilanca nakon revalorizacije – primjer 1.....	41
Tablica 16. Knjiženje poslovnih promjena kod modela amortizacije.....	42
Tablica 17. Zaključna bilanca na dan 31.12.2020. uz model amortizacije	43
Tablica 18. Početna bilanca nakon revalorizacije – primjer 2.....	44
Tablica 19. Knjiženje poslovnih promjena kod modela revalorizacije.....	45
Tablica 20. Zaključna bilanca na dan 31.12.2020. uz model revalorizacije	46
Tablica 21. Usporedba modela u aktivi bilance.....	46
Tablica 22. Usporedba modela u pasivi bilance	47
Tablica 23. Usporedba modela u računa dobiti i gubitka.....	48