

Utjecaj metode obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća

Stanec, Marttinela

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:147522>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-26**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet - Zagreb
Preddiplomski stručni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i financije
2022/2023

**UTJECAJ METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE NA
FINANCIJSKI REZULTAT POSLOVANJA PODUZEĆA**

ZAVRŠNI RAD

Studentica: Marttinela Stanec

JMBAG: 0067608361

Mentor: prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Zagreb, ožujak 2023.

**UTJECAJ METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE NA
FINANCIJSKI REZULTAT POSLOVANJA PODUZEĆA**

**THE INFLUENCE OF THE AMORTIZATION
CALCULATION METHOD ON THE FINANCIAL RESULT OF
THE BUSINESS**

ZAVRŠNI RAD

Studendica: Marttinela Stanec

JMBAG: 0067608361

Mentor: prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Zagreb, ožujak 2023.

SAŽETAK

Dugotrajna imovina koju poduzeće nabavlja s ciljem redovnog poslovanja ne troši se u jednom poslovnom ciklusu kao primjerice sirovine i materijali, stoga podliježe obračunu amortizacije kako bi se vrijednost dugotrajne imovine ravnomjerno i postupno pripisala proizvodima i uslugama koje su produkt korištenja dugotrajne imovine. Potrebno je diferenciranje dugotrajne imovine u odnosu na sitni inventar, budući da se sitnim inventarom smatra imovina koja može imati vijek trajanja duži od godine dana, ali je pritom riječ o imovini čija je nabavna vrijednost manja od 464,53 € ili 3.500,00 kn. S druge strane, računovođa ima djelomičnu slobodu prilikom kreiranja odluke o evidentiranju dugotrajne imovine, što pojedini računovođe koriste s ciljem evidentiranja imovine koja se inače klasificira kao sitni inventar kao dugotrajne imovine te na taj način umanjuju troškove poslovanja poduzeća u kratkom roku.

Amortizacija je jedan od instrumenata koji omogućava izravno manipuliranje financijskim rezultatom poduzeća, a što je u skladu sa zakonskim te relevantnim računovodstvenim propisima. Odnosno, porezno je priznata primjena udvostručenih stopa amortizacije, što pojedini računovođe koriste s ciljem umanjivanja dobiti u kratkom roku ili pak prikazivanja financijskog rezultata poslovanja poduzeća lošijim u odnosu na stvarno stanje kako bi se u izbjeglo neprijateljsko preuzimanje poduzeća i sl. S druge strane, dozvoljena je i primjena umanjenih stopa amortizacije, ukoliko se pretpostavlja da se neka dugotrajna imovina troši manje, što će u konačnici rezultirati njenim dužim vijekom korištenja. U tom slučaju rezultat je povećanje dobiti, odnosno smanjenje gubitka. Nužno je istaknuti kako različite metode obračuna amortizacije rezultiraju različitim obračunom amortizacije, ali se ipak najčešće koristi linearna metoda obračuna amortizacije koja je i najjednostavnija za korištenje.

Ključne riječi: dugotrajna imovina poduzeća, metode amortizacije, financijski rezultat poduzeća

SUMMARY

Fixed assets that the company acquires for the purpose of regular business are not consumed in one business cycle, as for example raw materials and materials, therefore are subject to depreciation calculation in order to evenly and gradually attribute the value of fixed assets to the products and services that are the product of the use of fixed assets. It is necessary to differentiate long-term assets in relation to small inventory, since small inventory is considered to be an asset that can have a lifespan of more than a year, but it is an asset whose purchase value is less than €464.53 or HRK 3,500.00. The accountant has partial freedom when creating a decision on recording fixed assets, which some accountants use with the aim of recording assets that are otherwise classified as small inventory as fixed assets and thus reduce the company's operating costs in the short term.

Amortization is one of the instruments that enables direct manipulation of the company's financial results, which is in accordance with legal and relevant accounting regulations. In other words, the application of doubled depreciation rates is tax-recognized, which some accountants use with the aim of reducing profits in the short term or showing the financial results of the company's operations worse than the actual situation in order to avoid a hostile takeover of the company, etc. Application of reduced depreciation rates is also allowed, if it is assumed that some fixed asset is consumed less, which will ultimately result in its longer useful life. In this case, the result is an increase in profit, or a decrease in loss. It is necessary to point out that different methods of calculating depreciation result in different calculation of depreciation, but still the linear method of calculating depreciation is most often used, which is also the simplest to use.

Key words: fixed assets of the company, depreciation methods, financial result of the company

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja.....	2
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	2
2. DUGOTRAJNA IMOVINA PODUZEĆA	4
2.1. Pojmovno određenje dugotrajne imovine poduzeća	4
2.2. Kategorije dugotrajne imovine.....	10
2.3. Dugotrajna imovina koja se amortizira	11
2.4. Dugotrajna imovina koja se ne amortizira	13
3. METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE	15
3.1. Zakonodavni okvir za obračun amortizacije	15
3.2. Vremenske metode obračuna amortizacije	19
3.3. Funkcionalna metoda obračuna amortizacije	21
3.4. Računovodstveno evidentiranje obračuna amortizacije.....	22
4. ANALIZA UTJECAJA METODA OBRAČUNA AMORTIZACIJE TE AMORTIZACIJSKIH STOPA NA FINANCIJSKI REZULTAT POSLOVANJA PODUZEĆA	25
4.1. Analiza utjecaja metoda obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća.....	25
4.1.1. Utjecaj linearne metode obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća.....	26
4.1.2. Utjecaj degresivne metode obračuna amortizacije prema aritmetičkom obliku na financijski rezultat poslovanja poduzeća.....	26
4.1.3. Utjecaj progresivne metode obračuna amortizacije prema aritmetičkom obliku na financijski rezultat poslovanja poduzeća.....	28
4.1.2. Utjecaj funkcionalne metode obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća	29

4.2. Analiza utjecaja primjene različitih amortizacijskih stopa na financijski rezultat poslovanja poduzeća	29
5. ZAKLJUČAK	31
LITERATURA.....	33
POPIS SLIKA	35
POPIS TABLICA.....	35

1. UVOD

Dugotrajna imovina čini značajan dio imovine gotovo pa svakog poduzeća. Ovo se posebice ističe kada je riječ o velikim poduzećima, posebice o proizvodnim poduzećima koja nerijetko imaju dugotrajnu imovinu vrlo velike nabavne vrijednosti. Budući da je riječ o imovini koja se korištenjem postupno troši, njenu nabavnu vrijednost potrebno je postupno i prenijeti na troškove. Iz tog razloga se u praksi koristi amortizacija koja se može promatrati i kao instrument koji nabavnu vrijednost dugotrajne imovine tijekom određenog vremenskog perioda prenosi na troškove poslovanja te ih u ovisnosti o tipu dugotrajne imovine prenosi na troškove proizvodnje ili pak troškove razdoblja. Potrebno je istaknuti kako odabir metoda obračuna amortizacije ima izražen utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća, što je izraženije u poduzećima sa visoko vrijednom dugotrajnom imovinom, zbog čega se u empirijskom dijelu ovog rada poseban naglasak stavlja na analizu utjecaja odabira metoda obračuna amortizacije, kao i primjene amortizacijskih stopa na financijski rezultat poslovanja poduzeća.

1.1. Predmet i cilj rada

Pod pojmom dugotrajne imovine podrazumijeva se imovina nabavne vrijednosti veće od 464,53 € ili 3.500,00 kn i korisnog vijeka dužeg od godine dana. Iako u naravi postoji veliki broj oblika imovine koja ima korisni vijek duži od godine dana, ipak se ista nerijetko klasificira kao sitni inventar, imovina namijenjena prodaji ili sl. Potrebno je istaknuti i kako je nužno zadovoljavanje oba kriterija budući da u praksi (primjerice u brodogradnji) postoji i veliki broj oblika imovine koji se troši u jednom proizvodnom procesu, neovisno o vrijednosti te se stoga klasificira kao kratkotrajna imovina, odnosno zalihe sirovina i materijala.

Dugotrajna imovina se tijekom korisnog vijeka uporabe postupno troši te pritom svoju vrijednost prenosi na gotove proizvode, usluge ili je pak riječ o troškovima razdoblja. Potrebno je istaknuti kako je nužno posebnu pozornost posvetiti izboru optimalne metode amortizacije, odnosno procjeni optimalnih stopa koje će se koristiti s ciljem obračuna amortizacije. Odnosno, moguće je istaknuti kako amortizacija ima izravan utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća, a što posebice dolazi do izražaja u proizvodnim poduzećima koja raspolažu s vrlo vrijednom imovinom te su stoga u takvim poduzećima i visoki troškovi amortizacije. Iz tog

razloga se u radu na praktičnim primjerima prikazuje utjecaj odabira metode amortizacije te utjecaj primjene različitih amortizacijskih stopa na financijski rezultat.

Iako je poznato kako amortizacija ima izravan utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća, nije poznato kako se taj utjecaj odražava na pojedina poduzeća proizvodnog sektora (riječ je o poduzećima s dugotrajnom imovinom visoke vrijednosti). Stoga, predmet ovog rada je analiza utjecaja odabira metoda te stopa amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća. Cilj empirijskog dijela rada je dokazivanje utjecaja primjene različitih metoda te stopa amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća. Cilj teorijskog dijela rada je prikaz temeljnih odrednica dugotrajne imovine te amortizacije, što je ujedno uvod u empirijski dio ovog rada.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Za potrebe pisanja ovog rada korišteni su sekundarni podaci. Riječ je o znanstvenim i stručnim člancima te knjigama koje su relevantne za područje dugotrajne imovine te obračuna amortizacije. Usto, korišteni su i podaci dostupni na Internetu, prvenstveno je riječ o podacima koji su prezentirani u financijskim izvještajima poduzeća s ciljem što efikasnijeg prikaza utjecaja odabira metode amortizacije te primjene amortizacijskih stopa na obračun amortizacije te financijski rezultat poslovanja poduzeća.

Korišteno je više metoda znanstvenog istraživanja, od kojih je primarna metoda kompilacije budući da je rad temeljen prvenstveno na prikazu tuđih rezultata istraživanja. Usto, korištene su metoda analize i sinteze, induktivna i deduktivna metoda, deskriptivna metoda, metode dokazivanja i opovrgavanja te komparativna metoda. Pritom se komparativna metoda koristi ponajprije u empirijskom dijelu rada s ciljem prikaza utjecaja odabranih metoda obračuna amortizacije ili primjene stopa amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je podijeljen na pet poglavlja, počevši s uvodnim poglavljem u kojem su prezentirani predmet i cilj rada, izvori podataka te metode prikupljanja, uz sadržaj i strukturu rada. Drugo i treće poglavlje čine teorijski dio rada, dok je četvrto poglavlje empirijsko u kojem se na primjerima analizira utjecaj obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća.

U drugom poglavlju ponjaprije se pojmovno određuje dugotrajna imovina, budući da je istu nužno diferencirati u odnosu na kratkotrajnu imovinu. Na prvi pogled se čini kako je dugotrajnu imovinu nužno diferencirati u odnosu na sitni inventar, ali ipak postoje i kategorije imovine koje zadovoljavaju sve uvjete za klasificiranje kao dugotrajna imovina, ali se ipak ne klasificiraju tako, što će biti detaljnije pojašnjeno u ovom poglavlju. Nakon pojmovnog određenja definiraju se kategorije dugotrajne imovine, nakon čega slijedi definiranje dugotrajne imovine koja se amortizira te dugotrajne imovine koja se ne amortizira.

U trećem poglavlju definiraju se metode obračuna amortizacije, što je jedan od temeljnih preduvjeta za obračun amortizacije te kreiranje poslovnih odluka u poduzeću. Na samom početku poglavlja definiraju se zakonodavni okvir za obračun amortizacije, nakon čega slijedi definiranje vremenske metode obračuna amortizacije te funkcionalne metode obračuna amortizacije. Na samom kraju poglavlja prikazuje se računovodstveno evidentiranje obračuna amortizacije.

Četvrto poglavlje je ključni dio ovog rada u kojem se na primjerima analizira utjecaj metoda obračuna amortizacije te amortizacijskih stopa na financijski rezultat poslovanja poduzeća. Ovo je posebice bitno iz razloga što računovođe nerijetko koriste primjenu dvostrukih stopa amortizacije s ciljem povećanja troškova poslovanja ili pak umanjene stope s ciljem umanjena troškova poslovanja. Iako manipuliranje amortizacijom nema značajan utjecaj kada je riječ o manjim poduzećima ili pak poduzećima koja nemaju dugotrajnu imovinu velike vrijednosti, kada je riječ o poduzećima koja imaju dugotrajnu imovinu velike vrijednosti, manipuliranje amortizacijskim stopama ili metodama obračuna amortizacije može imati značajan utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća. Peti dio ovog rada je zaključak, nakon kojeg se nalazi popis korištene literature, popis slika te popis tablica.

2. DUGOTRAJNA IMOVINA PODUZEĆA

U načelu, dugotrajnom imovinom smatra se imovina koja ima vijek trajanja duži od godine dana te nabavnu vrijednost veću od 464,53 €, odnosno veću od 3.500,00 kn. Pritom postoje tipovi imovine koji imaju vijek trajanja duži od godine dana, ali značajno nižu nabavnu vrijednost, zbog čega se takva imovina klasificira kao sitni inventar. Istovremeno, postoje i tipovi imovine koji imaju vrijednost značajno veću od 464,53 €, ali se ne klasificiraju kao dugotrajna imovina, budući da je riječ o imovini koja je namijenjena prodaji. Jedan od tipova takve imovine su primjerice nekretnine, ako je riječ o građevinskom poduzeću. Stoga, prilikom klasificiranja kratkotrajne te dugotrajne imovine, potrebno je ponajprije uzeti u obzir temeljnu djelatnost poslovanja poduzeća.

Dugotrajna imovina se korištenjem postupno troši te kako bi se vrijednost iste prenijela na rezultat poslovnih procesa (proizvod ili uslugu), potrebno ju je amortizirati. Ali, iako se većina kategorija dugotrajne imovine amortizira, postoje kategorije dugotrajne imovine koje se ne amortiziraju. Jedan od primjera takve imovine su primjerice zemljišta čija se vrijednost može mijenjati revalorizacijom, ali se ista ne amortiziraju. U nastavku ovog poglavlja definiraju se temeljne odrednice dugotrajne imovine, a što je ujedno i uvod u naredno poglavlje.

2.1. Pojmovno određenje dugotrajne imovine poduzeća

Da bi nešto što je nabavljeno u poduzeću bilo moguće klasificirati kao imovinu, potrebno je zadovoljavanje više kriterija, odnosno (Perkušić, 2016:38):

- Ekonomski resurs koji je pod izravnom kontrolom poduzeća;
- Ima pouzdano mjerljivu vrijednost;
- Od nabavljenog ekonomskog resursa očekuje se realizacija ekonomskih koristi za poduzeće.

Prvi kriterij vrlo je bitan budući da kao imovinu poduzeća nije moguće klasificirati onu imovinu koja nije pod izravnom kontrolom poduzeća, odnosno takvu imovinu moguće je evidentirati ponajprije kao izvanbilančni zapis (npr. konto 9909 zgrade i zemljišta u zakupu). Iako većina imovine ima pouzdano mjerljivu vrijednost, u praksi ipak postoje kategorije imovine čiju vrijednost nije moguće pouzdano mjeriti kao što je primjerice nematerijalna imovina (npr.

računalni programi). Od imovine koja se nabavlja izravno se očekuje ostvarenje ekonomskih koristi za poduzeće koje istu i nabavlja. Odnosno, ako je riječ o primjerice strojevima, očekuje se kako će isti doprinijeti ostvarenju prihoda od prodaje proizvoda koji nastaju kao izravan produkt procesa proizvodnje.

Prema svom pojavnom obliku, imovinu je moguće klasificirati prema (Perkušić, 2016:38):

- Fizičkom ili materijalnom obliku – materijalna i nematerijalna imovina;
- Novac;
- Potraživanja ili prava te
- Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi.

Prema fizičkom ili materijalnom obliku izravno je moguće razlikovati materijalnu te nematerijalnu imovinu. Odnosno, materijalnom imovinom moguće je smatrati onu imovinu koja ima svoj pojavni oblik (npr. građevina), dok se nematerijalnom imovinom smatra ona imovina koja nema svoj pojavni oblik (npr. računalni program). Novcem se smatraju sredstva po poslovnim računima, kao i novac koji se nalazi u fizičkom obliku u blagajni primjerice prodavaonice. Postoje različite kategorije potraživanja ili prava, od kojih se u praksi najčešće pojavljuju potraživanja od kupaca ili pak potraživanja za pretporez. U praksi je moguća pojava i plaćenih troškova budućeg razdoblja koji nastaju kao posljedica plaćanja troškova koji nisu nastali u tekućem obračunskom razdoblju, ali su plaćeni temeljem valjane računovodstvene isprave. U ovu skupinu ubrajaju se i obračunati budući prihodi.

Imovina u bilanci poduzeća može se evidentirati prema dva različita kriterija, odnosno prema kriteriju funkcionalnosti te prema kriteriju likvidnosti. Prvi kriterij pretpostavlja kako se imovina iskazuje prema istim funkcionalnim skupinama, odnosno temeljem toga je li riječ o stalnoj ili pak tekućoj imovini. S druge strane, kriterij likvidnosti imovinu razlikuje temeljem karakteristika imovine da se tijekom određenog vremenskog perioda utroši, odnosno transformira u njen novčani oblik. Ovaj kriterij pretpostavlja kako se kratkotrajna imovina transformira u novčani oblik tijekom razdoblja kraćeg od godine dana, dok se dugotrajna imovina transformira u njen novčani oblik tijekom razdoblja dužeg od godine dana. Primjenom ovog kriterija, u bilanci je moguće klasificiranje imovine prema načelu rastuće likvidnosti te prema načelu padajuće likvidnosti. Prvo načelo pretpostavlja kako se u bilanci prvo evidentira manje likvidna imovina, odnosno dugotrajna imovina, dok se posljednja evidentira

najlikvidnija imovina. Prema drugom načelu pretpostavlja se kako se u bilanci prvo evidentira najlikvidnija imovina, a posljednja imovina koja je najmanje likvidna (Perkušić, 2016:38).

Dugotrajna imovina definira se još i kao fiksna ili stalna imovina, odnosno kao osnovna sredstva koja se koriste u poslovanju poduzeća te temeljem čije uporabe poduzeće ostvaruje određenu korist, odnosno prihod poslovanja. Riječ je o imovini koja se transformira u novac tijekom vremenskog perioda koji je duži od godine dana ili jednog proizvodnog ciklusa (Dražić Lutilsky i sur. 2004:3-5). Potrebno je istaknuti kako dugotrajna imovina kroz svoje postupno trošenje svoju vrijednost prenosi na proizvode ili pak usluge koji su finalni produkt korištenja određene dugotrajne imovine. Naglasak je stavljen na period koji je duži od godine dana, što je ujedno i jedan od temeljnih preduvjeta kako bi se imovina u računovodstvenim evidencijama klasificirala kao dugotrajna. Usto, moguće je naglasiti kako postoje oblici imovine koji bi se načelno mogli smatrati dugotrajnom imovinom budući da imaju nabavnu vrijednost veću od 464,53 € te uporabni vijek duži od godine dana, ali se ipak klasificiraju kao kratkotrajna imovina. Kao primjer takve imovine moguće je istaknuti imovinu koja se koristi u brodogradnji za potrebe izgradnje brodova te se troši u jednom proizvodnom ciklusu koji najčešće traju i po nekoliko godina (obračunskih razdoblja).

U literaturi je moguće pronaći i kako se dugotrajna imovina definira kao imobilizirana novčana sredstva budući da je vrijednost novčanih sredstava koja je uložena u dugotrajnu imovinu prilikom njene nabave imobilizirana tijekom određenog vremenskog perioda do trenutka npr. otuđenja dugotrajne imovine. Ono što je posebno potrebno istaknuti je sama činjenica kako se dugotrajna imovina klasificira kao takva budući da se u proizvodnom procesu postupno troši te bi u slučaju kada bi se dugotrajna imovina izravno evidentirala kao trošak (kao što je primjerice slučaj sa sirovinama i materijalima), adekvatan izračun troška proizvodnje pojedinog proizvoda bi bio onemogućen. Odnosno, u razdoblju kada je nabavljena dugotrajna imovina koja se istovremeno i otpisuje, troškovi proizvodnje bili bi natprosječno visoki, dok bi u narednim razdobljima troškovi proizvodnje bili niži u odnosu na troškove proizvodnje prema kalkulacijama koje se primjenjuju u slučaju primjene amortizacije.

Dugotrajnu imovinu moguće je nabaviti iz vlastitih izvora, kao i iz tuđih izvora, što u konačnici izravno utječe i na računovodstveno evidentiranje nabave dugotrajne imovine.

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Oprema u pripremi – fotokopirni uređaj	0371	22.000,00	
	Pretporez – 25 %	140012	5.500,00	
	Dobavljač opreme	2202		27.500,00
	<i>Za ulazni račun dobavljača opreme</i>			
2.	Oprema u pripremi – fotokopirni uređaj	0371	500,00	
	Pretporez – 25 %	140012	125,00	
	Dobavljači usluga	2201		625,00
	<i>Za ulazni račun usluge montaže</i>			
3.	Uredska oprema – fotokopirni uređaj	0310	22.500,00	
	Oprema u pripremi – fotokopirni uređaj	0371		22.500,00
	<i>Za opremu stavljen u uporabu</i>			

Slika 1: Računovodstveno evidentiranje nabave dugotrajne imovine iz vlastitih sredstava

Izvor: Cirkveni Filipović, T. (2022.), Računovodstvo nabave i uporabe postrojenja i opreme, Zagreb: RRIF d.o.o., br. 5, str. 26

Na prethodnoj slici prikazano je računovodstveno evidentiranje nabave dugotrajne imovine iz vlastitih sredstava. Riječ je o jednom od najjednostavnijih primjera prema kojem se nabavljena imovina evidentira kao imovina u pripremi po fakturnoj vrijednosti. Pritom u nabavnu vrijednost imovine ulazi još i trošak montaže kao ovisni trošak nabave imovine. Treći korak u ovom slučaju je stavljanje imovine u uporabu.

U praksi postoje znatno složeniji primjeri računovodstvenog evidentiranja nabave dugotrajne imovine, a što se posebice odnosi na nabavu imovine iz tuđih izvora financiranja te se u tom slučaju povećava i pasiva bilance poduzeća. Usto, nužno je istaknuti kako u nabavnu vrijednost imovine ulaze i svi ovisni troškovi koji nastaju prilikom nabave iste kao što su primjerice troškovi montaže, prijevoza i sl., nepovrativi porezi kao što je npr. porez na promet nekretnina i dr. U slučaju kada je riječ o poduzeću koje je u sustavu oporezivanja PDV-om, tada se PDV ne uključuje u trošak nabave imovine, dok kada je riječ o poduzećima koja nisu u sustavu oporezivanja PDV-om, PDV se smatra nepovrativim porezom te je stoga isti moguće uključiti u trošak nabave imovine (Belak, 2006:156-210).

Imovina se u poslovnim knjigama poduzetnika priznaje u trenutku kada se trošak nabave imovine može pouzdano izmjeriti te kada je vjerojatnost pritezanja budućih ekonomskih koristi u poduzeće izravno povezana s nabavom određene imovine. Prestanak priznavanja imovine u poduzeću nastaje u trenutku kada dolazi do otuđenja imovine, odnosno prodaje, rashodovanja ili pak financijskog najma. Poseban naglasak stavljen je na diferenciranje financijskog i

operativnog najma, budući da se kod operativnog najma imovine očekuje kako će se po isteku operativnog najma ta ista imovina vratiti u poduzeće koje je davatelj operativnog najma. S druge strane, financijski najam pretpostavlja kako će primatelj financijskog najma imovine to isto sredstvo i otkupiti te kako se isto neće vratiti u poduzeće koje je davatelj financijskog najma. Pritom nije svrsishodno da se imovina koja je u financijskom najmu evidentira kao imovina poduzeća. Kao odličan primjer moguće je istaknuti autokuće koje svojim kupcima daju automobile kroz financijski najam, te se očekuje kako će kupci te iste automobile i zadržati. Operativni najam temelji se na kraćem ugovornom odnosu te se po isteku istog imovina vraća u posjed najmodavca (Šestanović, 2015:159).

Početno priznavanje u poslovnim knjigama poduzetnika provodi se prema metodi troška nabave, odnosno imovina koja se nabavlja u poduzeću se evidentira prema trošku nabave koji uključuje fakturnu vrijednost i troškove nabave. Imovina se u poslovnim knjigama poduzetnika nakon samog početnog priznavanja može evidentirati prema dvije metode, odnosno prema metodi troška te prema metodi revalorizacije te bi trebalo dosljedno primjenjivati odabranu metodu. Metoda troška pretpostavlja kako se imovina evidentira prema trošku nabave umanjenom za amortizaciju te eventualne gubitke od usklađenja vrijednosti ukoliko je tijekom uporabnog vijeka imovine došlo do značajnog pada vrijednosti iste. S druge strane, metoda revalorizacije pretpostavlja kako se dugotrajna imovina u poslovnim knjigama poduzetnika evidentira prema fer vrijednosti na dan revalorizacije koja može biti umanjena za amortizaciju te eventualne gubitke od umanjenja vrijednosti imovine (Zaloker, 2020).

Stjecanje imovine može biti eksterno ili pak interno. O eksternom stjecanju je riječ kada se imovina nabavlja kupnjom od različitih dobavljača, prilikom statusnih promjena kao što je primjerice pripajanje ili spajanje (jedan od čestih primjera u ovom slučaju je i sami goodwill koji se smatra dugotrajnom nematerijalnom imovinom, ali čiju je vrijednost vrlo teško točno procijeniti). Usto, moguća je eksterna nabava imovine korištenjem državnih potpora ili mogućnosti razmjene imovine. Dugotrajnu imovinu moguće je nabaviti i interno, odnosno u ovom slučaju riječ je o proizvedenoj dugotrajnoj imovini koja je izravan produkt poslovnih procesa poduzeća, ali se ista u konačnici koristi s ciljem daljnjeg djelovanja poduzeća te stvaranja budućih ekonomskih koristi za poduzeće (Perčević, 2023).

U slučaju kada je riječ o dugotrajnoj materijalnoj imovini, ista se može nabaviti i temeljem korištenja financijskog najma koji u tom slučaju predstavlja poseban izvor financiranja

dugotrajne imovine. Postoji i mogućnost donacije, ali je u praksi malo vjerojatno kako će pojedina dugotrajna imovina biti donirana određenom poduzeću (tj. vjerojatnije su donacije poduzećima u teškoćama i sl. s ciljem poticanja oporavka poslovanja takvih poduzeća).

Računovodstveni okvir za evidentiranje dugotrajne materijalne te nematerijalne imovine čine (Perčević, 2023):

- „MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema;
- MRS 36 – Umanjenje imovine;
- MRS 38 – Nematerijalna imovina;
- MRS 40 – Ulaganja u nekretnine;
- MSFI 5 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja;
- HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina;
- HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina;
- HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine te
- HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.

Na prvi pogled moguće je uočiti kako je računovodstveni okvir za evidentiranje dugotrajne imovine vrlo složen te kako se istovremeno od računovođa zahtijeva poznavanje većeg broja propisa kako bi imovina u konačnici bila adekvatno evidentirana u poslovnim knjigama poduzetnika. Kao što je istaknuto i u prethodnom poglavlju, posebnu kategoriju imovine predstavlja imovina namijenjena prodaji koja se ne evidentira u poslovnim knjigama poduzetnika kao dugotrajna imovina već kao kratkotrajna imovina u razredu 6 kontnog plana za poduzetnike. Veliki poduzetnici te subjekti od javnog interesa pri evidentiranju dugotrajne imovine u poslovnim knjigama dužni su primjenjivati MRS te MSFI, dok mali te srednji poduzetnici imaju mogućnost primjene HSFI (Zakon o računovodstvu, 2015:čl. 16-17).

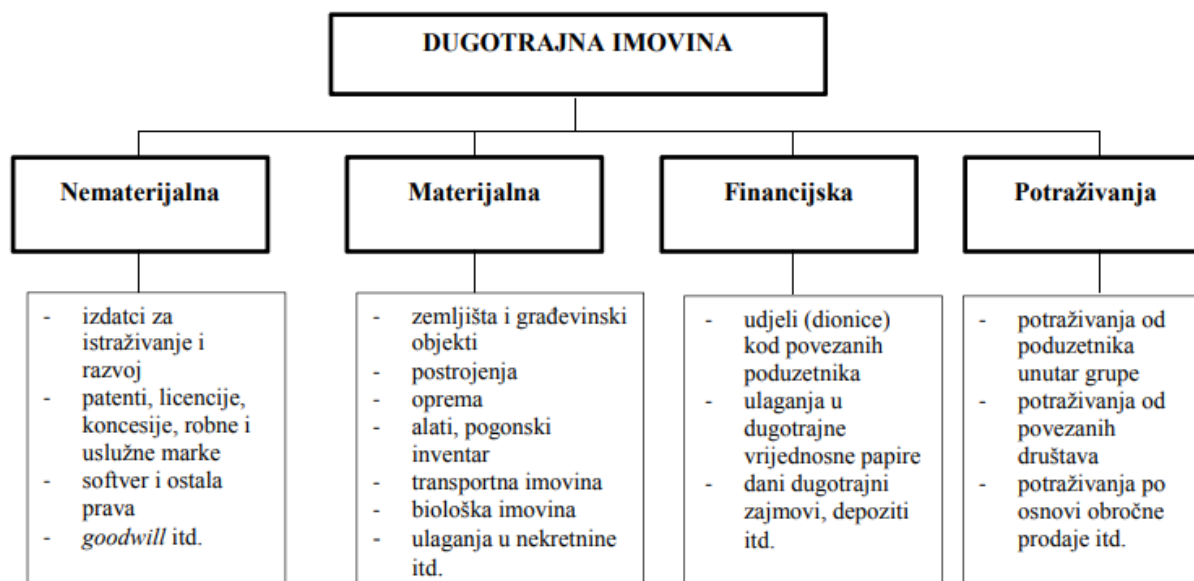
2.2. Kategorije dugotrajne imovine

Moguće je razlikovati više kategorija dugotrajne imovine, odnosno (Perčević, 2023):

- Nematerijalnu imovinu;
- Materijalnu imovinu;
- Financijsku imovinu te
- Potraživanja.

Posebnu skupinu čine imovina namijenjena prodaji te ulaganja u nekretnine budući da je načelno riječ o dugotrajnoj imovini. Imovina namijenjena prodaji usprkos svojoj vrijednosti te uporabnom vijeku koji je duži od godine dana klasificira se kao kratkotrajna imovina budući da se očekuje njena prodaje u razdoblju kraćem od godine dana, što je ujedno i jedan od temeljnih kriterija za diferenciranje kratkotrajne i dugotrajne imovine. Ulaganja u nekretnine klasificiraju se kao skupina 05 kontnog plana, odnosno kao posebna skupina dugotrajne imovine budući da je riječ o imovini koja se iznajmljuje (te se ostvaruje prihod od iznajmljivanja imovine), odnosno uvelike se razlikuje u odnosu na imovinu koja se koristi primjerice za potrebe poslovnog procesa u proizvodnom poduzeću.

Računovodstveno evidentiranje dugotrajne materijalne imovine je otežano kada je riječ o nematerijalnoj imovini budući da je istoj nerijetko otežana procjena vrijednosti. Primjerice jedan računalni program jednom poduzetniku može vrijediti 1.000,00 €, dok drugom može vrijediti 500,00 € ili pak 2.000,00 €. Ujedno, riječ je o imovini kod koje je vrlo otežana procjena uporabnog vijeka, otežana je i sama prenosivost, kao i mjerljivost budućih ekonomskih koristi koje proizlaze iz korištenja iste. Kod nematerijalne imovine ističe se i činjenica kako ne postoji mogućnost prodaje iste (Perčević, 2023).



Slika 2: Kategorije dugotrajne imovine

Izvor: Perkušić, D. (2016.), Osnove računovodstva, Split: Sveučilište u Splitu, Sveučilišni odjel za stručne studije, str. 39

Na prethodnoj slici prikazane su četiri kategorije dugotrajne imovine, odnosno istaknuti su oblici imovine koji se svrstavaju u četiri kategorije dugotrajne imovine. Nematerijalnom imovinom smatra se imovina bez svog pojavnog oblika, a da pritom nije riječ o financijskoj imovini ili pak potraživanjima. Materijalna imovina je ona imovina koja ima svoj pojavni ili fizički oblik. Financijska imovina je ona imovina koja se ponajprije odnosi na vrijednosne papire te dane zajmove, depozite i sl. kao oblik financijske imovine. Četvrtu kategoriju čine potraživanja. Iako su potraživanja u praksi najčešće kratkostrajna imovina budući da se najčešće naplaćuju u razdoblju kraćem od godine dana, moguća je pojava i dugotrajnih potraživanja koja se u tom slučaju klasificiraju kao dugotrajna imovina.

2.3. Dugotrajna imovina koja se amortizira

Moguće je razlikovati dugotrajnu imovinu koja se amortizira te dugotrajnu imovinu koja se ne amortizira. Amortizira se dugotrajna materijalna te nematerijalna imovina koja zadovoljava naredne uvjete (Perčević, 2023):

- Imovina se koristi duže od jednog obračunskog razdoblja, odnosno duže od jednog proizvodnog ciklusa;
- Imovina ima ograničen vijek trajanja te

- Imovina se koristi u proizvodnji proizvoda, prodaji roba, pružanju usluga ili pak za administrativne potrebe.

Jedan od temeljnih preduvjeta je da se imovina koristi duže od jednog obračunskog razdoblja koje je najčešće jedna godina. Prema ovom kriteriju bi se i sitni inventar mogao klasificirati kao dugotrajna imovina budući da postoji veći kategorija imovine koje se klasificiraju kao sitni inventar ponajprije zbog niske nabavne vrijednosti. Ističe se kakoračunovodstveni propisi za diferenciranje dugotrajne imovine od sitnog inventara koriste ponajprije vremenski kriterij, odnosno kriterij vijeka trajanja imovine. Danas je u praksi nerijetko moguće uočiti nabavu mobilnih uređaja, prijenosnih računala te drugih oblika imovine koji se u načelu mogu smatrati dugotrajnom imovinom. S druge strane, porezni propisi za definiranje dugotrajne imovine koriste i vrijednosni kriterij, odnosno zahtijevana je nabavna vrijednost imovine veća od 464,53 €. Stoga, sva imovina koja se nabavlja, a manje je nabavne vrijednosti u odnosu na 464,53€ prema poreznim propisima klasificira se kao sitni inventar ili materijal i sirovine te se može otpisati u jednom obračunskom razdoblju (Slovinac, 2013).

Potrebno je uzeti u obzir kako su ipak računovodstveni propisi polazišna točka za evidentiranje dugotrajne imovine, stoga je moguće evidentiranje imovine koja je i manje nabavne vrijednosti od 464,53 € kao dugotrajne imovine te otpisivanje iste sukladno njenom uporabnom vijeku (Slovinac, 2013). U praksi je nerijetko moguće uočiti kako poduzetnici najčešće koriste mogućnost evidentiranja takve imovine kao kratkotrajne imovine koju otpisuju u jednom obračunskom razdoblju. Odnosno, oba načina evidentiranja su ispravna budući da je najčešće riječ o računalnoj opremi, računalima, mobilnim telefonima te opremi za računalne mreže koja se otpisuje po stopi od 50% te je ujedno porezno priznata stopa otpisa od 100%.

Kao poseban slučaj moguće je istaknuti imovinu velike vrijednosti koja se koristi u proizvodnom procesu, npr. u brodogradnji. Iako je primjerice riječ o imovini čija je nabavna vrijednost veća od 464,53 €, budući da je riječ o imovini koja se troši u jednom proizvodnom procesu, odnosno ugrađuje se u brod koji će biti finalni proizvod tog istog proizvodnog procesa, takva imovina klasificira se kao kratkotrajna imovina.

Jedan od temeljnih preduvjeta za amortizaciju imovine je sama činjenica da je riječ o imovini koja ima ograničen vijek trajanja. Odnosno, nije moguće amortizirati imovinu poput zemljišta koja nema ograničen vijek trajanja (izuzme li se utjecaj prirode na zemljište ili sl.). Treći kriterij

za amortizaciju imovine je da se imovina koristi u proizvodnji proizvoda, prodaji roba, pružanju usluga ili pak za administrativne potrebe, odnosno, imovinu koja je namijenjena prodaji (koja se klasificira kao kratkotrajna imovina u razredu 6 kontnog plana) poput primjerice stanova kada je riječ o građevinskom poduzeću nije moguće amortizirati.

Iako na prvi pogled djeluje kako je vrlo jednostavno diferencirati dugotrajnu te kratkotrajnu imovinu, temeljem prethodno istaknutog, moguće je uočiti kako postoje pojedine odrednice koje omogućavaju različito klasificiranje imovine. Odnosno, istu vrstu imovine u pojedinim uvjetima moguće je klasificirati kao dugotrajnu ili kao kratkotrajnu te je u konačnici odluka na računovođi koji imovinu evidentira u poslovnim knjigama poduzeća.

2.4. Dugotrajna imovina koja se ne amortizira

Kao što je prethodno istaknuto, jedan od temeljnih preduvjeta za amortizaciju imovine je ograničeni vijek trajanja. Pritom postoje oblici imovine poput zemljišta, šuma, umjetničkih djela te dugotrajne financijske imovine koji se ne amortiziraju. Kada je riječ o zemljištima, neovisno je li riječ o građevinskom ili poljoprivrednom zemljištu, pretpostavlja se kako će bez obzira na intervencije na tom zemljištu, isto postojati neograničeno (nema korisni vijek uporabe). Šume se mogu eksploatirati za potrebe drvne mase ili sl., ali se pritom pretpostavlja kako će pojedinac ili pak poslovni subjekt koji iste eksploatira ujedno i vršiti pošumljavanje, a što dodatno doprinosi rastu vrijednosti te neograničenosti postojanja šuma.

Umjetnička djela nemaju vijek trajanja, odnosno vijek trajanja umjetničkih djela moguće je definirati jedino kao trenutak potpunog uništenja, ali se u načelu pretpostavlja kako će vlasnici umjetničkih djela ista zaštititi od uništenja. Kao četvrta kategorija ističe se dugotrajna financijska imovina poput primjerice dionica. U ovom slučaju pretpostavlja se kako će poduzeće koje izdaje dugotrajne vrijednosne papire nastaviti poslovati neograničeno, stoga bi i dionice istog poduzeća trebale vrijediti neograničeno. U slučaju propasti poduzeća, dionice prestaju vrijediti te se pritom vrijednost dugotrajne materijalne imovine poduzeća imatelja dionica usklađuje za vrijednost dionica koje su propale.

Budući da je riječ o imovini koju nije moguće amortizirati, u slučaju da ipak dolazi do promjene vrijednosti ove imovine, potrebno je provesti revalorizaciju, odnosno ponovnu procjenu vrijednosti dugotrajne imovine. Revaloriziranu vrijednost imovine na određeni dan čini fer

vrijednost imovine na dan revalorizacije koja može biti uvećana ili umanjena za dobitke ili pak gubitke od revalorizacije imovine. Povećanje vrijednosti imovine priznaje se kao prihod, dok se smanjenje vrijednosti imovine evidentira kao rashod u poslovnim knjigama poduzetnika. Revalorizaciju imovine nužno provoditi u adekvatnim vremenskim intervalima kako se revalorizirana vrijednost imovine ne bi značajno razlikovala u odnosu na stvarno vrijednost imovine, npr. jednom godišnje (Zaloker, 2020).

3. METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE

Amortizacija se smatra postupnim trošenjem dugotrajne materijalne te nematerijalne imovine. Odnosno, riječ je o postupku pomoću kojeg se vrijednost dugotrajne imovine tijekom određenog vremenskog perioda dodjeljuje mjestu nastanka troška. Odnosno, može biti riječ o amortizaciji u proizvodnji koja ujedno povećava troškove proizvodnje ili pak o amortizaciji imovine koja služi za administrativne potrebe te je pritom riječ o trošku koji povećava troškove razdoblja u kojem su nastali. U praksi je moguće razlikovati dvije skupine metoda obračuna amortizacije, odnosno skupinu koju čine tri vremenske metode obračuna amortizacije te funkcionalnu metodu obračuna amortizacije, a što se detaljnije prikazuje u nastavku ovog poglavlja. Na samom kraju poglavlja ističe se računovodstveno evidentiranje obračuna amortizacije, kao finalni korak samog procesa amortizacije.

3.1. Zakonodavni okvir za obračun amortizacije

Amortizacija se može definirati kao alokacija troškova nabave dugotrajne imovine na troškove u razdobljima u kojima se ostvaruje prihod temeljem korištenja određene imovine (Meigs i Meigs, 1999:460). Odnosno, moguće je definirati kako je amortizacija instrument postupnog prijenosa vrijednosti imovine na troškove tijekom obračunsko razdoblja u kojem su isti nastali. „Uobičajeno je razlikovati funkcionalnu (fizičku) i ekonomsku amortizaciju. Poduzeće u procesu poslovanja troši kratkotrajnu (obrtnu) i dugotrajnu (osnovnu) imovinu. Kratkotrajna imovina se utroši uglavnom u jednom proizvodnom ciklusu i ona svom svojom supstancom ulazi u sustav novog proizvoda te tom prilikom prenosi i svoju ukupnu vrijednost u novi proizvod. Trošenje dugotrajne imovine u proizvodnom ciklusu troši se na drugi način. U proizvodnom procesu dugotrajna imovina ne mijenja svoj mehanički (fizički) oblik, kemijski sastav, niti prenosi svoju ukupnu vrijednost u jednom proizvodnom ciklusu na novoproduktivne proizvode. Dugotrajna imovina u proizvodnom ciklusu se postupno troši. To trošenje s vremenom smanjuje njenu proizvodnu i uporabnu vrijednost (Vujević, 2005:160).

Sumarno, vrijednost proizvodnje u konačnici umanjuje vrijednost imovine koja se koristi za potrebe proizvodnje određenog proizvoda te je stoga nužno provesti postupak amortizacije kako bi se troškovi adekvatno rasporedili na proizvode koji su produkt proizvodnog procesa. Potrebno je istaknuti kako se amortizacija dugotrajne imovine koju je moguće amortizirati

provodi od prvog mjeseca koji slijedi u odnosu na mjesec kada je određena imovina stavljena u uporabu, a završava se sa mjesecom kada je došlo do otuđenja imovine.

Zakonodavni okvir za obračun amortizacije u RH može se različito definirati u ovisnosti je li riječ o zakonodavnom okviru za obračun amortizacije prema računovodstvenim propisima ili je pak riječ o obračunu amortizacije prema poreznim propisima. Amortizacija prema računovodstvenim propisima definirana je sukladno Zakonu o računovodstvu, HSFI 5, HSFI 6, MRS 16 i MRS 38. Ističe se kako je Zakon o računovodstvu temeljni pravni akt temeljem kojeg se poduzetnici diverzificiraju prema veličini, a što u konačnici izravno utječe na sami obračun amortizacije (odnosno kroz obvezu primjene HSFI za mikro, male i srednje poduzetnike te obvezu primjene Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja, odnosno MSFI i MRS za velike poduzetnike te subjekte od javnog interesa). Iako je u načelu temelj za klasifikaciju veličine poduzetnika broj zaposlenih tijekom poslovne godine, potrebno je uzeti u obzir ukupnu aktivu te prihode poduzetnika (Zakon o računovodstvu, 2015:čl. 5).

Tablica 1: Klasifikacija poduzetnika prema veličini

	Mikro	Mali	Srednji
Ukupna aktiva	350.000,00	4.000.000,00	20.000.000,00
Prihodi	700.000,00	8.000.000,00	40.000.000,00
Prosječan broj zaposlenih	10	50	250

Izvor: Izrada autorice prema Zakonu o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22 (2015.), čl. 5

U prethodnoj tablici prikazana je klasifikacija poduzetnika prema njihovoj veličini u odnosu na vrijednost ukupne aktive, prihode (iskazani u €) koje ostvare tijekom poslovne godine te prosječan broj zaposlenih. Potrebno je istaknuti da u svaku pojedinu kategoriju ulaze poduzetnici koji ne prelaze pokazatelje u dva od tri navedena uvjeta. Slijedom toga, velikim poduzetnicima smatraju se oni poduzetnici čiji pokazatelji prelaze dva od tri uvjeta koji se odnose na srednje poduzetnike. Posebnu skupinu čine subjekti od javnog interesa mogu se primjerice smatrati poduzeća koja su tijekom prethodne poslovne godine zapošljavala više od 5.000 osoba, društva za osiguranje, kreditne institucije, faktoring društva itd.

Jedna od specifičnosti primjene HSFI je sama činjenica kako HSFI ne navode odrednice koji tipovi dugotrajne imovine podliježu obračunu amortizacije, a što je detaljnije definirano u MRS 16 (Belak, 2009:76). Kada je riječ o poreznim propisima, za obračun amortizacije su bitni Zakon o porezu na dobit te Pravilnik o porezu na dobit. Odnosno, Zakon o porezu na dobit

izravno definira vijek trajanja određene dugotrajne imovine, kao i godišnje stope amortizacije te se definiraju udvostručene stope amortizacije koje se ujedno mogu smatrati porezno priznatima u skladu s odrednicama Zakona o porezu na dobit (Zakon o porezu na dobit, 2004:čl. 12).

#	Vrsta dugotrajne imovine	Vijek trajanja	Godišnja amortizac. stopa	Podvostručena amortizac. stopa
1.	Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20 g.	5%	10%
2.	Osnovno stado, osobni automobili	5 g.	20%	40%
3.	Nematerijalna imovina, oprema, vozila, osim osobnih automobila, te mehanizacija	4 g.	25%	50%
4.	Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2 g.	50%	100%
5.	Ostala nespomenuta imovina	10 g.	10%	20%

Slika 3: Stope za obračun amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit

Izvor: Kubik, M. i Stojanović, S. (2020.), Računovodstveni i porezni tretman obračuna amortizacije u poduzećima u Republici Hrvatskoj, Tranzicija, vol. 23, no. 46, str. 56

Na prethodnoj slici istaknute su stope za obračun amortizacije u ovisnosti o kategorijama dugotrajne imovine koja se amortizira. Prvu skupinu čini imovina koja ima najduži uporabni vijek, odnosno građevinski objekti te brodovi teži od 1.000 BRT. U ovu skupinu mogu se pribrojiti i ulaganja u nekretnine koje su vrednovane po modelu troška nabave (isključuju se ulaganja u nekretnine koje se vrednuju po metodi revalorizacije te za koje se ne provodi amortizacija). Na prvi pogled djeluje pomalo neobično kratak uporabni vijek ove imovine, ali je potrebno uzeti u obzir kako je u poduzećima ponajprije riječ o proizvodnim halama i sl., koje je poželjno modernizirati ili pak u potpunosti zamijeniti nakon isteka određenog vremenskog perioda (npr. 20 godina).

Za preostale kategorije dugotrajne imovine pretpostavlja se značajno kraći vijek uporabe, što se posebice ističe u slučaju računala, računalne opreme, mobilnih uređaja, programa te opreme za računalne mreže kojima je pretpostavljeni vijek uporabe od dvije godine. U slučaju da poduzetnik procjenjuje kako će njegova imovina imati duži uporabni vijek od onog koji je pretpostavljen prema Zakonu o porezu na dobit, moguća je primjena i umanjenih stopa amortizacije, a što za posljedicu izravno ima smanjenje troškova amortizacije te povrćanje dobiti ili pak umanjenje gubitka razdoblja. Dozvoljena je primjena i dvostrukih stopa

amortizacije koje su prethodno prikazane, a definirane su sukladno Zakonu o porezu na dobit te je i u tom slučaju amortizacija porezno priznati trošak (Zakon o porezu na dobit, 2004:čl. 11).

Stope amortizacije koje je moguće primjenjivati te dvostruke stope relativno su visoke, što poduzetnicima koje iste primjenjuju ujedno omogućava manipuliranje troškovima poslovanja, odnosno prikazivanje troškova amortizacije višima ili nižima te u konačnici izravan utjecaj na financijski rezultat. Kao jedan od pozitivnih efekata primjene viših stopa amortizacije u uvjetima kada poduzeće posluje profitabilno moguće je istaknuti odgođeno plaćanje poreza na dobit. Odnosno, smanjenje dobiti u jednom obračunskom razdoblju stvara poduzetnicima mogućnost da sredstva koja bi inače bila namijenjena plaćanju poreza na dobit preusmjere u financiranje daljnjeg razvoja poslovanja (Dražić Lutilsky i sur., 2014:46).

Iako je u načelu poželjna primjena prethodno istaknutih stopa amortizacije te ujedno i dvostrukih stopa, u praksi postoji i mogućnost primjene stopa koje su veće u odnosu na dvostruke stope, kao i mogućnost jednokratnog otpisa. O ovakvoj praksi može biti riječ o poduzećima koja za svoje poslovanje koriste tehnološki vrlo naprednu opremu, a koja zastarijeva u vrlo kratkom roku. Pritom je amortizacija koja se obračuna u jednom obračunskom razdoblju, a koja je do visine dvostrukih stopa porezno priznata, a trošak amortizacije iznad tog iznosa porezno je nepriznat te ujedno uvećava osnovicu za obračun poreza na dobit (ili pak umanjuje ostvareni gubitak), dok se ujedno priznaje odgođena porezna imovina (Dražić Lutilsky i sur., 2014:46).

Red. br.	Opis	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Razlika prihoda i rashoda	790	120.000,00	
	Dobitak prije oporezivanja	800		120.000,00
	Za prijenos ostvarenog dobitka			
2.	Porez na dobitak	803	12.000,00	
	Odgođena porezna imovina	080	2.000,00	
	Obveze za porez na dobitak	2430		14.000,00
	Za obračun poreza na dobitak			
3.	Dobitak poslije oporezivanja	8040	108.000,00	
	Dobitak financijske godine	9500		108.000,00
	Za prijenos ostvarenog dobitka			

Slika 4: Računovodstveno evidentiranje odgođene porezne imovine

Izvor: Guzić, Š. (2022.), Knjigovodstvo odgođenog poreza na dobitak, Zagreb: RRIF d.o.o., br. 3, str. 68

Na prethodnoj slici prikazana je jedna od specifičnih situacija, odnosno situacija kada poduzeće s ciljem obračuna višeg troška amortizacije te prikazivanja troškova poslovanja višima koristi stope koje su veće u odnosu na dvostruko uvećane stope amortizacije. Postupak knjiženja u prvom i trećem koraku jednak je kao što bi bio i u slučaju da je bila riječ o primjeni stopa koje su definirane sukladno Zakonu o porezu na dobit. Ključna razlika odnosi se na drugi korak u knjiženju, odnosno u ovom slučaju pojavljuje se konto 080 ili odgođena porezna imovina, a što ulazi u bilancu poduzeća te je istu moguće koristiti s ciljem umanjenja obveze za porez na dobit kada se za to ostvare uvjeti (primjerice u narednom obračunskom razdoblju ili pak u razdobljima koja slijede nakon potpunog amortiziranja imovine).

3.2. Vremenske metode obračuna amortizacije

Vremenske metode amortizacije izravno su temeljene na uporabnom vijeku imovine koji se može temeljiti na procjeni poduzetnika, a ujedno je i riječ o uporabnom vijeku koji je definiran sukladno Zakonu o porezu na dobit.

$$\text{Godišnji iznos amortizacije} = \frac{\text{Nabavna vrijednost imovine} * \text{Amortizacijska stopa}}{100}$$

Temelj za izračun godišnjeg iznosa amortizacije kada je riječ o vremenskim metodama obračuna amortizacije je nabavna vrijednost imovine koju se množi s adekvatnom amortizacijskom stopom u ovisnosti o tipu imovine te se dobiveni iznos dijeli sa 100.

Moguće je razlikovati tri vremenske metode obračuna amortizacije (Habek i sur., 1990:356):

- Linearnu metodu prema kojoj se primjenjuje ista stopa amortizacije tijekom cijelog uporabnog vijeka određene imovine;
- Degresivna metoda prema kojoj stopa amortizacije opada tijekom uporabnog vijeka imovine te
- Progresivna metoda prema kojoj stopa amortizacije raste tijekom uporabnog vijeka imovine.

U praksi se zbog same jednostavnosti najčešće koristi linearna metoda, ali nipošto se ne smije isključiti niti mogućnost korištenja degresivne te progresivne metode koje u određenim situacijama koje ovise o specifičnosti poslovanja poduzeća ili pak specifičnostima poslovnih procesa mogu biti primjerenije za primjenu. Degresivna metoda može pretpostavljati kako se imovina manje koristi kako stari, zbog čega se s godinama smanjuje stopa amortizacije prema kojoj se obračunava amortizacija za određene tipove imovine. S druge strane, progresivna metoda pretpostavlja kako će se imovina učestalije koristiti sa starenjem, a što će ujedno pospješiti i njeno brže zastarijevanje. Stoga, ova metoda pretpostavlja kako će se u narednim obračunskim razdobljima povećati stope amortizacije.

Degresivna metoda specifična je metoda za obračun amortizacije, a koja pretpostavlja kako se sredstvo manje koristi sa starenjem, rezultat čega je opadajući trošak amortizacije tijekom uporabnog vijeka imovine. Odnosno, moguće je istaknuti kako primjena degresivne metode značajno produžava vrijeme obračuna amortizacije u odnosu na linearnu metodu.

Moguće je razlikovati naredne oblike degresivne metode obračuna amortizacije (Habek i sur., 1990:356):

- „Aritmetički oblik degresivne metode;
- Geometrijski oblik degresivne metode;
- Modificirana degresivna metoda te
- Metoda zbroja“.

Svaki od ovih oblika značajno je složenija za primjenu u odnosu na linearnu metodu te je moguće pretpostaviti kako se u praksi gotovo pa i ne koriste. Jedan od jednostavnijih za primjenu je aritmetički oblik degresivne metode koji se pojašnjava u nastavku.

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

v – vijek trajanja imovine

n – godina za koju se obračunava amortizacija

Degresivna metoda prema aritmetičkom obliku značajno je jednostavnija za primjenu u odnosu na druge oblike degresivne metode, poput primjerice geometrijskog oblika koji je izuzetno složen.

Progresivna metoda obrnuta je metoda u odnosu na degresivnu metodu te se u ovom slučaju metoda temelji na pretpostavci kako će se imovina više koristiti u budućnosti, odnosno kako je korištenje imovine veće kako se bliži kraj njenog uporabnog vijeka.

3.3. Funkcionalna metoda obračuna amortizacije

Funkcionalna metoda se ujedno može definirati i kao metoda jedinica outputa budući da uzima u obzir ukupan output poduzeća koji nastaje kao rezultat korištenja određene imovine. Pritom, kako bi se efikasno izračunala amortizacija, potrebno je poznavanje npr. broja proizvoda koji je moguće proizvesti temeljem korištenja određenog stroja (Habek i sur, 1990:357).

Za potrebe izračuna ukupnog iznosa amortizacije prema ovoj metodi, potreban je izračun više formula:

1. Vrijednost amortizacije po jedinici proizvoda=Nabavna vrijednost imovine/Ukupan broj proizvoda
2. Godišnji iznos amortizacije=Vrijednost po jedinici proizvoda*Broj proizvoda koji su proizvedeni tijekom poslovne godine

Iako na prvi pogled djeluje kako je riječ o metodi koja bi mogla biti poželjna za primjenu u poduzećima, potrebno je naglasiti kako primjenom ove metode dolazi do značajnih odstupanja u ovisnosti o promjenama u obujmu proizvodnje.

3.4. Računovodstveno evidentiranje obračuna amortizacije

Nakon što je obračunata amortizacija, potrebno je izvršiti računovodstveno evidentiranje iste.

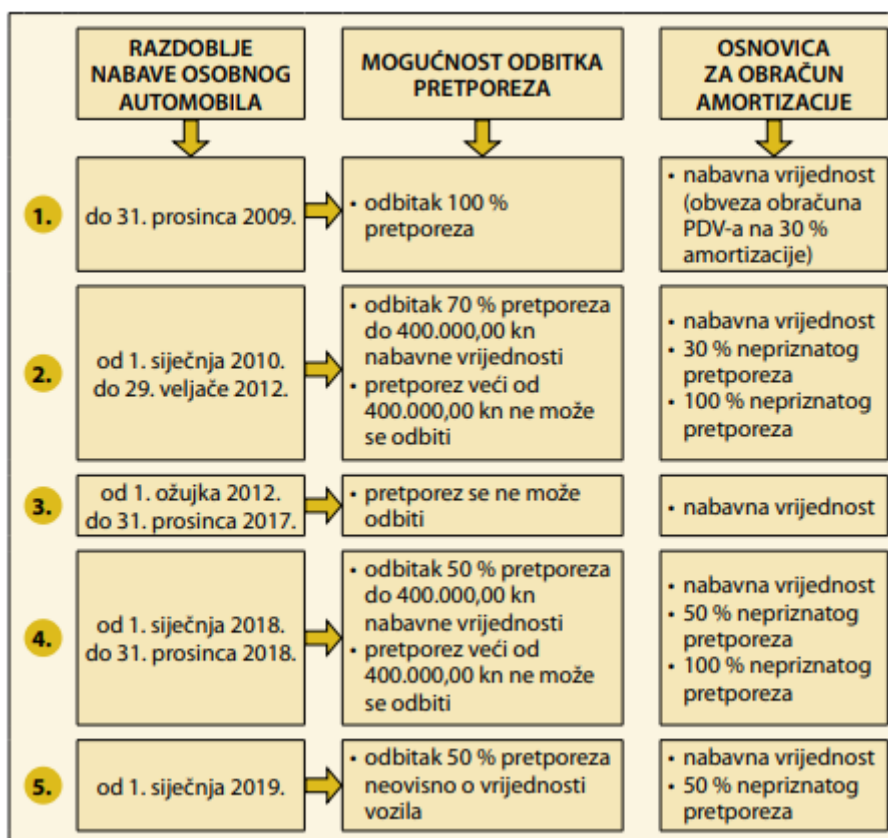
Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
5 ^o	Poslovne zgrade	0230	4.500.000,00	
	Akumulirana amortizacija zgrade	0290		1.234.500,00
1.	Amortizacija građevine	4310	112.500,00	
	Akumulirana amortizacija zgrade	0290		112.500,00
	Obračun amortizacije za 2022. godinu			

Slika 5: Računovodstveno evidentiranje porezno priznate amortizacije

Izvor: Petarčić, I. i Vuk, J. (2023.), Obračun amortizacije za 2022. godinu, Zagreb: RRIF d.o.o., Prilog godišnji obračun, str. 22

Na prethodnoj slici prikazano je evidentiranje porezno priznate amortizacije, odnosno u slučaju kada je amortizacija obračunata korištenjem stopa koje su manje ili jednake dvostruko porezno dopuštenim stopama. U ovom slučaju se evidentira trošak amortizacije imovine te se potražno evidentira akumulirana amortizacija imovine na koju se amortizacija odnosi u razredu 0 kontnog plana za poduzetnike.

Posebnu skupinu, kada je riječ o računovodstvenom evidentiranju obračuna amortizacije čine osobni automobili koji služe za osobne potrebe zaposlenika ili članova uprave. U ovom slučaju nije dopušten odbitak pretporeza u cijelosti, a što se u konačnici izravno odražava i na samu amortizaciju. Dok, primjerice kada je riječ o osobnim automobilima koji su nabavljeni za potrebe poslovanja npr najam, pretporez se može u cijelosti priznati te je obračun amortizacije jednostavan kao i u slučaju drugih oblika dugotrajne imovine.



Slika 6: Odbitak pretporeza te osnovica za obračun amortizacije osobnih automobila koji služe za osobne svrhe

Izvor: Petarčić, I. i Vuk, J. (2023.), Obračun amortizacije za 2022. godinu, Zagreb: RRIF d.o.o., Prilog godišnji obračun, str. 25

Temeljem istaknutog na prethodnoj slici vidljivo je kako se mogućnost odbitka pretporeza prilikom nabave osobnih automobila tijekom godina značajno mijenjala, a što se izravno odražavalo i na osnovicu za obračun amortizacije. Danas je u primjeni zakonska odrednica koja dozvoljava odbitak 50% pretporeza pri nabavi osobnih automobila koji služe za osobne potrebe zaposlenika ili članova uprave poduzeća, Stoga, 50% nepriznatog pretporeza uvećava osnovicu za obračun amortizacije, što je izravno povezano s činjenicom kako je u ovom slučaju nepriznati pretporez nepovrativi porez.

Samoj složenosti računovodstvenog evidentiranja amortizacije osobnih automobila koji služe u osobne svrhe doprinosi i različit porezni tretman u odnosu na amortizaciju ostalih oblika dugotrajne imovine. U slučaju da se temeljem korištenja osobnog automobila ne utvrđuje plaća, 50% vrijednost amortizacije osobnog automobila čija je nabavna vrijednost do 400.000,00 kuna je porezno priznati trošak, dok preostalih 50% uvećava osnovicu za obračun poreza na dobit. U

slučaju da se obračunava plaća u naravi temeljem korištenja osobnog automobila, tada je trošak amortizacije u cijelosti priznat (pod uvjetom da je riječ o nabavnoj vrijednosti vozila manjoj od 400.000,00 kuna). U slučaju kada je riječ o vozilima čija je nabavna vrijednost veća od 400.000,00 kuna, tada je trošak amortizacije iznad 400.000,00 kuna u cijelosti nepriznat.

4. ANALIZA UTJECAJA METODA OBRAČUNA AMORTIZACIJE TE AMORTIZACIJSKIH STOPA NA FINANCIJSKI REZULTAT POSLOVANJA PODUZEĆA

Temeljem istaknutog u teorijskom dijelu rada moguće je uočiti kako postoje značajna odstupanja u obračunu amortizacije u ovisnosti o tome primjenjuje li se neka od tri vremenske metode ili pak funkcionalna metoda obračuna amortizacije. Usto, amortizacijske stope, u ovisnosti o veličini poduzeća, vrijednosti njegove dugotrajne imovine koja se amortizira ili pak u ovisnosti o nekim drugim karakteristikama može uvelike doprinijeti stvaranju razlika u iznosu troška amortizacije pojedine imovine koji se obračunava te u konačnici do značajnog odstupanja u vrijednosti ukupnog troška amortizacije pojedinog poduzeća. Odnosno, ukupan trošak amortizacije ima izravan utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća, kao i na vrijednost poreza na dobit koji se plaća temeljem utvrđenog financijskog rezultata.

Poseban naglasak biti će stavljen na primjenu različitih amortizacijskih stopa budući da poduzeća u praksi najčešće koriste ovaj instrument s ciljem prilagodbe troška amortizacije (ujedno je i najjednostavniji za primjenu). Iz tog razloga će se na primjeru odabranih poduzeća te njegovih financijskih izvještaja analizirati kako primjena različitih stopa amortizacije izravno utječe na financijski rezultat te u konačnici na izračun poreza na dobit. Budući da je riječ o financijskim izvještajima koji su javno objavljeni u kunama koja je za vrijeme objave istih bila službena valuta, u ovom poglavlju koristiti će se i dalje kuna kao valuta u kojoj se iskazuju sve vrijednosti.

4.1. Analiza utjecaja metoda obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća

Za potrebe izračuna utjecaja metoda obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća koristiti će se pretpostavka kako poduzeće ima stroj vrijednosti 1.000.000,00 kuna te kako je riječ o stroju koji bi se u skladu sa odrednicama Zakona o porezu na dobit trebao amortizirati u roku od 4 poslovne godine.

4.1.1. Utjecaj linearne metode obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća

Prva odabrana metoda je linearna metoda obračuna amortizacije koja je najjednostavnija za primjenu te ujedno i najčešće korištena u praksi.

Tablica 2: Linearna metoda obračuna amortizacije

Godina	Godišnja stopa amortizacije (%)	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	1.000.000,00
1	25	250.000,00	750.000,00
2	25	250.000,00	500.000,00
3	25	250.000,00	250.000,00
4	25	250.000,00	0,00
Ukupno		1.000.000,00	

Izvor: izrada autorice

U prethodnoj tablici prikazan je primjer korištenja linearne metode obračuna amortizacije. Budući da je u ovom slučaju korištena godišnja stopa amortizacije koja je u skladu sa odrednicama Zakona o porezu na dobit, nema značajnijeg utjecaja na sami financijski rezultat tijekom obračunskih razdoblja u kojima se vrši obračun amortizacije. Odnosno, moguće je istaknuti kako je primjena linearne metode obračuna amortizacije najpoželjnija za dionike poduzeća budući da se u ovom slučaju mogu pouzdati u činjenicu da amortizacija nije izravno korištena s ciljem manipuliranja s financijskim rezultatom poduzeća.

4.1.2. Utjecaj degresivne metode obračuna amortizacije prema aritmetičkom obliku na financijski rezultat poslovanja poduzeća

Druga odabrana metoda je degresivna metoda obračuna amortizacije prema aritmetičkom obliku. Kao prvi korak, potrebno je izračunati amortizacijsku stopu koja će se primjenjivati za potrebe amortizacije u prvoj godini.

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

Izračunata amortizacijska stopa primjenjuje se isključivo u prvoj godini amortizacije, dok se za potrebe daljnjeg obračuna amortizacije u narednim godinama računaju nove stope, koje su manje u odnosu na onu koja je primijenjena u prvoj godini.

Tablica 3: Degresivna metoda obračuna amortizacije – aritmetički oblik

Godina	Godišnja stopa amortizacije (%)	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	1.000.000,00
1	40	400.000,00	600.000,00
2	30	300.000,00	300.000,00
3	20	200.000,00	100.000,00
4	10	100.000,00	0,00
Ukupno		1.000.000,00	

Izvor: izrada autorice

U prethodnoj tablici prikazana je primjena degresivne metode obračuna amortizacije prema aritmetičkom obliku. Vidljivo je kako je godišnji iznos amortizacije prema ovoj metodi u prve dvije godine veći u odnosu na iznos amortizacije prema linearnoj metodi. Izravna posljedica primjene ove metode je činjenica kako primjena degresivne metode u prve dvije godine umanjuje ostvarenu dobit/povećava gubitak poslovanja. U trećoj i četvrtoj godini godišnji iznos amortizacije manji je u odnosu na linearnu metodu te u ove dvije godine amortizacija izravno doprinosi povećanju ostvarene dobiti/smanjenju gubitka poslovanja.

Tako je primjerice moguće istaknuti kako se prema ovoj metodi u prvj godini (pod uvjetom da poduzeće posluje s dobiti) dobit smanjuje za 150.000,00 kuna, ukoliko je riječ o velikom poduzeću, tada poduzeću na raspolaganju ostaje dodatnih 27.000,00 kuna (uz primjenu stope poreza na dobit od 18%). U četvrtoj godini će poduzeće ostvariti dobit uvećanu za taj iznos, ali je potrebno imati na umu koncept vremenske vrijednosti novca koji pretpostavlja kako novac u sadašnjosti više vrijedi u odnosu na novac u nekom budućem razdoblju. Na ovaj način se u poduzeću mogu stvoriti preduvjeti za daljnja ulaganja i sl.

4.1.3. Utjecaj progresivne metode obračuna amortizacije prema aritmetičkom obliku na financijski rezultat poslovanja poduzeća

Prethodno je prikazan primjer degresivne metode obračuna amortizacije prema aritmetičkom obliku na financijski rezultat poduzeća. U ovom dijelu rada prikazuje se utjecaj progresivne metode prema istom obliku s ciljem prikazivanja smjera djelovanja ove metode.

Tablica 4: Progresivna metoda obračuna amortizacije – aritmetički oblik

Godina	Godišnja stopa amortizacije (%)	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	1.000.000,00
1	10	100.000,00	900.000,00
2	20	200.000,00	700.000,00
3	30	300.000,00	400.000,00
4	40	400.000,00	0,00
Ukupno		1.000.000,00	

Izvor: izrada autorice

U prethodnoj tablici prikazan je izračun amortizacije temeljem korištenja progresivne metode. Moguće je istaknuti kako u ovom slučaju dolazi do obrnute pojave u odnosu na pojave kada je riječ o primjeni degresivne metode obračuna amortizacije. U prve dvije godine obračuna amortizacije, godišnji iznos amortizacije manji je u odnosu na iznos koji bi se dobio primjenom linearne metode, što za posljedicu ima povećanje dobiti ili smanjenje gubitka. U trećoj i četvrtoj godini izračunati godišnji iznosi amortizacije veći su u odnosu na one koji su dobiveni primjenom linearne metode, temeljem čega je moguće zaključiti kako se u trećoj i četvrtoj godini umanjuje dobit/povećava gubitak.

Progresivna metoda obračuna amortizacije može biti zanimljiva za primjenu u start-upima, odnosno u poduzećima na samim počecima poslovanja kada rukovodstvo poduzeća želi kroz manipuliranje s amortizacijom prikazati poslovanje poduzeća uspješnijim u odnosu na realno stanje (primjerice s ciljem privlačenja investitora, dobivanja sredstava od kreditora i sl.).

4.1.2. Utjecaj funkcionalne metode obračuna amortizacije na financijski rezultat poslovanja poduzeća

Funkcionalna metoda može imati vrlo izražen utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća. Odnosno, uzme li se primjer djelovanja pandemije COVID-19 kada je došlo gotovo do potpunog prestanka poslovanja pojedinih poduzeća tijekom nekoliko mjeseci, a što se u konačnici izravno odrazilo na obujam poslovanja, moguće je istaknuti kako bi u slučaju korištenja funkcionalne metode trošak amortizacije bio značajno niži u odnosu na uobičajeni obujam poslovanja. Umanjenje troška amortizacije u razdoblju kao izravnu posljedicu imalo bi povećanje dobiti/smanjenje gubitka.

S druge strane, u razdobljima prosperiteta, funkcionalna metoda vodi obračunu amortizacije u iznosima koji mogu biti značajno viši u odnosu na iznose koji se temelje na redovnom obujmu poslovanja. Posljedica toga je smanjenje dobiti/povećanje gubitka.

4.2. Analiza utjecaja primjene različitih amortizacijskih stopa na financijski rezultat poslovanja poduzeća

U ovom dijelu rada se na primjeru odabranih poduzeća prikazuje kako primjena različitih amortizacijskih stopa ima izravan utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća.

Prvo odabrano poduzeće je grupa Petrokemija. Poduzeće nije na web stranicama objavilo revidirano financijsko izvješće za 2021. godinu, već su korišteni podaci za 2020. godinu. U bilješki br. 5 istaknuto je kako je pretpostavljeni vijek računalnih programa 3-5 godina, uporabni vijek zgrada 15-50 godina, uporabni vijek postrojenja i opreme 5-25 godina te uporabni vijek alata i inventara 5-25 godina (Petrokemija, 2021:32).

Usporedi li se to sa uporabnim vijekom koji računovođe uobičajeno koriste s ciljem obračuna amortizacije, moguće je istaknuti kako Petrokemija koristi umanjene stope amortizacije budući da pretpostavlja duži uporabni vijek u odnosu na pretpostavljeni životni vijek dugotrajne imovine (temelj za ovo može biti činjenica da rukovodstvo poduzeća pretpostavlja kako će se dugotrajna imovina u poduzeću koristiti duži vremenski period u odnosu na uobičajeni). Ovo za izravnu posljedicu ima utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća. U 2020. godini grupa Petrokemija ostvarila je dobit u iznosu od 266.820.000,00 kuna, temeljem čega je moguće

zaključiti kako je pretpostavka da se dugotrajna imovina u poduzeću koristi duži vremenski period u odnosu na uobičajeni omogućila poduzeću povećanje dobiti uslijed smanjenja troškova amortizacije.

Drugo odabrano poduzeće je Kraš d.d.. Kao i u slučaju Petrokemije, riječ je o velikom proizvodnom poduzeću. Ovo poduzeće je u 2021. godini ostvarilo 30.135.000,00 kuna neto dobiti. Ono što je vrlo zanimljivo istaknuti, kada je riječ o ovom poduzeću je sama činjenica kako u bilješkama nisu navedene stope niti uporabni vijek po skupinama imovine, već je prikazano kretanje ukupnog iznosa amortizacije za svaku pojedinu skupinu imovine. Posljedično, nije moguće utvrditi koriste li se u ovom poduzeću stope amortizacije koje se razlikuju u odnosu na one koje su definirane sukladno Zakonu o porezu na dobit te kakav je utjecaj primijenjenih stopa amortizacije (Kraš d.d., 2022:83).

Treće odabrano poduzeće je Atlantic grupa, za razliku od prethodna dva poduzeća, riječ je o poduzeću čija primarna djelatnost je uslužna, što može djelomično utjecati na amortizaciju imovine poduzeća. Ovo poduzeće primjenjuje procijenjeni vijek uporabe zgrada 10-50 godina, što je jako veliki raspon te u konačnici može imati izražen utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća. Usto, procijenjeni vijek za postrojenja i opremu je 2-20 godina, što ponovo može imati izražen utjecaj na financijski rezultat, u ovisnosti o tome primjenjuje li poduzeće umanjene ili uvećane amortizacijske stope te u ovisnosti o vrijednosti imovine koja se amortizira (Atlantic grupa, 2022:184).

5. ZAKLJUČAK

Dugotrajnom imovinom smatra se imovina koja ima nabavnu vrijednost veću od 464,53 € ili pak 3.500,00 kn. Odnosno, primjenjuju li se samo računovodstveni propisi, kao dugotrajnu imovinu moguće je evidentirati i imovinu manje nabavne vrijednosti, što je ponekad primjenjivo u slučajun nabave računala, računalne opreme ili pak mobilnih uređaja koji se klasificiraju kao dugotrajna imovina temeljem same činjenice da je njihov vijek uporabe duži od godine dana. Potrebno je diferencirati imovinu koja je prema svom uporabnom vijeku dugotrajna imovina, ali se temeljem činjenice da je riječ o imovini koja je namijenjena prodaji klasificira kao kratkotrajna imovina (npr. stanovi u građevinskim poduzećima, brod u brodogradnji i sl.).

Amortizacija se primjenjuje isključivo za prijenos vrijednosti na troškove imovine koju je moguće amortizirati, dok se imovina koja nema uporabni vijek ne amortizira. Usto, potrebno je diferencirati imovinu koja se koristi za potrebe proizvodnje u odnosu na imovinu koja se koristi primarno za administrativne potrebe. Amortizacija koja se obračunava na imovini koja se koristi za potrebe proizvodnje prenosi se na troškove proizvodnje, a koji u konačnici postaju troškovi proizvoda. S druge strane, amortizacija koja se obračunava na imovini koja se koristi za administrativne potrebe postaje trošak razdoblja u kojem je ista i obračunata.

Evidentiranje dugotrajne imovine, kao i obračun amortizacije zakonski su regulirani, što računovođama olakšava evidentiranje u poslovnim knjigama poduzetnika. Usto, kada je riječ o obračunu amortizacije, postoji mogućnost primjene više metoda obračuna amortizacije koje se klasificiraju u dvije skupine, odnosno u skupinu vremenskih metoda obračuna amortizacije te funkcionalna metoda koja se naziva i metodom obračuna amortizacije prema učinku (npr. prema broju proizvedenih proizvoda).

Temeljem prikazanog u empirijskom dijelu ovog rada, moguće je istaknuti kako odabir određene metode obračuna amortizacije može imati značajan utjecaj na vrijednost ukupnog troška amortizacije, kao i na konačni financijski rezultat poslovanja poduzeća. Tako je primjerice moguće istaknuti kako svaka od vremenskih metoda ima unaprijed definirani smjer djelovanja na financijski rezultat poslovanja, dok se funkcionalna metoda može smatrati specifičnom. Odnosno, riječ je o metodi koja izravno povećava ili smanjuje vrijednost troška

amortizacije u ovisnosti o stupnju iskorištenosti proizvodnih kapaciteta poduzeća. Tako bi primjerice primjena ove metode bila poželjna u uvjetima kao što je pandemije COVID-19 kada je došlo gotovo do potpunog prestanka poslovanja velikog broja poslovnih subjekata. U ovom slučaju bi smanjenje obujma poslovanja imalo za posljedicu smanjenje obračuna troška amortizacije te prikazivanje značajno različitog financijskog rezultata poslovanja poduzeća.

Kada je riječ o primjeni različitih stopa amortizacije, na primjeru poduzeća koja imaju dugotrajnu imovinu velike vrijednosti moguće je istaknuti kako primjena umanjenih ili pak uvećanih stopa amortizacije ima izravan utjecaj na financijski rezultat poslovanja poduzeća. Iako bi se načelno primjena umanjenih ili uvećanih stopa amortizacije trebala koristiti ponajprije kada postoji opravdana procjena da se imovina troši sporije ili brže u odnosu na ono što je definirano sukladno Zakonu o porezu na dobit, poduzetnicima je pružena sloboda definiranja stopa prema vlastitom nahođenju. Odnosno, poduzeća nerijetko ove prakse koriste s ciljem prikazivanja poslovanja poduzeća u boljem svjetlu u odnosu na realno stanje (npr. u slučaju izdavanja novih vrijednosnih papira) ili pak lošijim u odnosu na stvarno stanje (npr. ukoliko žele izbjeći neprijateljsko preuzimanje ili izbjeći plaćanje poreza na dobit u određenom obračunskom razdoblju).

LITERATURA

1. Atlantic grupa (2022.), Godišnje izvješće 2021., preuzeto 12. ožujka 2023. sa <https://eho.zse.hr/fileadmin/issuers/ATGR/FI-ATGR-0f106cd1777f5fd634ce8ceebf5c63.pdf>
2. Belak, V. i sur (2006.), Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zagreb: Faber & Zgombić Plus
3. Belak, V. (2009.), Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine: prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Zagreb: Belak Excellens d.o.o
4. Cirkveni Filipović, T. (2022.), Računovodstvo nabave i uporabe postrojenja i opreme, Zagreb: RRIF d.o.o., br. 5, str. 25-32
5. Dražić, Lutilsky, I. i sur. (2014.), Računovodstveni i porezni aspekt amortizacije u hrvatskim poduzećima, Zagreb: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 12, No. 1, str. 43-57
6. Dražić Lutilsky, I. i sur. (2004.), Računovodstvo, priručnik za vježbe, drugo izmijenjeno izdanje, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
7. Guzić, Š. (2022.), Knjigovodstvo odgođenog poreza na dobitak, Zagreb: RRIF d.o.o., br. 3, str. 67-73
8. Habek, M. i sur. (1990.), Računovodstvena teorija i metoda, Zagreb: Progres
9. Kraš d.d. (2022.), Godišnji financijski izvještaj za 2021 sa izvještajem revizora – konsolidirano, preuzeto 11. ožujka 2023. sa <https://www.kras.hr/hr/onama/informacije-za-investitore/financijska-izvjesca?y=2021>
10. Meigs, R. F. i Meigs, W. B. (1999.), Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja, 9. izd, Zagreb: MATE d.o.o
11. Perčević, H. (2023.), Amortizacija dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, preuzeto 03. siječnja 2023. sa <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Amortizacija%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>
12. Perčević, H. (2023.), Računovodstvo dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, preuzeto 03. siječnja 2023. sa <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstvo%20dugotrajne%20nematerijalne%20i%20materijalne%20imovine.pdf>

13. Perkušić, D. (2016.), Osnove računovodstva, Split: Sveučilište u Splitu, Sveučilišni odjel za stručne studije
14. Petarčić, I. i Vuk, J. (2023.), Obračun amortizacije za 2022. godinu, Zagreb: RRIF d.o.o., Prilog godišnji obračun, str. 17-31
15. Petrokemija (2021.), Godišnje financijsko izvješće za Društvo i Grupu za 2020. godinu (revidirano), preuzeto 10. ožujka 2023. sa <https://petrokemija.hr/hr/hr/Investitori/Financijska-izvjesca>
16. Slovinac, I. (2013.), Sitan inventar ili osnovno sredstvo?, preuzeto 03. siječnja 2023. sa <https://www.teb.hr/novosti/2013/sitan-inventar-ili-osnovno-sredstvo/>
17. Šestanović, A. (2015.), Financijski i operativni leasing iz perspektive poduzetnika, Obrazovanje za poduzetništvo - E4E : znanstveno stručni časopis o obrazovanju za poduzetništvo, Vol. 5 No. 2, str. 159-172
18. Vujević, K. (2005.), Amortizacija s troškovnog, poreznog i računovodstvenog aspekta, Pomorstvo, vol. 19, no. 1, str. 159-169
19. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22 (2004.)
20. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22 (2015.)
21. Zaloker, D. (2020.), Tko mora provesti revalorizaciju dugotrajne materijalne imovine?, preuzeto 04. siječnja 2023. sa <https://www.teb.hr/novosti/2020/tko-mora-provesti-revalorizaciju-dugotrajne-materijalne-imovine/>

POPIS SLIKA

Slika 1: Računovodstveno evidentiranje nabave dugotrajne imovine iz vlastitih sredstava.....	7
Slika 2: Kategorije dugotrajne imovine	11
Slika 3: Stope za obračun amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit	17
Slika 4: Računovodstveno evidentiranje odgođene porezne imovine.....	19
Slika 5: Računovodstveno evidentiranje porezno priznate amortizacije.....	22
Slika 6: Odbitak pretporeza te osnovica za obračun amortizacije osobnih automobila koji služe za osobne svrhe	23

POPIS TABLICA

Tablica 1: Klasifikacija poduzetnika prema veličini.....	16
Tablica 2: Linearna metoda obračuna amortizacije	26
Tablica 3: Degresivna metoda obračuna amortizacije – aritmetički oblik.....	27
Tablica 4: Progresivna metoda obračuna amortizacije – aritmetički oblik.....	28