

Značaj računovodstva dugotrajne imovine za poslovni rezultat

Dominiković, Marlena

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:155:671750>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-07**



SVEUČILIŠTE U DUBROVNIKU
UNIVERSITY OF DUBROVNIK

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Dubrovnik](#)



zir.nsk.hr



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U DUBROVNIKU
ODJEL ZA EKONOMIJU I POSLOVNU EKONOMIJU

MARLENA DOMINIKOVIĆ

ZNAČAJ RAČUNOVODSTVA DUGOTRAJNE IMOVINE ZA
POSLOVNI REZULTAT

THE IMPORTANCE OF LONG- TERM ASSETS ACCOUNTING FOR
THE BUSINESS RESULT

ZAVRŠNI RAD

Dubrovnik, rujan 2023.

SVEUČILIŠTE U DUBROVNIKU
ODJEL ZA EKONOMIJU I POSLOVNU EKONOMIJU

ZNAČAJ RAČUNOVODSTVA DUGOTRAJNE IMOVINE ZA
POSLOVNI REZULTAT
THE IMPORTANCE OF LONG- TERM ASSETS ACCOUNTING FOR
THE BUSINESS RESULT

ZAVRŠNI RAD

Kolegij: Računovodstvo
Studij: Financijski menadžment
Vrsta studija: Stručni
Razina: Preddiplomski
Studijski smjer: Financijski menadžment
Mentor: dr. sc. Mario Bilić
Student: Marlena Dominiković
JMBAG: 0275074498

Dubrovnik, rujan 2023.

SAŽETAK

Dugotrajna imovina temelj je poslovanja većine poduzeća, a posebice kada je riječ o poduzećima koja obavljaju proizvodne djelatnosti te imaju vrlo vrijednu imovinu. Dugotrajna imovina se uporabom postupno troši, zbog čega je njenu vrijednost potrebno postupno prebaciti na troškove proizvodnje, a kako bi se u konačnici prikazala realna vrijednost troškova proizvodnje po pojedinom proizvodu. Pravilan izračun i iskazivanje amortizacije je važno i zato jer se na takav način otklanjaju sumnje u moguću manipulaciju poslovnim rezultatom.

U ovom radu prikazane su sve bitne odrednice značaja računovodstva dugotrajne imovine za poslovni rezultat, a poseban naglasak stavljen je na utjecaj amortizacijskih stopa te metoda obračuna amortizacije na financijski rezultat. Amortizacija bi se mogla koristiti s ciljem prilagođavanja financijskog rezultata poduzeća (na više ili na niže vrijednosti) budući da je u slučaju pojedinih poduzeća amortizacija jedan od većih troškova. To se posebice ističe u slučaju poduzeća koja posjeduju vrlo vrijednu opremu te građevine. Kada je riječ o poduzeću koje je promatrano u ovom radu, otežano je kreiranje zaključaka o utjecaju amortizacije na financijske izvještaje te financijski rezultat poslovanja iz razloga što poduzeće u svojim financijskim izvještajima nije navelo koje amortizacijske stope su korištene za potrebe obračuna amortizacije.

Ključne riječi: dugotrajna imovina, amortizacija, financijski rezultat, financijski izvještaji.

ABSTRACT

Long- term assets are essential for business operations of most companies, especially when it comes to companies that perform production activities and have very valuable assets. Long- term assets are gradually amortized by use, which is why it is necessary to gradually transfer their value to production costs per individual product. Proper calculation and presentation of amortization is also important because in this way doubts about possible manipulation of the business result are removed.

This paper presents all the important determinants of the importance of the accounting of long-term assets for the business result, and special emphasis is placed on the impact of amortization rates and amortization calculation methods on the financial result. Amortization could be used with the aim of adjusting the company's financial result (to higher or lower values), since in the case of certain companies amortization is one of the major costs. That is especially noticeable in the case of companies that own very valuable equipment and buildings. When it comes to the company observed in this paper, it is difficult to make conclusions about the impact of amortization on the financial statements and the financial result of the business because the company did not specify in its financial statements which amortization rates were used for the purposes of calculating amortization.

Keywords: long-term assets, amortization, financial result, financial statements.

SADRŽAJ:

| | |
|---|----|
| SAŽETAK..... | I |
| ABSTRACT | II |
| 1. UVOD..... | 1 |
| 1.1. Definicija rada..... | 1 |
| 1.2. Svrha i ciljevi rada..... | 1 |
| 1.3. Metodologija rada..... | 2 |
| 1.4. Struktura rada..... | 3 |
| 2. DUGOTRAJNA IMOVINA..... | 5 |
| 2.1. Pojmovno određenje bilance..... | 5 |
| 2.2. Klasifikacija imovine poslovnog subjekta..... | 8 |
| 2.3. Pojmovno određenje računovodstvenih politika..... | 11 |
| 2.3.1. Računovodstvene politike u području dugotrajne imovine..... | 12 |
| 3. AMORTIZACIJA DUGOTRAJNE IMOVINE..... | 14 |
| 3.1. Pojmovno određenje amortizacije..... | 14 |
| 3.2. Metode obračuna amortizacije..... | 17 |
| 3.3. Imovina koja podliježe amortizaciji..... | 19 |
| 3.4. Imovina koja ne podliježe amortizaciji..... | 20 |
| 3.5. Računovodstveno evidentiranje amortizacije..... | 20 |
| 3.6. Porezni aspekti amortizacije..... | 21 |
| 4. UTJECAJ RAČUNOVODSTVA DUGOTRAJNE IMOVINE NA POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA..... | 23 |
| 4.1. Poveznice amortizacije i finansijskih izvještaja..... | 23 |
| 4.2. Poveznice amortizacije i finansijskih pokazatelja..... | 23 |
| 4.3. Utjecaj računovodstva dugotrajne imovine na finansijske izvještaje odabranog poduzeća..... | 24 |
| 4.4. Utjecaj računovodstva dugotrajne imovine na finansijske pokazatelje odabranog poduzeća..... | 27 |
| 5. ZAKLJUČAK..... | 29 |

| | |
|--|----|
| LITERATURA..... | 31 |
| PRILOZI | 33 |
| Popis slika | 33 |
| IZJAVA O AUTORSTVU I IZVORNOSTI RADA | 34 |

1. UVOD

Dugotrajna imovina je imovina koja ima uporabni vijek duži od godine dana te nabavnu vrijednost veću od 464,53 € (3.500,00 kn). Riječ je o imovini koja se kroz proces uporabe, neovisno je li riječ o proizvodnom procesu ili pak o pružanju usluga tijekom svog korisnog vijeka postupno troši te tako svoju vrijednost prenosi na nastali proizvod ili uslugu. Ono što je posebice zanimljivo je činjenica kako se kroz obračun amortizacije izravno može utjecati na financijske izvještaje poduzeća, budući da je amortizacija jedan od porezno priznatih troškova. Stoga, u ovom radu se promatra značaj računovodstva dugotrajne imovine za poslovni rezultat poduzeća, neovisno je li riječ o dobiti ili pak gubitku.

1.1. Definicija rada

Dugotrajna imovina čini vrlo bitan dio bilance svakog poduzeća, neovisno je li riječ o poduzećima koja se bave proizvodnom ili uslužnom djelatnošću. Pritom je u praksi najčešće da poduzeća koja se bave proizvodnom djelatnošću raspolažu s dugotrajnom imovinom velike vrijednosti te ista čini glavninu aktive bilance poduzeća. U načelu se dugotrajnom imovinom smatra imovina čija je nabavna vrijednost koja uključuje fakturnu vrijednost te ovisne troškove koji nastaju prilikom nabave veća od 464,53 €.

Prilikom obračuna amortizacije moguće je primjenjivati različite metode, a što se izravno odražava na vrijednost ukupnog troška amortizacije te nerijetko može voditi kreiranju pogrešnog zaključka o trošku amortizacije, kao i do pogrešnih izračuna prilikom izrade kalkulacija prodajne cijene proizvoda. Poduzetnici osim mogućnosti odabira metoda amortizacije imaju i mogućnost odabira različitih stopa amortizacije koje će primjenjivati prilikom obračuna amortizacije. Tako je primjerice moguće primjenjivati umanjene ili uvećane stope (npr. dvostruko uvećane kao porezno priznate stope). Sve ovo izravno utječe na vrijednost ukupnih troškova te na financijski rezultat poduzeća.

Iako se većina dugotrajne imovine amortizira budući da s uporabom postupno svoju vrijednost prenosi na finalni proizvod ili uslugu, postoje kategorije imovine za koje se smatra da nemaju uporabni vijek te se ne amortiziraju. Stoga, nužno je posebno naglasiti koje su to kategorije imovine, kako ne bi došlo do pogrešnog obračuna amortizacije.

1.2. Svrha i ciljevi rada

Svrha ovog rada je utvrđivanje utjecaja računovodstva dugotrajne imovine na poslovni rezultat poduzeća. Odnosno, naglasak je na utvrđivanju utjecaja amortizacije na financijske izvještaje poduzeća (primarno na rashode i financijski rezultat poduzeća) te ujedno i na

financijske pokazatelje koji se koriste s ciljem prezentacije uspješnosti poslovanja poduzeća kada je riječ primjerice o odobravanju kredita i sl.

Osim primarnog cilja ili svrhe rada, moguće je identificirati i druge ciljeve koji se primarno odnose na pojmovno određenje ključnih pojmova ovog rada. Tako je primjerice kao ciljeve moguće istaknuti prikaz računovodstvenih politika u području dugotrajne imovine, klasifikaciju dugotrajne imovine uz razlikovanje imovine koja se amortizira u odnosu na imovinu koja se ne amortizira te isticanje iznimki kada se ne primjenjuje pravilo nabavne vrijednosti, već uporabni vijek iste. Poseban naglasak stavljen je na razlikovanje utjecaja primjene različitih metoda obračuna amortizacije na ukupni trošak amortizacije budući da kod primjene različitih metoda, kao i kod primjene različitih stopa može doći do značajnih odstupanja u vrijednosti troška amortizacije. Potrebno je prikazati računovodstveno evidentiranje amortizacije s ciljem pravilnog računovodstvenog evidentiranja iste. Također, naglasak je stavljen na porezni tretman primjene stopa amortizacije koje se razlikuju u odnosu na one uobičajene, a pritom je poseban naglasak stavljen na primjenu stopa koje su veće u odnosu na dvostruko dopuštene stope amortizacije.

1.3. Metodologija rada

Podaci koji su korišteni u četvrtom dijelu ovog rada su sekundarni podaci koji su raspoloživi u financijskim izvještajima poduzeća te prezentirani na web stranicama istog. Za potrebe pisanja ovog rada korišteno je više metoda znanstvenog istraživanja, odnosno (Zelenika, 2000):

- Metoda deskripcije ili metoda jednostavnog opisivanja, korištena je za potrebe pisanja teorijskog dijela rada te pojmovno određenje ključnih pojmova ovog rada;
- Induktivna metoda ili metoda temeljem koje se od pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu korištena je u četvrtom dijelu ovog rada s ciljem kreiranja zaključaka o utjecaju amortizacije dugotrajne imovine na financijske izvještaje te pokazatelje;
- Deduktivna metoda se temelji na stvaranju pojedinačnih zaključaka temeljem općeg zaključka, kao i induktivna metoda korištena je u četvrtom dijelu ovog rada;
- Metoda analize koja se temelji na rastavljanju složenih pojmova na jednostavnije sastavnice, korištena je u teorijskom dijelu rada s ciljem pojmovnog određenja ključnih pojmova ovog rada;
- Metoda sinteze koja se temelji na sintezi jednostavnijih pojmova u složene, kao i prethodna metoda korištena je za potrebe pisanja teorijskog dijela ovog rada;
- Metoda dokazivanja koja je korištena s ciljem dokazivanja tvrdnji da amortizacija izravno utječe na financijske izvještaje i pokazatelje;

- Metoda opovrgavanja koja je korištena s ciljem opovrgavanja tvrdnje da amortizacija utječe na financijske izvještaje i pokazatelje;
- Metoda klasifikacije koja je korištena s ciljem općeg pojma na posebne u okviru općeg pojma, pritom je metoda korištena za potrebe pisanja teorijskog dijela rada te
- Metoda kompilacije koja je temeljna metoda ovog rada budući da je isti napisan temeljem istraživanja relevantne literature u području dugotrajne imovine.

1.4. Struktura rada

Ovaj rad podijeljen je na pet poglavlja kojima prethode sažetak uz četiri ključne riječi te sažetak na engleskom jeziku.

Prvo poglavlje je uvodno u kojem se sažeto prikazuje temeljna problematika rada kroz samu definiciju rada, nakon čega slijedi isticanje svrhe i ciljeva rada. Potrebno je istaknuti i metodologiju rada, odnosno znanstvene metode koje su korištene za potrebe pisanja ovog rada te se na samom kraju poglavlja ističe struktura rada.

U drugom poglavlju naglasak je stavljen na dugotrajnu imovinu kao jedan od temeljnih pojmova ovog rada, odnosno ponajprije se pojmovno određuje bilanca, dio koje je dugotrajna imovina u dijelu aktive. Nakon toga slijedi klasifikacija imovine poslovnog subjekta, odnosno naglasak je na razlikovanju kratkotrajne i dugotrajne imovine te se posebice klasificiraju vrste dugotrajne imovine kao što je npr. materijalna i nematerijalna dugotrajna imovina. Vrlo bitan dio ovog poglavlja je pojmovno određenje računovodstvenih politika te se pritom poseban osvrt daje na računovodstvene politike u području dugotrajne imovine.

U trećem poglavlju pobliže se definira amortizacija dugotrajne imovine. Na samom početku poglavlja pojmovno se određuje amortizacija, nakon čega slijedi prikaz metoda obračuna amortizacije, što je jedan od vrlo bitnih segmenata ovog rada iz razloga jer odabir metode obračuna amortizacije izravno utječe na ukupan trošak amortizacije te u konačnici na poslovni rezultat poduzeća. Razlikuje se imovina koja podliježe amortizaciji u odnosu na imovinu koja ne podliježe amortizaciji poput zemljišta, koja se tijekom godina ne troše, već se njihova vrijednost može korigirati isključivo primjenom drugih instrumenata u računovodstvu dugotrajne imovine. Posebno se ističe računovodstveno evidentiranje amortizacije dugotrajne imovine, a što je vrlo bitno kako bi se amortizacija uključila u poslovne knjige te posljedično financijske izvještaje poduzeća. Završno, ističu se porezni aspekti amortizacije, što je također još jedan vrlo bitan segment iz rada budući da su dopuštena odstupanja od primjene uobičajenih amortizacijskih stopa.

U četvrtom dijelu rada, na samom početku, se daju poveznice između amortizacije i financijskih izvještaja. Nakon čega slijedi isticanje poveznica između amortizacije i financijskih pokazatelja, budući da se amortizacija uključuje u vrijednost izračuna pojedinih pokazatelja, a posebice kroz vrijednost rashoda, što izravno utječe na vrijednost izračunatih pokazatelja. U nastavku poglavlja se daje objašnjenje o utjecaju računovodstva dugotrajne imovine na financijske izvještaje poduzeća te na vrijednost pokazatelja odabranog poduzeća.

Peti dio rada je zaključak u kojem se iznose temeljni zaključci ovog rada te nakon kojeg slijedi popis korištene literature i popis slika.

2. DUGOTRAJNA IMOVINA

Dugotrajnom imovinom smatra se imovina koja ima uporabi vijek duži od godine dana te nabavnu vrijednost koja uključuje fakturnu vrijednost te ovisne troškove nabave imovine veću od 464,53 € (3.500,00 kn). Pritom je nužno naglasiti kako se dugotrajna imovina različito klasificira i u ovisnosti je o naravi poslovanja poslovnog subjekta. Odnosno, u praksi je moguće kao dugotrajnu imovinu klasificirati i onu koja ima nabavnu vrijednost manju od 464,53 €, ali je pak njen uporabni vijek duži od godine dana. Kao jedan od takvih primjera moguće je istaknuti računalnu opremu koja ima uporabni vijek duži od godine dana, a primjerice može imati nižu nabavnu vrijednost (Slovinac, 2013).

S druge strane, brojni su primjeri industrija čije zalihe uključuju imovinu veće nabavne vrijednosti, ali s obzirom da se ista ugrađuje u finalni proizvod, takva imovina se klasificira kao kratkotrajna imovina, odnosno zalihe sirovina i materijala. Ono što je potrebno posebice istaknuti je klasifikaciju imovine kada je riječ o građevinskim poduzećima. Primjerice, nekretnine su kod većine poduzeća dugotrajna imovina, dok su u slučaju građevinskih poduzeća zapravo proizvodnja u tijeku, odnosno proizvod. Ujedno, ako je neka imovina koja se inače smatra dugotrajnom nabavljena za svrhe daljnje prodaje, također će se ista evidentirati kao imovina namijenjena prodaji, a što ujedno utječe i na amortizaciju ove imovine.

Dugotrajna imovina jedan je od segmenata koji čine aktivu bilance poduzeća, zbog čega se u nastavku ovog poglavlja ponajprije pojmovno određuje bilanca poduzeća, nakon čega slijedi prikaz klasifikacije imovine poslovnog subjekta, odnosno razlikovanje kratkotrajne imovine u odnosu na dugotrajnu na kojoj je naglasak u ovom radu. Pritom se dugotrajna imovina posebno raščlanjuje na svoje temeljne sastavnice kako bi se što efikasnije prikazalo koja dugotrajna imovina se amortizira, a koja ne. Na samom kraju ovog poglavlja pojmovno se određuju računovodstvene politike, odnosno poseban naglasak stavljen je na prikaz računovodstvenih politika u području dugotrajne imovine.

2.1. Pojmovno određenje bilance

Najsažetije, bilanca se može definirati kao prikaz imovine te izvora imovine. Pritom imovina čini aktivu bilance, dok izvori imovine čine njenu pasivu. Izvori imovine mogu biti vlastiti, odnosno riječ je o temeljnom kapitalu ili tuđi. Tuđi izvori imovine su obveze koje mogu biti kratkoročne te dugoročne. „Bilanca predstavlja računovodstveni prikaz stanja i strukture imovine i njenih izvora promatranog subjekta u određenom trenutku, tj. na određeni dan, izražen u financijskim terminima“ (Belak, 2006, p. 48). Temeljem prethodne definicije moguće je razlučiti ključne odrednice bilance. Primarna je činjenica da je riječ o prikazu stanja, odnosno bilanca ne prikazuje promjene u vrijednosti aktive i pasive tijekom

vremenskog razdoblja, već isključivo stanje na točno određeni dan, a što je najčešće 31. prosinca kao datum na koji se sastavljaju financijski izvještaji.

Ipak, postoje poduzeća kojima se poslovna godina razlikuje u odnosu na kalendarsku godinu te takva poduzeća sastavljaju financijske izvještaje s drugim datumom, kao što je npr. 30. rujna. Druga vrlo bitna činjenica je da se bilanca sastavlja izražena u financijskim terminima, odnosno izražena u novčanim jedinicama. Iako se imovina može popisivati u komadima ili drugim jedinicama mjere, nužna je procjena vrijednosti imovine te se pritom ista evidentira u poslovnim knjigama te u financijskim izvještajima sukladno svojoj vrijednosti (Belak, 2006, p. 48).

Bilanca se može definirati i kao temeljni financijski izvještaj koji pokazuje financijski položaj poduzeća (što je temeljeno na međudnosu aktive i pasive poduzeća) te ujedno služi kao podloga za procjenu sigurnosti poslovanja poduzeća (Belak, 2006, p. 49). Ovo je temeljeno na činjenici da bilanca mora biti u ravnoteži, aktiva mora biti jednaka pasivi, odnosno, imovina mora biti jednaka temeljnom kapitalu uvećanom za obveze. Aktiva se može prikazati i kao potreba za financiranjem, dok pasiva ujedno predstavlja dostupna sredstva, neovisno je li riječ o vlastitim ili posuđenim sredstvima.

Na slici 1 prikazana je struktura bilance poduzeća.

| AKTIVA | PASIVA |
|--|---|
| A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI, A NEUPLAĆNI KAPITAL | A) KAPITAL I REZERVE 1. Upisani kapital 2. Premije na emitirane dionice 3. Revalorizacijske rezerve 4. Rezerve 5. Zadržana dobit ili preneseni gubitak 6. Dobit ili gubitak tekuće godine |
| B) DUGOTRAJNA IMOVINA 1. Nematerijalna imovina 2. Materijalna imovina 3. Financijska imovina 4. Potraživanja | B) DUGOROČNA REZERVIRANJA ZA RIZIKE I TROŠKOVE |
| C) KRATKOTRAJNA IMOVINA 1. Zalihe 2. Potraživanja 3. Financijska imovina 4. Novac | C) DUGOROČNE OBVEZE |
| D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I NEDOSPJELA NAPLATA PRIHODA | D) KRATKOROČNE OBVEZE |
| | E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA |

Slika 1: Struktura bilance poduzeća

Izvor: (Žager, et al., 2016, p. 47)

Aktivu bilance čini primarno imovina, odnosno riječ je o kratkotrajnoj i dugotrajnoj imovini. Uz imovinu poduzeća, u aktivi bilance nalaze se potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital te plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja). U pasivi bilance osim kapitala i pričuva nalaze se dugoročna rezerviranja, dugoročne obveze, kratkoročne obveze te odgođeno plaćanje troškova i prihodi budućeg razdoblja.

Bilanca koja je prikazana na prethodnoj slici sastavljena je prema kriteriju rastuće likvidnosti te opadajuće ročnosti, što podrazumijeva da se u aktivu bilance prvo unosi najmanje likvidna imovina, pa sve do najlikvidnije imovine, odnosno novčanih sredstava u blagajni i na računima poduzeća. U pasivi bilance primjenjuje se kriterij opadajuće ročnosti, što podrazumijeva da se prvo prikazuje imovina koja ima dužu ročnost te se posljednja iskazuje imovina s najkraćom ročnosti, odnosno kratkoročne obveze. Pritom, moguće je iskazivanje bilance prema kriteriju opadajuće likvidnosti i rastuće ročnosti, ali se ovo rijetko koristi u praksi, budući da su standardizirani obrasci financijskih izvještaja formirani prema prvom kriteriju, odnosno temeljem rastuće likvidnosti i opadajuće ročnosti.

Bilancu je moguće prikazati prema dva oblika, odnosno prema (Bešvir, 2008):

- Dvostrani pregled ili pregled po foliju te
- Jednostrani pregled ili pregled po pagini.

Bilanca koja je prikazana na prethodnoj slici sastavljena je na temelju dvostranog pregleda ili pregleda po foliju. U ovom slučaju se na lijevoj strani bilance prikazuje aktiva poduzeća, dok se s desne strane prikazuje pasiva poduzeća. Jednostrani pregled je zapravo pregled koji je uobičajen u praksi te je riječ o pregledu u kojem je gornji dio bilance aktiva, dok je donji dio bilance pasiva te su prema ovom obliku sastavljene bilance koje se koriste za potrebe financijskog izvještavanja poslovnih subjekata (kao npr. u obrascu GFI-POD).

Moguće je razlikovati nekoliko vrsta bilanci (Bešvir, 2008):

- Bilancu prema formi – moguće je razlikovati dvostrani i stupnjeviti oblik;
- Po sadržaju se razlikuju pozicije aktive i pasive;
- Prema vremenu sastavljanja razlikuju se proračunske i obračunske bilance;
- Prema razlogu i cilju sastavljanja moguće je razlikovati širok spektar različitih bilanci, odnosno početnu, zaključnu, probnu, fuzijsku, podbilancu, skraćenu, inventurnu, primopredajnu, likvidacijsku, diobenu, sanacijsku, stečajnu, konsolidiranu te zbrojnu.

Svaki od prethodnih tipova bilanci sastavlja se za različite potrebe te je stoga jedan od temeljnih preduvjeta zapravo odabir adekvatnog oblika bilance, a kako bi u konačnici financijsko izvještavanje bilo efikasno (polučilo željene rezultate).

Pri sastavljanju financijskih izvještaja, među koje se ubraja i bilanca primjenjuju se naredna načela (Štahan, 2017):

- Neograničenost vremena poslovanja, odnosno financijski izvještaji sastavljaju se pod pretpostavkom da će poduzeće nastaviti poslovati neograničeno dugi vremenski period;
- Nastanak događaja, odnosno bilanca se sastavlja prema načelu nastanka događaja, tako da se primjerice imovina evidentira u trenutku kada je imovina nabavljena, a ne tek kada je plaćena;
- Značajnost i sažimanje što podrazumijeva da se skupina sličnih pozicija u financijskim izvještajima iskazuje odvojeno. Primjerice, skupine dugotrajne imovine iskazuju se odvojeno u odnosu na kratkotrajnu imovinu;
- Dosljednost, prilikom sastavljanja bilance treba poštivati ista načela tijekom dužeg vremenskog perioda, kako bi se pojednostavilo uspoređivanje vrijednosti tijekom višegodišnjeg razdoblja;
- Usporedivost, što podrazumijeva da se u bilanci iskazuju i vrijednosti za prethodno obračunsko razdoblje, što olakšava usporedbu podataka;
- Trošak nabave što podrazumijeva da se kategorije u bilanci iskazuju prema trošku nabave ili trošku proizvodnje;
- Opreznost, što podrazumijeva kako imovina u bilanci može biti blago podcijenjena, a obveze blago precijenjene;
- Bilančni kontinuitet, što podrazumijeva da početna bilanca tekuće godine mora odgovarati završnoj bilanci prethodne godine te
- Odvojeno mjerenje stavki, što podrazumijeva da se stavke imovine, kapitala i obveza iskazuju odvojeno u bilanci.

2.2. Klasifikacija imovine poslovnog subjekta

Kako bi bilo moguće klasificirati imovinu poduzeća, nužno je da imovina zadovoljava naredne kriterije (Perkušić, 2016, p. 37):

- Ekonomski resurs je pod izravnom kontrolom poduzeća, što podrazumijeva činjenicu kako se u bilanci poduzeća neće iskazivati vrijednost imovine koja nije pod izravnom kontrolom poduzeća kao što je npr. imovina u operativnom leasingu, koja nije u vlasništvu poduzeća;

- Imovina ima pouzdano mjerljivu vrijednost, odnosno mora biti moguće izraziti vrijednost imovine u novčanim jedinicama te
- Od nabavljenog ekonomskog resursa se izravno očekuje realizacija ekonomskih koristi za poduzeće u budućnosti, što podrazumijeva kako će se korištenjem imovine ostvariti prihodi ili pak kako će prihodi biti ostvareni prodajom imovine.

Imovinu je moguće klasificirati sukladno funkcionalnom kriteriju, odnosno temeljem stupnja likvidnosti ili unovčivosti imovine. Funkcionalni kriterij podrazumijeva kako se imovina u bilanci iskazuje u ovisnosti o tome je li riječ o dugotrajnoj ili kratkotrajnoj imovini. Pod pojmom likvidnosti promatra se mogućnost pretvorbe određenog oblika imovine u njen novčani oblik. Prema stupnju likvidnosti moguće je razlikovati dugotrajnu imovinu kao oblik imovine koji je teže unovčiv u odnosu na kratkotrajnu imovinu koja se može unovčiti u kraćem vremenskom periodu (Perčević, 2023). Ovo je vrlo bitno budući da izravno utječe na prikaz bilance, budući da se ista najčešće sastavlja prema kriteriju rastuće likvidnosti i opadajuće ročnosti, ali je moguće sastavljanje bilance prema principu opadajuće likvidnosti i rastuće ročnosti. U drugom slučaju bi se stoga u aktivni bilance poduzeća ponajprije prikazivala najlikvidnija imovina te u pasivi kratkoročne obveze.

Prema pojavnom obliku, imovinu je moguće klasificirati kao (Perkušić, 2016, p. 37):

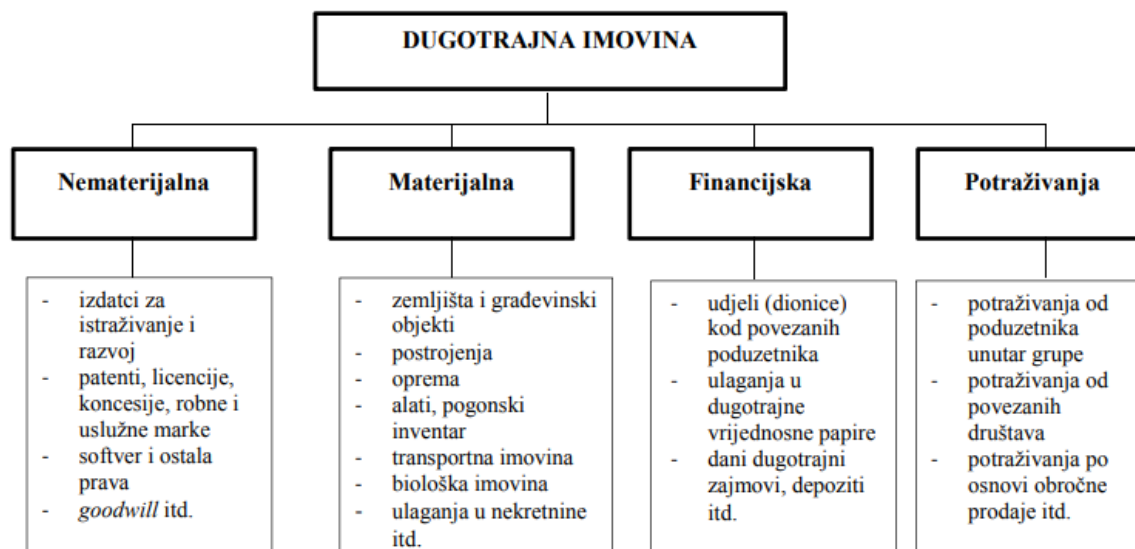
- Fizičkom ili materijalnom obliku, kao materijalnu i nematerijalnu;
- Novac;
- Potraživanja te
- Plaćene troškove budućeg razdoblja i obračunate prihode.

Materijalna imovina ima svoj pojavni oblik te je stoga jednostavnija procjena vrijednosti ovog tipa imovine. S druge strane, nematerijalna imovina nema svoj pojavni oblik, što može imati izravan utjecaj na procjenu vrijednosti takve imovine. Novcem se smatraju novčana sredstva na računima te u blagajni. Potraživanja mogu biti različita, iako se u praksi najčešće pod pojmom potraživanja smatraju potraživanja od kupaca. Posebnu kategoriju čine troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi koji će nastati u narednom obračunskom razdoblju, ali se u tekućem evidentiraju kao imovina.

Moguće je razlikovati kratkotrajnu te dugotrajnu imovinu. Za potrebe ovog rada ne analizira se detaljnije kratkotrajna imovina budući da se na istu ne obračunava amortizacija, već se otpisuje prilikom utroška u proizvodnom procesu ili procesu pružanja usluga. Prethodno je naglašeno kako se dugotrajnom imovinom smatra ona imovina čiji je uporabni vijek duži od godine dana te je njena nabavna vrijednost veća od 464,53 €. Za razliku od kratkotrajne imovine, ova imovina se ne otpisuje jednokratno prilikom stavljanja u uporabu, već se njena

vrijednost postupno prenosi na proizvode ili usluge koji nastaju kao produkt korištenja ove vrste imovine (Perkušić, 2016, p. 37).

Na slici 2 prikazane su kategorije dugotrajne imovine.



Slika 2: Kategorije dugotrajne imovine

Izvor: (Perkušić, 2016, p. 38)

Potrebno je razlikovati skupinu nematerijalne imovine koja nema svoj pojavni oblik u odnosu na materijalnu imovinu koja ima svoj pojavni oblik. U dugotrajnu imovinu ubrajaju se i dugotrajna financijska imovina te dugotrajna potraživanja. Primjerice, potraživanja od kupaca u načelu su kratkotrajna potraživanja, ali u slučaju obročne otplate mogu postati dugotrajna potraživanja ako je rok otplate duži od godine dana.

Dugotrajna imovina može se definirati i kao imobilizirana sredstva budući da je riječ o financijskim sredstvima koja su ujedno imobilizirana u obliku dugotrajne imovine te ih je moguće unovčiti jedino kroz otuđenje dugotrajne imovine, odnosno kroz njenu prodaju ili pak kroz proces amortizacije kroz koji se vrijednost dugotrajne imovine prenosi na troškove poslovanja te u konačnici i na rashode razdoblja u kojem su nastali. Dugotrajnu imovinu moguće je nabavljati iz vlastitih te iz tuđih izvora, što ima izravan utjecaj na strukturu bilance budući da ako se imovina nabavlja iz vlastitih izvora, dolazi isključivo do promjene u strukturi aktive bilance, dok u slučaju kada se imovina nabavlja iz tuđih izvora, tada dolazi do povećanja vrijednosti bilance uslijed povećanja vrijednosti aktive (imovine) te pasive uslijed

povećanja obveza, neovisno je li riječ o kratkoročnim ili dugoročnim obvezama (Perkušić, 2016, p. 38).

Inicijalno evidentiranje imovine u poslovnim knjigama poduzeća temelji se na korištenju metode troška nabave. Ova metoda podrazumijeva da se imovina evidentira prema trošku nabave koji čini zbroj faktorne vrijednosti i ovisnih troškova kao što su primjerice troškovi dostave, montaže i drugi slični troškovi koji nastaju prilikom stavljanja imovine u funkciju. Nakon inicijalnog priznavanja, imovinu je moguće evidentirati prema metodi troška te prema metodi revalorizacije. Prva metoda pretpostavlja evidentiranje prema trošku nabave koji se korigira za ispravak vrijednosti nabavljene imovine. Ova metoda uzima u obzir i mogućnost postojanja gubitaka od usklađenja vrijednosti ako tijekom korisnog vijeka imovine dođe do značajnijeg gubitka vrijednosti iste. Metoda revalorizacije temelji se na evidentiranju dugotrajne imovine u poslovnim knjigama prema fer vrijednosti na dan revalorizacije. Pritom fer vrijednost može biti korigirana za amortizaciju te potencijalne gubitke od umanjenja vrijednosti imovine (Zaloker, 2020).

Potrebno je razlikovati imovinu koja je namijenjena prodaji. Odnosno iako prema svim kriterijima ova imovina zadovoljava uvjete za evidentiranje kao dugotrajna imovina, ista se evidentira kao kratkotrajna iz razloga jer se drži s ciljem daljnje prodaje. Posebnu skupinu dugotrajne imovine čine ulaganja u nekretnine te je u tom slučaju riječ o imovini koja se drži za potrebe najma (Belak, 2006, pp. 254-274).

Računovodstveno evidentiranje imovine vrlo je specifično iz razloga što je prilikom razlikovanja dugotrajne i kratkotrajne imovine nužno uzeti u obzir specifičnosti djelatnosti kojom se poduzeće bavi. Tako će primjerice građevine u građevinskom poduzeću biti kratkotrajna imovina, koja je namijenjena prodaji, dok će građevine u nekom drugom poduzeću biti evidentirane kao dugotrajna imovina te će se na iste obračunavati amortizacija. Poseban problem u slučaju dugotrajne nematerijalne imovine predstavlja pouzdanost mjerenja njene vrijednosti, što je izravna posljedica činjenice kako je otežano pouzdano utvrđivanje vrijednosti npr. interno kreiranih programa, a što se posebice ističe kada je riječ o procjeni vrijednosti goodwilla.

2.3. Pojmovno određenje računovodstvenih politika

Poduzeće u bilješkama uz financijske izvještaje objavljuje podatke o računovodstvenim politikama koje su korištene prilikom sastavljanja financijskih izvještaja. Računovodstvene politike predstavljaju „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“ (Žager, 2008, p. 82).

Pritom odabrane računovodstvene politike treba primjenjivati dosljedno tijekom dužeg vremenskog razdoblja s ciljem omogućavanja usporedivosti objavljenih podataka u financijskim izvještajima. Računovodstvene politike temelje se na primjeni različitih metoda koje se primjenjuju u računovodstvu, tako primjerice kada je riječ o računovodstvu dugotrajne imovine, moguće je razlikovati metode obračuna amortizacije, što izravno utječe na financijske izvještaje. Cilj je što realniji prikaz financijskog položaja poslovanja poduzeća, kao i uspješnosti poslovanja istog. Podloga za određivanje računovodstvenih politika su računovodstvena načela i računovodstveni standardi koji u ovisnosti o karakteristikama poduzeća (ponajprije o veličini poduzeća) mogu biti Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) ili Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI).

Cilj primjene računovodstvenih politika je realan prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja na način da financijski izvještaji, odnosno u ovom slučaju bilanca u kojoj se iskazuje vrijednost dugotrajne imovine, vjerno predstavljaju temelj ekonomskih događaja koji su prethodili sastavljanju bilance. Iz tog razloga je strogo zabranjeno manipuliranje sa financijskim izvještajima poput primjerice precjenjivanja vrijednosti imovine, izostavljanja pojedine imovine iz bilance i sl. (Žager, 2008, p. 25).

2.3.1. Računovodstvene politike u području dugotrajne imovine

Računovodstvene politike u području dugotrajne imovine mogu se definirati zasebno za svaku kategoriju dugotrajne imovine, počevši s dugotrajnom materijalnom imovinom.

Računovodstvenim standardima definirana je amortizacija dugotrajne materijalne imovine iz razloga što se na ovaj način vrijednost imovine postupno prenosi na rashode razdoblja u kojem su nastali. Posljedično, utjecaj amortizacije na rashode izravno se ogleda kroz utjecaj na financijski rezultat poslovanja, odnosno na dobit ili gubitak koji poduzeće ostvaruje tijekom obračunskog razdoblja te na financijske izvještaje. Prilikom obračuna amortizacije moguće je razlikovati linearnu, degresivnu, progresivnu i funkcionalnu metodu, što će biti detaljnije pojašnjeno u narednom poglavlju ovog rada. Potrebno je poseban naglasak staviti na činjenicu kako je metode obračuna amortizacije nužno dosljedno primjenjivati tijekom više vremenskih perioda, a kako bi se ujedno spriječilo manipuliranje s amortizacijom te kako bi se omogućila usporedivost tijekom više obračunskih razdoblja, odnosno poslovnih godina (Žager, 2008, p. 115).

Funkcionalna metoda ili metoda obračuna amortizacije prema jedinici proizvoda vrlo je specifična te je za razliku od tri preostale metode otežana za korištenje. S druge strane, napredak tehnologije potencijalno bi mogao utjecati na povećanje učestalosti korištenja ove metode. Jedan od razloga svakako bi mogao biti i utjecaj pandemije COVID-19 na poslovanje poduzeća. Odnosno, kod pojedinih poduzeća je poslovanje tijekom određenog vremenskog

perioda bilo u smanjenom obujmu ili u potpunosti prekinuto te zapravo nije došlo do prijenosa vrijednosti imovine na proizvode ili usluge. Stoga, u ovom slučaju je trošak amortizacije izravno utjecao na smanjenje dobiti ili pak povećanje ostvarenog gubitka tijekom 2020. ili 2021. godine.

Kada je riječ o dugotrajnoj nematerijalnoj imovini, potrebno je istaknuti više specifičnosti. Odnosno, ako se vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine može pouzdano izmjeriti, tada će se ista moći amortizirati. U praksi je češća pojava da nije moguća pouzdana procjena vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine. U ovom slučaju se u određenim vremenskim intervalima provode testovi umanjenja te se pritom mogu računovodstveno evidentirati umanjenja vrijednosti dugotrajne imovine (Žager, 2008, p. 115).

Potraživanja se početno mjere prema njihovoj fer vrijednosti, naknadno, u ovisnosti o mogućnosti naplate istih, moguće su korekcije potraživanja, a pritom se pod pojmom dugotrajnih potraživanja smatraju ona potraživanja za koja se očekuje kako će im rok naplate biti duži od godine dana. U slučaju da su uočene značajne poteškoće u poslovanju dužnika, nepoštivanje ugovornih odredbi u vidu kašnjenja plaćanja ili sl. te potencijalni nastanak pokretanja stečaja, likvidacije ili slične promjene kod dužnika, moguće je izvršiti otpis potraživanja, što će umanjiti vrijednost dugotrajnih potraživanja (Žager, 2008, p. 118).

3. AMORTIZACIJA DUGOTRAJNE IMOVINE

Dugotrajna imovina se tijekom poslovnog procesa postupno troši te tako svoju vrijednost postupno prenosi na proizvode ili usluge koji nastaju kao rezultat poslovnog procesa. Na samom početku ovog poglavlja, potrebno je pojmovno odrediti amortizaciju, dok se poseban osvrt daje na uporabni vijek imovine koji je definiran sukladno Zakonu o porezu na dobit, temeljem kojeg se definiraju uobičajene amortizacijske stope. Nakon samog pojmovnog određenja amortizacije slijedi prikaz metoda obračuna amortizacije kako bi se istaknule karakteristike svake pojedine metode, a ujedno i utjecaj primjene različitih metoda obračuna amortizacije na financijski rezultat te financijske pokazatelje poduzeća.

Potrebno je posebno naglasiti koja imovina podliježe amortizaciji, a koja imovina ne podliježe amortizaciji budući da se ne troši tijekom svog uporabnog vijeka ili iz drugih razloga. Na samom kraju poglavlja prikazuje se računovodstveno evidentiranje amortizacije, dok je poseban naglasak stavljen na porezni tretman amortizacije iz razloga što je porezno priznata vrijednost amortizacije koja je rezultat primjene dvostrukih uobičajenih stopa amortizacije. Ali, iako je takva vrijednost amortizacije porezno nepriznata u jednom poreznom razdoblju, u drugom postaje porezno priznata, što iziskuje specifično računovodstveno evidentiranje odgođene porezne imovine.

3.1. Pojmovno određenje amortizacije

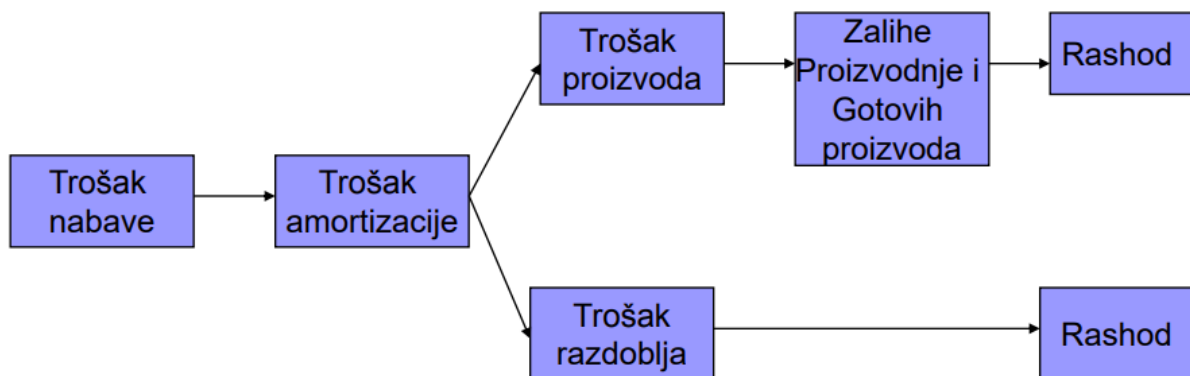
Amortizacija se može pojmovno definirati na više načina. Jedan od njih se odnosi na to da se amortizacija smatra alokacijom sredstava na troškove u razdobljima u kojima se ostvaruju prihodi temeljem korištenja određene imovine (Belak, 2006). Odnosno, moguće je istaknuti kako je temelj za obračun amortizacije sama činjenica kako se imovina u poslovnom procesu postupno troši, ali istovremeno doprinosi stvaranju prihoda koji nastaju kao posljedica prodaje proizvoda ili pak pružanja usluga.

Za razliku od kratkotrajne imovine koja u postupku trošenja najčešće mijenja svoj pojavni oblik te se stoga troši tijekom jednog ili manjeg broja proizvodnih ciklusa, dugotrajna imovina u procesu proizvodnje ne mijenja svoj pojavni oblik (izuzev u slučaju nastanka nekog neželjenog događaja koji ne spada pod pojam uobičajenog poslovanja). Dugotrajna imovina u procesu proizvodnje svoju vrijednost postupno prenosi na proizvode te je stoga nužno vrijednost amortizacije uključiti u trošak proizvodnje. Ovo je ujedno i jedan od temeljnih preduvjeta za efikasno računanje troškova proizvodnje te posljedično efikasnu izradu kalkulacija za pojedine proizvode (Zaloker, 2020).

Potrebno je naglasiti kako se obračun amortizacije vrši samo nad imovinom koja je stavljena u uporabu. Odnosno, dok god je imovina u pripremi, ne vrši se obračun amortizacije. Nakon

trenutka stavljanja imovine u uporabu, obračun amortizacije započinje od prvog mjeseca koji slijedi nakon mjeseca kada je imovina stavljena u uporabu. Također, ukoliko dolazi do otuđenja imovine (prodaja ili sl.), s amortizacijom iste se prestaje po završetku mjeseca kada je imovina otuđena.

Na slici 3 prikazana je amortizacija s računovodstvenog gledišta.



Slika 3: Amortizacija s računovodstvenog gledišta

Izvor: (Perčević, 2023)

Polazišna točka je trošak nabave na temelju kojeg se pomoću amortizacijskih stopa dobije trošak amortizacije. Potrebno je razlikovati amortizaciju u proizvodnji u odnosu na amortizaciju u administraciji, upravi i prodaji. Tako se amortizacija koja nastaje u proizvodnji tereti troškove proizvodnje i povećava vrijednost zaliha gotovih proizvoda. Ovaj tip amortizacije postaje rashod tek kada su proizvodi prodani. S druge strane, amortizacija u administraciji, upravi i prodaji tereti troškove razdoblja u kojem su nastali te se izravno raspoređuje na rashode.

Potrebno je promotriti i amortizaciju s financijskog gledišta. U ovom slučaju trošak amortizacije se uključuje u trošak proizvodnje proizvoda ili pružanja usluga, što zahtijeva korigiranje prodajne cijene istih. Stoga, moguće je istaknuti kako obračun amortizacije dugoročno doprinosi akumulaciji sredstava koja su potrebna za kupovinu nove dugotrajne imovine.

Zakonodavni okvir za obračun amortizacije u Republici Hrvatskoj razlikuje se u ovisnosti je li riječ o zakonodavnom okviru za obračun amortizacije prema računovodstvenim propisima ili

se obračun amortizacije vrši prema poreznim propisima. Amortizacija sukladno računovodstvenim propisima razlikovana je prema Zakonu o računovodstvu, HSFI 5, HSFI 6, MRS 16 i MRS 38. Ujedno, Zakon o računovodstvu temeljni pravni akt temeljem kojeg se poduzetnici klasificiraju prema veličini, a što izravno utječe na 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).

Na slici 4 prikazan je vijek uporabe u godinama te odgovarajuće amortizacijske stope koje se primjenjuju za amortizaciju dugotrajne imovine.

| Red. br. | Opis | Redovna stopa | | Podvostručena stopa | |
|----------|--|----------------------|-----------|----------------------|-----------|
| | | Vijek uporabe (god.) | Stopa (%) | Vijek uporabe (god.) | Stopa (%) |
| 1. | Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT | 20 | 5 | 10 | 10 |
| 2. | Osnovno stado i osobni automobili | 5 | 20 | 2,5 | 40 |
| 3. | Nematerijalna imovina, oprema, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju | 4 | 25 | 2 | 50 |
| 4. | Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže | 2 | 50 | 1 | 100 |
| 5. | Za ostalu nespomenutu imovinu | 10 | 10 | 5 | 20 |

Slika 4: Amortizacijske stope

Izvor: (Zaloker, 2018)

Vrlo bitno je istaknuti amortizacijske stope prikazane na slici 4, a koje su definirane sukladno odrednicama Zakona o porezu na dobit. Pritom se amortizacijske stope računaju temeljem uporabnog vijeka svake kategorije imovine. Moguće je uočiti kako najduži uporabni vijek imaju građevinski objekti te brodovi koji su veći od 1.000 BRT. U ovu skupinu moguće je uvrstiti i ulaganja u nekretnine koja se vrednuju prema trošku nabave. Njihov pretpostavljeni vijek uporabe je 20 godina, temeljem čega se primjenjuje stopa od 5%. kod ove skupine moguća je primjena udvostručenih amortizacijskih stopa od 10%. Potrebno je uzeti u obzir činjenicu kako je najčešće riječ o vrlo vrijednoj imovini, rezultat čega su visoki iznosi obračunatog troška amortizacije.

Moguće je istaknuti kako je ovo jedna od skupina imovine gdje je potencijalno moguća primjena uvećanih amortizacijskih stopa s ciljem manipulacije s financijskim rezultatom poslovanja poduzeća, ponajprije iz razloga što je najčešće riječ o imovini velike vrijednosti.

Drugu skupinu čine biološka imovina (osnovno stado) i osobni automobili, za koje se pretpostavlja da imaju uporabni vijek od 5 godina. U skupinu osobnih automobila ubrajaju se

vozila koja osim sjedišta za vozača imaju maksimalno još 8 dodatnih sjedišta, dok se druga vozila smatraju gospodarskim vozilima kojima je uporabni vijek 4 godine. Kada je riječ o nematerijalnoj imovini, definiran je njen uporabni vijek od 4 godine, uz zadovoljavanje uvjeta da je moguće pouzdano procijeniti vrijednost nematerijalne imovine. Posebnu skupinu predstavlja računalna i druga slična oprema kojoj se pretpostavlja uporabni vijek od dvije godine, ali se u praksi može amortizirati tijekom godine dana, što poduzetnici nerijetko koriste, a posebice u slučaju ukoliko žele redovito modernizirati postojeću računalnu opremu u poduzeću.

Posebnu skupinu čini ostala dugotrajna imovina, riječ je o imovini koja nije svrstana u nijednu drugu skupinu te se pritom primjenjuje pretpostavka da je uporabni vijek imovine 10 godina te da je moguća primjena udvostručenih amortizacijskih stopa od 20%.

3.2. Metode obračuna amortizacije

Članak 12. Zakona o porezu na dobit propisuje primjenu linearne metode obračuna amortizacije. Pritom, u praksi je moguće razlikovati dvije skupine metoda obračuna amortizacije, a koje se mogu koristiti za interne potrebe poduzeća. Prvu skupinu čine vremenske metode obračuna amortizacije, odnosno linearna, progresivna te regresivna metoda. S druge strane, posebnu skupinu čini funkcionalna metoda obračuna amortizacije koja se temelji na učinku. Iako se funkcionalna metoda rjeđe primjenjuje u praksi budući da je najučestalija primjena linearne metode obračuna amortizacije jer je ujedno i najjednostavnija za primjenu, funkcionalna metoda bi mogla biti poželjna za primjenu u uvjetima nesigurnosti kao što je pandemija COVID-19 koje dovode do poremećaja u poslovanju.

Odnosno, funkcionalna metoda obračuna amortizacije izravno prati promjene u obujmu poslovanja te bi u slučaju obustave proizvodnje trošak amortizacije bio 0,00 €. Izravna posljedica primjene funkcionalne metode bi bilo smanjenje rashoda poslovanja te utjecaj na povećanje prihoda ili smanjenje gubitka poslovanja. S druge strane, u slučaju povećanja obujma poslovanja, temeljem čega se dugotrajna imovina više troši, a što je posebice vidljivo na primjeru strojeva koji imaju definirano koliko komada određenog proizvoda mogu proizvesti, funkcionalna metoda dovela bi do povećanja troška amortizacije te ujedno do realnijeg iskazivanja istog.

Na slici 5 prikazana je primjena linearne metode obračuna amortizacije.

| Godina | Godišnja stopa amortizacije | Godišnji iznos amortizacije | Sadašnja vrijednost |
|----------------|-----------------------------|-----------------------------|---------------------|
| 1. | 20 | 30.000 | 120.000 |
| 2. | 20 | 30.000 | 90.000 |
| 3. | 20 | 30.000 | 60.000 |
| 4. | 20 | 30.000 | 30.000 |
| 5. | 20 | 30.000 | 0 |
| Ukupno: | 100 | 150.000 | - |

Slika 5: Linearna metoda obračuna amortizacije

Izvor: (Dražić Lutilsky, et al., 2004)

Ova metoda podrazumijeva da se tijekom svih godina uporabnog vijeka imovine ista jednako troši, posljedica čega je činjenica da je tijekom svih godina uporabnog vijeka godišnja stopa amortizacije jednaka. U ovom slučaju je to stopa od 20%. U roku od 5 godina je ova imovina u potpunosti amortizirana te je sadašnja vrijednost na kraju 5. godine jednaka 0,00 €.

Na slici 6 dan je prikaz primjene progresivne metode obračuna amortizacije.

| Godina | Godišnja stopa amortizacije | Godišnji iznos amortizacije | Sadašnja vrijednost |
|----------------|-----------------------------|-----------------------------|---------------------|
| 1. | 5 | 7.500 | 142.500 |
| 2. | 15 | 22.500 | 120.000 |
| 3. | 20 | 30.000 | 90.000 |
| 4. | 25 | 37.500 | 52.500 |
| 5. | 35 | 52.500 | 0 |
| Ukupno: | 100 | 150.000 | - |

Slika 6: Progresivna metoda obračuna amortizacije

Izvor: (Dražić Lutilsky, et al., 2004)

Progresivna metoda obračuna amortizacije podrazumijeva kako se imovina sa svakom narednom godinom tijekom uporabnog vijeka više troši, posljedica čega je povećanje godišnje stope amortizacije. Usporedi li se ovaj obračun s onim koji je prikazan na prethodnoj slici, moguće je uočiti kako se zapravo u ovom slučaju tijekom prve dvije godine uporabnog vijeka primjenjuju umanjene stope, tek u trećoj godini se primjenjuje linearna stopa, dok se u četvrtoj i petoj godini korištenja imovine primjenjuju uvećane amortizacijske stope. Posljedica primjene ovakvih stopa je činjenica da trošak amortizacije raste sa svakom godinom uporabnog vijeka imovine, što ujedno može izravno utjecati na financijski rezultat poslovanja poduzeća, kao i na njegove financijske izvještaje te financijske pokazatelje.

Na slici 7 prikazana je primjena degresivne metode obračuna amortizacije koja pretpostavlja kako se imovina najčešće koristi te time u troši u početnim godinama uporabnog vijeka.

| Godina | Godišnja stopa amortizacije | Godišnji iznos amortizacije | Sadašnja vrijednost |
|----------------|-----------------------------|-----------------------------|---------------------|
| 1. | 35 | 52.500 | 97.500 |
| 2. | 25 | 37.500 | 60.000 |
| 3. | 20 | 30.000 | 30.000 |
| 4. | 15 | 22.500 | 7.500 |
| 5. | 5 | 7.500 | 0 |
| Ukupno: | 100 | 150.000 | - |

Slika 7: Degresivna metoda obračuna amortizacije

Izvor: (Dražić Lutilsky, et al., 2004)

U ovom slučaju se u prve dvije godine uporabnog vijeka imovine koriste uvećane stope, dok se u trećoj godini koristi linearna stopa za obračun amortizacije. U četvrtoj i petoj godini koriste se umanjene stope. Kao i u slučaju prethodne metode, primjena umanjenih ili uvećanih stopa ima izravan utjecaj na rashode poslovanja. U ovom slučaju su tijekom početne dvije godine rashodi poslovanja uvećani, dok su tijekom posljednje dvije godine uporabnog vijeka imovine rashodi umanjeni, što za posljedicu može imati povećanje dobiti ili smanjenje gubitka.

Zaključno, potrebno je naglasiti da koju god metodu poduzetnici primjenjivali, završni rezultat je identičan, odnosno imovina se može otpisati samo do nabavne vrijednosti. Jedina razlika je utjecaj odabira metode ili pak amortizacijskih stopa što za posljedicu ima utjecaj na financijski rezultat određene poslovne godine.

3.3. Imovina koja podliježe amortizaciji

Kako bi se dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina mogla amortizirati, nužno je zadovoljavanje narednih uvjeta (Perčević, 2023):

- Imovina se koristi duže od jednog obračunskog razdoblja, odnosno duže od jedne poslovne godine;
- Imovina ima ograničen vijek trajanja te
- Imovina se koristi u proizvodnji proizvoda, prodaji robe, pružanju usluga ili za administrativne potrebe.

Jedan od temeljnih preduvjeta za obračun amortizacije nematerijalne ili materijalne imovine je da se ta imovina koristi duže od jedne godine. Stoga, moguće je da se kao dugotrajna imovina klasificira imovina koja ima nabavnu vrijednost manju od 464,53 €, ukoliko ima uporabni vijek duži od godine dana. S druge strane, ako imovina ima značajno veću vrijednost, ali se ista troši tijekom jednog proizvodnog procesa, tada se evidentira kao kratkotrajna imovina, odnosno kao zalihe.

Također, jedan od temeljnih preduvjeta za obračun amortizacije je i ograničen vijek trajanja imovine. Odnosno, nije svrsishodno obračunavati amortizaciju na primjerice umjetnička djela koja nemaju ograničen vijek trajanja te za koja je moguće očekivati kako će im vrijednost rasti s godinama starosti.

Kako bi se obračunavala amortizacija, potrebno je da se imovina koristi za potrebe proizvodnje, prodaje roba, pružanja usluga ili za administrativne potrebe. Ujedno, potrebno je naglasiti kako je trošak amortizacije imovine koja ne služi za obavljanje gospodarske djelatnosti porezno nepriznat trošak.

3.4. Imovina koja ne podliježe amortizaciji

Za razliku od imovine koja podliježe amortizaciji, dugotrajna imovina koja ne podliježe amortizaciji u načelu nema ograničen vijek trajanja. Stoga, amortizaciji ne podliježu zemljišta, šume i druga prirodna bogatstva za koja se smatra kako uporabom neće nestati, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela (Zakon o porezu na dobit, NN 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).

Zemljišta mogu biti poljoprivredna te građevinska, smatra se kako s propašću onoga što se na njima nalazi neće nestati, odnosno ne može se definirati da zemljišta imaju uporabni vijek, stoga se ista ne amortiziraju. Do nestanka zemljišta može doći u slučaju prirodnih katastrofa ili sl., što je u praksi rijetkost. U posebnu skupinu spadaju spomenici kulture te umjetnička djela koja su najčešće vrijednija što su starija. U ovu skupinu imovine mogu se ubrojiti i dionice te drugi vrijednosni papiri koji ne podliježu amortizaciji već se provodi usklađivanje vrijednosti. Ovo je izravno moguće povezati s činjenicom da se očekuje kako vrijednosni papiri ne gube na vrijednosti te kako se očekuje da će izdavatelj dionica kao vrijednosnog papira poslovati neograničen vremenski period.

3.5. Računovodstveno evidentiranje amortizacije

Nakon samog obračuna amortizacije nužno je provesti računovodstveno evidentiranje iste. Temeljem obračuna amortizacije, vrijednost troška amortizacije se evidentira dugovno na

konto trošak amortizacije te potražno na odgovarajući konto ispravka vrijednosti imovine koja se amortizira. Nakon samog računovodstvenog evidentiranja amortizacije, po završetku obračunskog razdoblja, troškovi se prenose na troškove proizvodnje ili pak na rashode razdoblja, u ovisnosti o tome gdje su pojedini troškovi nastali. Stoga, troškovi amortizacije koji su nastali u proizvodnji terete konto rasporeda troškova za obračun proizvoda te se transferiraju na konto proizvodnja u tijeku. S druge strane, kada je riječ o amortizaciji koja se koristi za potrebe administracije, uprave i prodaje, ista se, preko konta raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda, prebacuje na rashode razdoblja.

3.6. Porezni aspekti amortizacije

U načelu, amortizacija je porezno priznati trošak poslovanja. Pritom je porezno priznata primjena stopa koje su do dvostrukih uobičajenih stopa amortizacije. Izravna posljedica primjene ovakvih stopa je nastanak odgođene porezne imovine iz razloga što je u trenutku obračuna troška amortizacije po stopama koje su veće od dvostruko porezno priznatih taj trošak porezno nepriznat, ali će u budućnosti postati porezno priznat u trenutku čim trošak amortizacije određene imovine bude obračunat u iznosu koji je manji od dvostruko porezno priznatog.

Na slici 8 prikazano je računovodstveno evidentiranje odgođene porezne imovine.

| 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 | |
| | Odgodena 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 8: Računovodstveno evidentiranje odgođene porezne imovine

Izvor: (Guzić, 2022, p. 69)

Vrlo bitan je korak broj 2. prikazan na prethodnoj slici u kojem se razlikuje porez na dobit koji nastaje kao posljedica ostvarene dobiti u odnosu na odgođenu poreznu imovinu koja je nastala kao posljedica primjene stopa amortizacije koje su bile veće u odnosu na dvostruko dopuštene stope amortizacije.

Potrebno je istaknuti situacije kada amortizacija nije porezno priznati trošak. Riječ je o narednim situacijama (Zakon o porezu na dobit, NN 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):

- Amortizacija revalorizirane imovine, odnosno priznaje se trošak amortizacije samo nabavne vrijednosti imovine, bez revaloriziranog dijela;
- Amortizacija otpisane dugotrajne imovine;
- Amortizacija osobnih automobila i drugih prijevoznih sredstava za osobni prijevoz nabavne vrijednosti veće od 53.089,12 €. U ovom slučaju priznaje se trošak amortizacije na nabavnu vrijednost do tog iznosa, dok je amortizacija obračunata na nabavnu vrijednost koja premašuje taj iznos porezno nepriznati trošak;
- Amortizacija imovine koja ne služi za obavljanje gospodarske djelatnosti te
- Amortizacija goodwilla koji je nastao pri statusnim promjenama poduzeća.

4. UTJECAJ RAČUNOVODSTVA DUGOTRAJNE IMOVINE NA POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA

Računovodstvo dugotrajne imovine, odnosno sami obračun amortizacije ima izravan utjecaj na poslovni rezultat poduzeća. Rezultat je to činjenice kako je amortizacija jedan od najznačajnijih rashoda u slučaju pojedinih poduzeća. Stoga, primjena različitih metoda amortizacije ili pak primjena različitih amortizacijskih stopa ima izravan utjecaj na rashode poduzeća. U nastavku ovog poglavlja ističu se poveznice amortizacije i financijskih izvještaja, nakon čega slijedi prikaz poveznica amortizacije i financijskih pokazatelja.

Ključni dio ovog rada je razumijevanje utjecaja računovodstva dugotrajne imovine na financijske izvještaje te financijske pokazatelje. Za primjer, u ovom dijelu rada odabrano je revidirano, konsolidirano izvješće poduzeća Luka Ploče d.d. za 2022. godinu. Pritom se promatraju primarno podaci koji se odnose na amortizaciju iz bilješki uz financijske izvještaje poduzeća te se temeljem njih kreiraju zaključci o utjecaju amortizacije dugotrajne imovine na financijske izvještaje te financijske pokazatelje.

4.1. Poveznice amortizacije i financijskih izvještaja

Trošak amortizacije izravno je povezan sa financijskim izvještajima budući da trošak amortizacije izravno povećava rashode koji su sastavni dio računa dobiti i gubitka. S druge strane, amortizacija izravno utječe i na samu bilancu budući da se u aktivi prikazuje neto vrijednost imovine, odnosno nabavna vrijednost imovine koja je umanjena za njen ispravak vrijednosti koji se računovodstveno evidentira prilikom obračuna amortizacije.

4.2. Poveznice amortizacije i financijskih pokazatelja

Potrebno je uzeti u obzir poveznice amortizacije i financijskih pokazatelja. Jedan od prvih pokazatelja koji je izravno pod utjecajem obračuna amortizacije je koeficijent financijske stabilnosti. Ovaj pokazatelj stavlja u odnosu dugotrajnu imovinu sa kapitalom uvećanim za dugoročne obveze. U slučaju da je pokazatelj manji od 1 pretpostavlja se kako se iz dugoročnih izvora financira dio kratkotrajne imovine. S druge strane, ako je pokazatelj veći od 1, pretpostavlja se kako se dio dugotrajne imovine financira iz kratkoročnih izvora. U slučaju da se primjenjuju umanjene stope amortizacije, to može voditi prikazu vrijednosti dugotrajne imovine većom u odnosu na realnu vrijednost te suprotno ukoliko bi se primjenjivale uvećane stope.

Utjecaj amortizacije ogleda se i na izračun koeficijenta zaduženosti koji u omjer stavlja ukupne obveze te ukupnu imovinu. Prema ovom koeficijentu se pretpostavlja kako bi zaduženost trebala biti 70% ili manja.

Utjecaj amortizacije ogleda se i na izračun koeficijenta vlastitog financiranja koji u omjer stavlja glavnica te ukupnu imovinu. Ovaj koeficijent sugerira koji dio imovine se financira iz vlastitih izvora te je poželjna vrijednost pokazatelja minimalno 30%.

Amortizacija utječe i na izračun koeficijenta obrta ukupne imovine koji u omjer stavlja ukupne prihode i ukupnu imovinu. Ovaj pokazatelj sugerira koliko se puta ukupna imovina obrne tijekom jedne poslovne godine. Isto se odnosi i na koeficijent obrta dugotrajne imovine koji u odnos stavlja ukupne prihode te dugotrajnu imovinu.

Trošak amortizacije ima izravan utjecaj na vrijednost ukupnih rashoda te tako i na izračun koeficijenta ekonomičnosti ukupnog poslovanja i koeficijenta ekonomičnosti poslovnih aktivnosti. Koeficijent ekonomičnosti ukupnog poslovanja u odnos stavlja ukupne prihode i ukupne rashode, dok koeficijent ekonomičnosti poslovnih aktivnosti u odnos stavlja prihode od poslovne aktivnosti te rashode od poslovne aktivnosti.

Izračun amortizacije ima izravan utjecaj i na druge pokazatelje koji uključuju neto dobit, dobit prije oporezivanja i druge vrijednosti koje su izravno pod utjecajem izračuna vrijednosti troškova, odnosno rashoda određenog razdoblja. Tako je moguće istaknuti izravan utjecaj na neto maržu profita koja stavlja u odnos neto dobit uvećana za kamate sa ukupnim prihodima. U slučaju da se kroz rashode od amortizacije utječe na povećanje neto dobiti, tada će i vrijednost ovog pokazatelja biti veća te obrnuto. Stopa povrata imovine (eng. Return on asset – ROA) stavlja u odnos dobit nakon oporezivanja s vrijednošću ukupne imovine, dok stopa povrata na kapital (eng. Return on equity – ROE) stavlja u odnos neto dobit i glavnica.

Zaključno, moguće je istaknuti kako primjena umanjenih ili uvećanih stopa amortizacije može voditi različitom iskazivanju financijskih pokazatelja, što može za posljedicu imati dovođenje u zabludu investitora ili nekih drugih dionika poduzeća koji imaju interes u istom.

4.3. Utjecaj računovodstva dugotrajne imovine na financijske izvještaje odabranog poduzeća

Na primjeru revidiranog konsolidiranog izvještaja odabranog poduzeća moguće je uočiti kako amortizacija izravno utječe na financijske izvještaje. Ističe se kako se u poduzeću primjenjuje linearna metoda amortizacije, a pritom se skupine imovine kao što su zemljišta te investicije u tijeku ne amortiziraju.

Na slici 9 prikazane su usporedne vrijednosti troška amortizacije nematerijalne imovine poduzeća za 2021. te 2022. godinu.

BILJEŠKA 15 – NEMATERIJALNA IMOVINA*Luka Ploče Grupa**(u tisućama kuna)***Stanje na dan 1. siječnja 2021.**

| | Nematerijalna imovina |
|--|----------------------------------|
| Nabavna vrijednost | 2.916 |
| Ispravak vrijednosti | (2.351) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost | 565 |

Za godinu koja je završila 31. prosinca 2021.

| | |
|--|------------|
| Neto knjigovodstvena vrijednost na početku godine | 565 |
| Prijenos s imovine u pripremi | 64 |
| Amortizacija | (210) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost na kraju godine | 419 |

Stanje na dan 31. prosinca 2021.

| | |
|--|------------|
| Nabavna vrijednost | 2.977 |
| Ispravak vrijednosti | (2.558) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost na kraju godine | 419 |

Za godinu koja je završila 31. prosinca 2022.

| | |
|--|------------|
| Neto knjigovodstvena vrijednost na početku godine | 419 |
| Povećanja | 1 |
| Amortizacija | (112) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost na kraju godine | 308 |

Stanje na dan 31. prosinca 2022.

| | |
|--|------------|
| Nabavna vrijednost | 2.999 |
| Ispravak vrijednosti | (2.691) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost | 308 |

Slika 9: Amortizacija nematerijalne imovine poduzeća

Izvor: (www.zse.hr)

Ne navodi se po kojoj stopi je obračunata amortizacija, već se navodi isključivo da je riječ o amortizaciji ulaganja u računalne software i mrežnu stranicu.

Vrijednost rashoda amortizacije dugotrajne materijalne imovine odabranog poduzeća prikazana je na slici 10.

BILJEŠKA 16 – NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA

| Luka Ploče Grupa | Zemljište i zgrade | Oprema | Investicije u tijeku | Ulaganja u tuđu imovinu | Ukupno |
|--|-----------------------|----------------|-------------------------|-------------------------------|----------------|
| <i>(u tisućama kuna)</i> | | | | | |
| Stanje 1. siječnja 2021. | | | | | |
| Nabavna vrijednost | 54.625 | 434.275 | 3.897 | 13.802 | 506.599 |
| Akumulirana amortizacija | (7.255) | (111.782) | - | (8.463) | (127.500) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost | 47.370 | 322.493 | 3.897 | 5.339 | 379.099 |
| Za godinu završenu 31. prosinca 2021. | | | | | |
| Početna neto knjigovodstvena vrijednost | 47.370 | 322.493 | 3.897 | 5.339 | 379.099 |
| Povećanje | 285 | 1022 | 22.060 | 88 | 23.455 |
| Prijenos s imovine u pripremi | - | 20.867 | (21.107) | 240 | - |
| Modifikacija najмова | - | (8) | - | - | (8) |
| Amortizacija | (1.853) | (13.803) | - | (447) | (16.103) |
| Zaključno neto knjigovodstveno stanje | 45.802 | 330.571 | 4.850 | 5.220 | 386.443 |
| Stanje 31. prosinca 2021. | | | | | |
| Nabavna vrijednost | 54.910 | 456.156 | 4.850 | 14.130 | 530.046 |
| Akumulirana amortizacija | (9.108) | (125.585) | - | (8.910) | (143.603) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost | 45.802 | 330.571 | 4.850 | 5.220 | 386.443 |
| Za godinu završenu 31. prosinca 2022. | | | | | |
| Početna neto knjigovodstvena vrijednost | 45.802 | 330.571 | 4.850 | 5.220 | 386.443 |
| Povećanje | - | 349 | 21.957 | 78 | 22.384 |
| Prijenos s imovine u pripremi | - | 22.327 | (22.327) | - | - |
| Prodaja i otpis | - | (243) | (1.196) | (475) | (1.914) |
| Amortizacija | (1.871) | (14.802) | - | (406) | (17.079) |
| Zaključno neto knjigovodstveno stanje | 43.931 | 338.202 | 3.284 | 4.417 | 389.834 |
| Stanje 31. prosinca 2022. | | | | | |
| Nabavna vrijednost | 54.609 | 463.745 | 3.284 | 12.003 | 533.641 |
| Akumulirana amortizacija | (10.678) | (125.543) | - | (7.586) | (143.807) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost | 43.931 | 338.202 | 3.284 | 4.417 | 389.834 |

Slika 10: Amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme

Izvor: (www.zse.hr)

Kao i u slučaju slike 9, navedeni su iznosi obračunate amortizacije te efekt iste na neto knjigovodstvenu vrijednost imovine. Potrebno je naglasiti kako bi se u slučaju primjene umanjenih stopa amortizacije neto knjigovodstvena vrijednost sporije umanjivala, što bi prividno prikazivalo vrijednost imovine poduzeća većom u odnosu na realnu. Također, u slučaju primjene uvećanih stopa, vrijednost imovine se prikazuje manjom u odnosu na realnu, uz stvaranje utjecaja na račun dobiti i gubitka te smanjenje dobiti ili povećanje gubitka.

Na slici 11 prikazani su rashodi amortizacije drugog dijela dugotrajne materijalne imovine odabranog poduzeća.

BILJEŠKA 16 – NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA (nastavak)

| Luka Ploče d.d. | Zemljište i zgrade | Oprema | Investicije u tijeku | Ulaganja u tuđu imovinu | Ukupno |
|--|--------------------|----------------|----------------------|-------------------------|----------------|
| <i>(u tisućama kuna)</i> | | | | | |
| Stanje 1. siječnja 2021. | | | | | |
| Nabavna vrijednost | 54.221 | 422.704 | 3.061 | 15.540 | 495.526 |
| Akumulirana amortizacija | (7.038) | (107.133) | - | (10.484) | (124.655) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost | 47.183 | 315.571 | 3.061 | 5.056 | 370.871 |
| Za godinu završenu 31. prosinca 2021. | | | | | |
| Početna neto knjigovodstvena vrijednost | 47.183 | 315.571 | 3.061 | 5.056 | 370.871 |
| Povećanje | - | 823 | 22.060 | - | 22.883 |
| Prijenos s imovine u pripremi | - | 20.032 | (20.272) | 240 | - |
| Smanjenje i prodaja | - | (8) | - | - | (8) |
| Amortizacija | (1.844) | (13.058) | - | (409) | (15.311) |
| Zaključno neto knjigovodstveno stanje | 45.339 | 323.360 | 4.849 | 4.887 | 378.435 |
| Stanje 31. prosinca 2021. | | | | | |
| Nabavna vrijednost | 54.221 | 443.551 | 4.849 | 15.780 | 518.401 |
| Akumulirana amortizacija | (8.882) | (120.191) | - | (10.893) | (139.966) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost | 45.339 | 323.360 | 4.849 | 4.887 | 378.435 |
| Za godinu završenu 31. prosinca 2022. | | | | | |
| Početna neto knjigovodstvena vrijednost | 45.339 | 323.360 | 4.849 | 4.887 | 378.435 |
| Povećanje | - | - | 17.320 | - | 17.320 |
| Prijenos s imovine u pripremi | - | 17.628 | (17.628) | - | - |
| Smanjenje i prodaja | - | (239) | (1.258) | (130) | (1.627) |
| Amortizacija | (1.843) | (13.707) | - | (346) | (15.896) |
| Zaključno neto knjigovodstveno stanje | 43.496 | 327.042 | 3.283 | 4.411 | 378.232 |
| Stanje 31. prosinca 2022. | | | | | |
| Nabavna vrijednost | 54.053 | 445.841 | 3.283 | 11.981 | 515.158 |
| Akumulirana amortizacija | (10.557) | (118.799) | - | (7.570) | (136.926) |
| Neto knjigovodstvena vrijednost | 43.496 | 327.042 | 3.283 | 4.411 | 378.232 |

Slika 11: Amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme - nastavak

Izvor: (www.zse.hr)

S obzirom da odabrano poduzeće u svojim financijskim izvještajima nije objavilo informacije o amortizacijskim stopama koje su primijenjene za obračun amortizacije, otežano je detaljnije razmatranje te kreiranje zaključaka o utjecaju amortizacijskih stopa na rezultat poslovanja te financijska izvješća poduzeća.

4.4. Utjecaj računovodstva dugotrajne imovine na financijske pokazatelje odabranog poduzeća

Kada bi poduzeće Luka Ploče d.d. u svom poslovanju primjenjivalo umanjene stope amortizacije, to bi vodilo stvaranju različite vrijednosti koeficijenta financijske stabilnosti

budući da bi došlo do nerealnog iskazivanja vrijednosti dugotrajne imovine u financijskim izvještajima poduzeća. Posljedica toga može biti dovođenje investitora u zabludu.

Kada je riječ o koeficijentu zaduženosti, u slučaju kada bi poduzeće primjenjivalo umanjene stope te time uvećavalo neto vrijednost dugotrajne imovine, to bi smanjilo koeficijent zaduženosti. S druge strane, primjena uvećanih stopa te time i umanjivanje neto vrijednosti imovine povećalo koeficijent zaduženosti.

U slučaju koeficijenta obrta ukupne imovine, s primjenom umanjениh stopa amortizacije dolazi do prividnog prikaza veće vrijednosti imovine te ujedno i umanjivanja ovog koeficijenta. S druge strane, kod primjene uvećanih stopa amortizacije dolazi do umanjivanja neto vrijednosti dugotrajne imovine te time i ukupne vrijednosti imovine, što za posljedicu ima povećanje ovog koeficijenta.

Primjena umanjениh ili uvećanih stopa amortizacije može imati izravan utjecaj na izračun pokazatelja ekonomičnosti ukupnog poslovanja te ekonomičnosti poslovnih aktivnosti budući da se u nazivnik kod izračuna oba pokazatelja uključuju rashodi. Primjena umanjениh stopa amortizacije vodi prividnom povećanju pokazatelja, dok primjena uvećanih stopa amortizacije vodi prividnom smanjenju vrijednosti pokazatelja.

5. ZAKLJUČAK

Dugotrajna imovina dio je aktive bilance poduzeća. Čine ju nematerijalna i materijalna imovina, financijska imovina, dugotrajna potraživanja te posebne kategorije dugotrajne imovine, odnosno ulaganja u nekretnine te uz imovinu u pripremi i sl. Prilikom klasificiranja svakog pojedinog tipa imovine nužno je uzeti u obzir nabavnu vrijednost iste, ali i njen uporabni vijek, koji bi trebao biti duži od godine dana. Tako se u načelu dugotrajnom imovinom smatra ona čija je nabavna vrijednost veća od 464,53 € te uporabni vijek duži od godine dana. Moguće je kao dugotrajnu imovinu priznati onu čija je nabavna vrijednost manja od 464,53 €, ali pod uvjetom da je njen uporabni vijek duži od godine dana. U praksi se ovo najčešće izbjegava s ciljem pojednostavljivanja računovodstvenog evidentiranja takve imovine te s ciljem izbjegavanja obračuna amortizacije budući da je jednostavnije takvu imovinu jednokratno otpisati.

Kao jednu od specifičnosti moguće je istaknuti poduzeća koja imaju imovinu velike vrijednosti, ali se ista klasificira kao kratkotrajna budući da se ugrađuje u finalni proizvod. Jedan od takvih primjera svakako je i brodogradnja. U praksi postoji više metoda obračuna amortizacije, a s ciljem adekvatnog obračuna nužna je primjena metode koja je odgovarajuća za odabrano poduzeće. Usto, potrebno je uzeti u obzir činjenicu kako se ne troši sva imovina ujednačeno te je svakako potrebno uzeti u obzir i činjenicu kako dolazi do odstupanja u trošenju iste imovine u ovisnosti o promjeni proizvodnih kapaciteta poduzeća.

U načelu, većina dugotrajne imovine podliježe obračunu amortizacije, no ipak postoje skupine dugotrajne imovine koje se ne amortiziraju kao što su primjerice zemljišta, umjetnička djela i slično. Vrijednost ove imovine može se usklađivati u poslovnim knjigama poduzeća na više ili na manje u ovisnosti o procjenama iste, ali je pritom moguće primijeniti ponovnu procjenu vrijednosti imovine. Računovodstveno evidentiranje amortizacije vrlo je bitno iz razloga što je primjerice potrebno razlikovati amortizaciju koja se uključuje u troškove proizvodnje te se pritom za ove troškove uvećavaju troškovi proizvodnje proizvoda. S druge strane, postoji amortizacija imovine koja se koristi za potrebe administracije, uprave i prodaje, a koja se evidentira izravno na rashode razdoblja u kojem nastaje (preko konta raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda) te kao takva izravno povećava rashode.

Zakonski je definiran uporabni vijek svake od skupina imovine, temeljem čega se računaju uobičajene stope koje se primjenjuju s ciljem obračuna amortizacije dugotrajne imovine. U praksi, u slučaju da poduzetnik procijeni da se imovina troši slabijim intenzitetom, moguća je primjena umanjenih amortizacijskih stopa, što ukazuje na to da će se imovina amortizirati tijekom dužeg vremenskog perioda. S druge strane, postoje situacije kada dolazi do ubrzanog tehnološkog zastarijevanja imovine ili intenzivnijeg trošenja iste uslijed povećanja obujma

poslovanja. U tom slučaju moguća je primjena uvećanih stopa amortizacije. Pritom, porezno su priznate dvostruke uobičajene stope amortizacije, a sve iznad toga je tijekom tekuće poslovne godine porezno nepriznato, odnosno stvara se odgođena porezna imovina budući da će ti troškovi postati porezno priznati kada se za to ostvare uvjeti u budućnosti.

Iznos troška amortizacije izravno je povezan sa financijskim izvještajima poduzeća, kao i sa izračunom financijskih pokazatelja budući da amortizacija izravno utječe na vrijednost rashoda poslovanja. Tako je moguće istaknuti da primjena umanjanih stopa amortizacije izravno utječe na smanjenje rashoda te time povećanje dobiti ili smanjenje gubitka. S druge strane, primjena uvećanih amortizacijskih stopa izravno utječe na povećanje rashoda te time smanjenje dobiti ili povećanje gubitka poslovanja.

LITERATURA

1. Belak, V. (2006.) *Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima*. Zagreb: Zgombić i partner.
2. Bešvir, B. (2008.) *Kako čitati i analizirati financijske izvještaje*. Zagreb: RRiF Plus d.o.o..
3. Bolfek, B., Stanić, M. i Tokić, M. (2011.) Struktura bilance kao pokazatelj lošeg poslovanja. *Oeconomica Jadertina*, Svezak 1, str. 76-87.
4. Dražić Lutilsky, I., Mamić Sačer, I. i Tušek, B. (2004.) *Računovodstvo, priručnik za vježbe*. 2 ur. Zagreb: Računovodstvo i financije.
5. Guzić, Š. (2022.) Knjigovodstvo odgođenog poreza na dobitak. *RRiF d.o.o.*, Svezak 3, str. 67-73.
6. Perčević, H. (2023.) *Amortizacija dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*. Dostupno na: <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Amortizacija%20dugotrajne%20nematerijalne%20materijalne%20imovine.pdf> [Pristup: 21.05.2023].
7. Perčević, H. (2023.) *Financijski izvještaji i elementi*. Dostupno na: <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Financijski%20izvje%C5%A1taji.pdf> [Pristup: 05.05.2023].
8. Perkušić, D. (2016.) *Osnove računovodstva*. Split: Sveučilište u Splitu, Sveučilišni odjel za stručne studije.
9. Slovinac, I. (2013.) *Sitan inventar ili osnovno sredstvo?*. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2013/sitan-inventar-ili-osnovno-sredstvo/> [Pristup: 21.04.2023].
10. Štahan, M. (2017.) *10 načela financijskog izvještavanja i prevaga biti nad formom*. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2017/10-nacela-financijskog-izvjestavanja-i-prevaga-biti-nad-formom/> [Pristup: 07.05.2023].
11. Zagrebačka burza (2023.) Godišnje izvješće Luka Ploče d.d.. Dostupno na: <https://zse.hr/hr/papir/310?isin=HRLKPCRA0005> [Pristup 05.06.2023.]
12. 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
13. Zaloker, D. (2018.) *Obračun amortizacije*. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/obracun-amortizacije/> [Pristup: 15.05.2023].

14. Zaloker, D. (2020.) *Tko mora provesti revalorizaciju dugotrajne materijalne imovine?*.
Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2020/tko-mora-provesti-revalorizaciju-dugotrajne-materijalne-iovine/>
[Pristup: 08.05.2023.].
15. Zelenika, R. (2000.) *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*.
Rijeka: Ekonomski fakultet u Rijeci.
16. Žager, K. i sur. (2016.) *Računovodstvo 1 - Računovodstvo za neračunovođe*, Zagreb:
Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
17. Žager, L. (2008.) *Analiza financijskih izvještaja*. 2 ur. Zagreb: Masmedia.

PRILOZI

Popis slika

| | |
|--|----|
| Slika 1: Struktura poduzeća | 6 |
| Slika 2: Kategorije dugotrajne imovine | 10 |
| Slika 3: Amortizacija s računovodstvenog gledišta | 15 |
| Slika 4: Amortizacijske stope | 16 |
| Slika 5: Linearna metoda obračuna amortizacije | 18 |
| Slika 6: Progresivna metoda obračuna amortizacije | 18 |
| Slika 7: Degresivna metoda obračuna amortizacije | 19 |
| Slika 8: Računovodstveno evidentiranje odgođene porezne imovine..... | 22 |
| Slika 9: Amortizacija nematerijalne imovine poduzeća | 25 |
| Slika 10: Amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme..... | 26 |
| Slika 11: Amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme - nastavak | 27 |

IZJAVA O AUTORSTVU I IZVORNOSTI RADA

kojom ja **Marlena Dominiković, 0275074498**, izjavljujem pod punom moralnom odgovornošću da:

- sam završni rad pod naslovom: **Značaj računovodstva dugotrajne imovine na poslovni rezultat** na studiju: **Financijski menadžment**, izradila samostalno, pod mentorstvom **dr. sc. Maria Bilića**.
- Sam u izradi koristila navedenu literaturu i pri tome se pridržavala etičkih standarda u citiranju i korištenju izvora te niti jedan dio rada nije izravno preuzet iz tuđih radova.
- Sam suglasna da se sadržaj mog rada trajno pohrani i objavi u Repozitoriju Sveučilišta u Dubrovniku te se time, putem interneta učini javno i bez naknade dostupan **svima**.
- sadržaj mog rada u potpunosti odgovara sadržaju obranjenog i eventualno nakon obrade uređenog rada.
- sam prilikom korištenja slika s interneta poštovala autorska prava.

Ime i prezime studenta:

Marlena Dominiković

Potpis



U Dubrovniku, rujan 2023.