

Pregledni rad
UDK: 657.372.3:658(497.5)

Prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky¹

Martina Dragija, univ. spec. oec.²

Mr. sc. Renata Novosel-Belavić³

RAČUNOVODSTVENI I POREZNI ASPEKT AMORTIZACIJE U HRVATSKIM PODUZEĆIMA

ACCOUNTING AND FISCAL ASPECTS OF DEPRECIATION IN CROATIAN COMPANIES

SAŽETAK: U ovome radu autori analiziraju utjecaj Zakona o porezu na dobit na iskazivanje amortizacije u računovodstvu u hrvatskim poduzećima. Istraživanje je provedeno u studenome 2012. godine putem anketnoga upitnika. Koristeći proceduru slučajnoga uzorka, 100 hrvatskih poduzeća je izabrano iz baze Registra poslovnih subjekata Hrvatske gospodarske komore. Navedena poduzeća kontaktirana su najvećim dijelom e-mailom. Od ukupno poslanih 100 upitnika prikupljen je uzorak od 72 ispravno ispunjenih upitnika, što predstavlja visoku stopu odgovora od 72 %. Postavljena je glavna hipoteza kako Zakon o porezu na dobit ima značajan utjecaj na iskazivanje amortizacije u računovodstvu hrvatskih poduzeća posebice malih i srednjih. Prema provedenome istraživanju, može se zaključiti kako mala i srednja hrvatska poduzeća, amortizaciju u računovodstvu iskazuju u skladu sa Zakonom o porezu na dobit, a ne u skladu s računovodstvenim standardima i prema pravilima računovodstvene struke.

KLJUČNE RIJEČI: amortizacija, računovodstveni standardi, Zakon o porezu na dobit, privremene razlike, Republika Hrvatska.

ABSTRACT: In this paper the authors analyze the impact of the Corporate Income Tax Law on the expression of depreciation in accounting in Croatian companies. The survey was conducted in November 2012 using a questionnaire. Using the procedure of random sampling, 100 Croatian companies were selected from Register of business subjects in the Croatian Chamber of Commerce. The above companies were contacted mostly by e-mail. From a total of 100 sent questionnaires, we have collected a sample of 72 correctly completed questionnaires, representing a high response rate of 72%. The main hypothesis was that the Corporate Income Tax Law has had a significant impact on the expression of depreciation in accounting of Croatian companies, especially small and medium-sized. According to the research condu-

¹ Dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky, izvanredni profesor, Ekonomski fakultet – Zagreb, Trg J. F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb.

² Martina Dragija, univ. spec. oec., znanstveni novak, Ekonomski fakultet – Zagreb, Trg J. F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb.

³ Mr. sc. Renata Novosel-Belavić, voditelj računovodstva, Podzemno skladište plina d.o.o.

cted, it can be concluded that small and medium companies in Croatia are showing depreciation in accounting in accordance with the Corporate Income Tax Law and not in accordance with the accounting standards and according to the rules of the accounting profession.

KEY WORDS: depreciation, accounting standards, Corporate Income Tax Law, temporary differences, Republic of Croatia.

1. UVOD

Poduzeća u Republici Hrvatskoj obvezna su pri sastavljanju financijskih izvještaja primjenjivati računovodstvene standarde odnosno Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, ali i zakonske propise, prije svega Zakon o porezu na dobit, koji imaju bitan utjecaj na financijsko izvještavanje. Obveznici poreza na dobit su one pravne i fizičke osobe, koje pri evidenciji poslovnih događaja u računovodstvu, primjenjuju načelo nastanka događaja. Načelo nastanka događaja zahtijeva da učinke transakcija treba priznati kada su nastali, a ne kada je ostvaren primitak ili izdatak novca ili njegovoga ekvivalenta. Prema Zakonu o porezu na dobit (NN, 148/13.), porezna osnovica je računovodstvena dobit, koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima, kao razlika prihoda i rashoda uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Na taj način dolazi do razlike u računovodstvenoj i poreznoj osnovici poreza na dobit. Razlike nastaju jer se neki prihodi ne uključuju u poreznu osnovicu, a neki rashodi se ne priznaju pri utvrđivanju porezne osnovice. Zbog tih razlika može se dogoditi da je poduzeće ostvarilo računovodstvenu dobit, a u porezne svrhe gubitak. Razlike mogu biti privremenog ili stalnog karaktera. Trošak amortizacije predstavlja privremenu razliku koja nastaje zbog različitog iskazivanja amortizacije u porezne i računovodstvene svrhe odnosno zbog korištenja stopa amortizacije iznad porezno dopustivih stopa. U tome kontekstu, predmet istraživanja ovoga rada je upravo utjecaj Zakona o porezu na dobit na računovodstveno iskazivanje amortizacije odnosno visine troška amortizacije u financijskim izvještajima hrvatskih malih i srednjih poduzeća. Računovodstveni standardi zahtijevaju da financijski izvještaji prikazuju realne i objektivne informacije o poduzetnikovom poslovanju, a porezni propisi djelomično sputavaju te zahtjeve.

2. ISKAZIVANJE AMORTIZACIJE U RAČUNOVODSTVENE I POREZNE SVRHE

Privremene razlike nastaju kada se troškovi odnosno prihodi prema poreznim propisima priznaju u jednome razdoblju, a prema računovodstvenim u drugome razdoblju. Privremene razlike imaju za posljedicu nastanak odgođene porezne imovine odnosno odgođene porezne obveze. U budućim razdobljima kada budu ispunjeni potrebni uvjeti treba iskoristiti odgođenu poreznu imovinu i nadoknaditi odgođenu poreznu obvezu (Guzić, 2012.). Privremene razlike predstavljaju razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u bilanci i njihove porezne osnovice, a mogu biti (Guzić, 2008.):

- oporezive privremene razlike – to su privremene razlike koje će imati za posljedicu oporezivu dobit ili gubitak u budućim razdobljima kada će obveza biti podmirena ili knjigovodstvena vrijednost imovine nadoknađena

- odbitne privremene razlike – to su privremene razlike koje će imati za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti ili gubitka u budućim razdobljima kada će svota imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.

Oporezive privremene razlike nastaju kada je knjigovodstveni iznos imovine veći od iznosa imovine obračunate u porezne svrhe ili kada je knjigovodstveni iznos obveze manji od iznosa obveza obračunatih u porezne svrhe (Čevizović, 2007.). Odbitne privremene razlike odnosno odgođena porezna imovina nastaje u slučaju kada je knjigovodstveni iznos imovine manji od iznosa imovine obračunate u porezne svrhe ili kada je knjigovodstveni iznos obveza veći od iznosa obveza obračunatih u porezne svrhe (Kopun, 2009.). Privremene razlike između dobiti ili gubitka u računovodstvu i porezne osnovice mogu nastati kao posljedica: privremenih razlika kod rashoda i privremenih razlika kod prihoda. Privremene razlike kod rashoda su razlike između računovodstvene dobiti i porezne osnovice zbog toga što se porezno priznati rashodi uključuju u različita razdoblja pri utvrđivanju poslovnoga rezultata. Kod prihoda, privremene razlike nastaju kod prihoda koji se uključuju u obračun poslovnoga rezultata i osnovice poreza na dobit, ali se pri utvrđivanju osnovice poreza na dobit i računovodstvene dobiti uključuju u različite poslovne godine. Privremene razlike nastaju u jednome ili više razdoblja, a ukidaju se u jednome ili više razdoblja (Spajić, 2006.). Privremene razlike kod prihoda u financijskim izvještajima u Hrvatskoj nisu moguće jer porezni propisi ni za jedan prihod ne propisuju kasnije priznavanje za svrhe poreza nego za računovodstvene svrhe odnosno svrhe financijskoga izvještavanja (Novosel-Belavić, 2012.).

Privremene razlike u financijskim izvještajima u Hrvatskoj mogu nastati temeljem rashoda od (Zakon o porezu na dobit, NN, 148/13.):

- amortizacije dugotrajne imovine
- vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupaca
- vrijednosnog usklađenja zaliha
- vrijednosnog usklađenja financijske imovine
- rezerviranja.

Privremena razlika temeljem amortizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine nastaje ako se amortizacija za porezne svrhe, prema odredbama Zakona o porezu na dobit, obračunava sporije od računovodstvene amortizacije odnosno kada se u računovodstvu amortizacija obračunava po stopi koja je veća od porezno dopustivih stopa. Ovako nastala privremena razlika predstavlja odgođenu poreznu imovinu (Čevizović, 2007.). U ovome slučaju porezni obveznik treba platiti više poreza na dobit, nego što proizlazi iz računovodstvene dobiti, jer dio svote amortizacije iznad porezno dopustivoga iznosa predstavlja privremeno porezno nepriznati rashod. Iznos više plaćenoga poreza na dobit u odnosu na računovodstvenu dobit treba evidentirati kao odgođenu poreznu imovinu. U budućim razdobljima poduzetnik će moći iskoristiti odgođenu poreznu imovinu. Porezni obveznik može amortizaciju obračunavati i po stopi nižoj od porezno dopustive, ali u tome slučaju ne nastaju privremene razlike jer prema odredbama Zakona tako obračunata amortizacija smatra se porezno dopustivom odnosno predstavlja porezno priznati rashod (Čevizović, 2007.).

Obveznici poreza na dobit amortiziraju dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu te na taj način povećavaju rashode i smanjuju poreznu osnovicu te amortizacija predstavlja vrlo zanimljiv instrument poreznoga planiranja. U poreznim propisima kraći amortizacijski vijek od stvarnoga vijeka upotrebe omogućava zakonit način odgode plaćanja poreza

na dobit. Navedeno dovodi do iskrivljavanja financijskoga položaja i uspješnosti poduzeća, ali ima pozitivan utjecaj na novčani tok poduzeća jer je odgođeno plaćanje poreza na dobit i to predstavlja beskamatni kredit za poduzeće (Čevizović, 2007).

Amortizacija je računovodstveno priznavanje postupnoga vremenskog trošenja dugotrajne imovine pri čemu se „potrošena“ vrijednost kalkulatивно obračunava u vrijednost proizvoda i pruženih usluga ili je trošak razdoblja, koji se nadoknađuje iz ukupnih prihoda, a na taj način informacije o dugotrajnoj imovini u bilanci su realne i objektivne (Gulin et al., 2010.). Na kraju svake poslovne godine treba napraviti obračun amortizacije pri čemu treba poštivati odredbe Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (dalje u tekstu: HSFI), Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (dalje u tekstu: MSFI) i poreznih propisa. Prema Zakonu o računovodstvu (NN, 109/07. i 54/13.), poduzetnik je obavezan sastaviti godišnje financijske izvještaje prema HSFI-ima, osim poduzetnika koji se prema odredbama ovoga Zakona smatraju velikima, kao i društva čiji su vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnica (takva društva izvještaje sastavljaju prema MSFI-ima). Porezni propisi uređuju pitanja amortizacije tako da određuju do koje je visine trošak amortizacije porezno priznati trošak neovisno o ekonomskome procesu i potrebi poduzetnika. Stoga, trošak amortizacije kojega društvo obračuna i evidentira prema HSFI i MSFI ne mora biti i porezno priznati trošak prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit. U tablici 1. prikazani su standardi i porezni propisi koji uređuju pitanja amortizacije.

Tablica 1: Odredbe HSFI-a, MSFI-a i poreznih propisa koji uređuju amortizaciju

HSFI	MSFI	Porezni propisi
HSFI 5 - <i>Dugotrajna nematerijalna imovina</i>	MSFI 3 - <i>Poslovna spajanja</i>	<i>Zakon o porezu na dobit</i>
HSFI 6 - <i>Dugotrajna materijalna imovina</i>	MRS 16 - <i>Nekretnine, postrojenja i oprema</i>	<i>Pravilnik o porezu na dobit</i>
HSFI 7 - <i>Ulaganja u nekretnine</i>	MRS 17 - <i>Najmovi</i>	
	MRS 36 - <i>Umanjenje imovine</i>	
	MRS 38 - <i>Nematerijalna imovina</i>	

Izvor: obrada autora.

Temeljem zahtjeva gore navedenih računovodstvenih standarda (HSFI i MSFI) i poreznih propisa (Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit), imovina koja podliježe obračunu amortizacije je:

- imovina za koju se očekuje da će se rabiti dulje od jednoga obračunskog razdoblja (dugotrajna imovina)
- dugotrajna imovina koja ima ograničen vijek upotrebe
- dugotrajna imovina koju trgovačko društvo koristi za upotrebu u proizvodnji ili prodaji robe i obavljanju usluga
- ulaganja u nekretnine koja se vode po metodi troška nabave.

Ako dugotrajna imovina ne zadovoljava neki od navedenih kriterija, takva se imovina ne amortizira. Imovina koja ne podliježe amortizaciji prema Zakonu o porezu na dobit (NN, 148/13.) i HSFI-ima (NN, 30/08.) i MSFI-ima (NN, 140/06.) je sljedeća:

- zemljište – poljoprivredno i građevinsko
- šume i druga obnovljiva prirodna bogatstva
- financijska imovina
- spomenici kulture
- umjetnička djela
- izdaci za istraživanje⁴
- izdaci za razvoj⁵
- materijalna sredstva u pripremi, investicije u tijeku⁶
- predujmovi dani za nabavu dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine⁷
- osnivački izdaci - predstavljaju trošak razdoblja u kojemu su nastali
- imovina koja je u cijelosti amortizirana – knjigovodstvena vrijednost je nula
- goodwill⁸
- imovina s kojom se više ne posluje i nekretnine, postrojenja i oprema koje se drže za prodaju⁹ i
- nekretnine u najmovnim aktivnostima.¹⁰

Amortizacijska stopa ovisi o vijeku upotrebe. Što je vijek upotrebe manji, stopa amortizacije je veća, a time je i trošak amortizacije veći i obrnuto. Dugotrajna imovina se amortizira tijekom procijenjenog vijeka trajanja koji predstavlja razdoblje u kojemu se očekuje upotreba sredstva koje društvo amortizira. Amortizacijska stopa pomoću vijeka trajanja izračunava se (Belak et al., 2009):

$$\text{Amortizacijska stopa} = 100 / \text{vijek upotrebe u godinama}$$

⁴ MRS 38 - *Nematerijalna imovina* definira da se troškovi istraživanja priznaju kao rashod u razdoblju u kojemu su nastali, što znači da se ne evidentiraju kao dugotrajna imovina pa samim time se ne mogu amortizirati.

⁵ HSFI 5 - *Dugotrajna nematerijalna imovina* i MRS 38 - *Nematerijalna imovina* definiraju da se nematerijalna imovina nastala razvojem može priznati kao imovina ako se ispune određeni kriteriji, a to je da poduzeće može dokazati: provedivost i namjeru dovršenja nematerijalne imovine za uporabu ili prodaju, mogućnost uporabe ili prodaje i ekonomsku korist koju nematerijalna imovina može proizvesti te mogućnost utvrđivanja troška koji se može pripisati razvoju nematerijalne imovine. Ako navedeni uvjeti nisu ispunjeni tada se troškovi razvoja tretiraju kao troškovi razdoblja u kojemu su nastali i ne podliježu amortizaciji.

⁶ Ne podliježu amortizaciji sve dok se ne prenesu u upotrebu. Ako se nikada ne dovrše i ne prenesu u upotrebu, tada ih treba otpisati na teret rashoda.

⁷ Amortizirat će se dugotrajna imovina, za koju su dani predujmovi, kada se stavi u upotrebu.

⁸ Trgovačka društva koja primjenjuju HSFI-e obvezna su prema HSFI 2 - *Konsolidirani financijski izvještaji* amortizirati goodwill, ali društva koja primjenjuju MSFI-e prema MSFI 3 - *Poslovna spajanja* ne amortiziraju goodwill, već se njegova vrijednost prikazuje prema vrijednosti smanjenoj za gubitke od smanjenja.

⁹ HSFI 8 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* i MSFI 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*.

¹⁰ HSFI 7 - *Ulaganje u nekretnine* i MRS 40 - *Ulaganje u nekretnine* – vrednuju imovinu po fer vrijednosti.

U skladu s HSFI 6 - *Dugotrajna materijalna imovina* i MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*, vijek upotrebe sredstava koji se amortiziraju određuje se na temelju:

- procijenjene očekivane upotrebe sredstava u trgovačkome društvu
- očekivanoga fizičkog trošenja sredstava
- tehničkog i ekonomskog zastarijevanja i
- zakonskih ili sličnih ograničenja vezanih za upotrebu sredstava.

U Zakonu o porezu na dobit (NN, 148/13.), određen je amortizacijski vijek dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine za svrhe oporezivanja temeljem kojega su propisane porezno dopuštene stope amortizacije. Godišnje porezno priznate stope amortizacije mogu se udvostručiti i to je maksimum koji se priznaje kao porezno priznati trošak. Ako se amortizacija obračunava po stopama koje su veće od porezno dopuštenih udvostručenih stopa, trošak amortizacije je priznat samo do visine udvostručene stope, a razlika iznad udvostručene stope je porezno nepriznati trošak. Ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunata amortizacija smatra se i porezno priznatim rashodom. Na taj način porezni obveznik može izravno utjecati na konačni poslovni rezultat, jer ako bi uz primjenu zakonom propisane stope amortizacije došao u gubitak, tada može umanjiti stopu i „podesiti“ poslovni rezultat. Prikaz porezno dopuštenih redovnih i udvostručenih stopa dan je u tablici 2.

Tablica 2: Porezno dopuštene stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit

Red. broj	Naziv amortizacijske skupine	Amortizacijski vijek u godinama	Redovite porezne stope amortizacije	Amortizacijski vijek u godinama	Dvostruko dopuštene porezne stope
1.	Građevinski objekti, brodovi veći od 1000 BRT	20	5 %	10	10 %
2.	Osnovno stado, osobni automobili	5	20 %	2,5	40 %
3.	Nematerijalna imovina, oprema, mehanizacija, vozila osim osobnih automobila	4	25 %	2	50 %
4.	Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50 %	1	100 %
5.	Ostala nespomenuta imovina	10	10 %	5	20 %

Izvor: obrada autora prema Zakonu o porezu na dobit, NN, 148/13.

Amortizacija za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz priznaje se do 400.000,00 kn troška nabave po jednome sredstvu. Ako je trošak nabave veći od navedene svote, amortizacija iznad navedene svote priznaje se kao porezno priznati trošak ako sredstvo služi isključivo za obavljanje registrirane djelatnosti najma ili prijevoza. Kao polazište za realne i objektivne financijske izvještaje poduzeća trebali bi objektivno obračunati amortizaciju prema HSFI-ima odnosno MSFI-ima i procijenjenom vijeku upotrebe, što znači da ne treba stope amortizacije, koje propisuju porezni propisi, primjenjivati i u računovodstvene svrhe. Društva nisu dužna mijenjati stope amortizacije, za potrebe računovodstva, svaki puta kada se promijene porezni propisi. Porezno dopustive stope amortizacije treba uvažiti tek pri izračunu osnovice poreza na dobit. Dugotrajna imovina čija je pojedinačna nabavna vrijednost manja od 3.500,00 kn prema poreznim propisima svrstava se u sitan inventar (Zakon o porezu na dobit, NN, 148/13.). Porezni propisi dopuštaju poreznom obvezniku da donese odluku hoće li primijeniti jednokratni otpis takve dugotrajne imovine, bez obzira na vijek upotrebe, te koristiti instrument odgode plaćanja poreza na dobit, ili će je amortizirati u skladu sa stvarnom upotrebom. Računovodstveni standardi, za razliku od poreznih propisa, ne uzimaju u obzir pojedinačnu nabavnu vrijednost opreme, kao kriterij za svrstavanje u dugotrajnu ili kratkotrajnu imovinu, već očekivani vijek korištenja.

Prema HSFI i MSFI postoje razne mogućnosti izbora metode amortizacije, i to:

- a) linearna (proporcionalna, pravocrtna) metoda – svota amortizacije jednaka je tijekom cijeloga vijeka upotrebe
- b) degresivna metoda (metoda opadajućeg salda) – svota amortizacije smanjuje se tijekom vijeka upotrebe sredstva. Svota amortizacije najveća je u prvoj godini, a najmanja u zadnjoj godini amortiziranja
- c) funkcionalna metoda (metoda jedinice proizvoda) – svota amortizacije temelji se na očekivanoj uporabi odnosno količini proizvodnje te se obračun radi prema učinku ili prema satima rada sredstva.

Upotrebom različitih metoda amortizacije dolazi se do različitih svota amortizacije te i do različitoga financijskog rezultata po godinama tijekom amortizacijskoga vijeka. Ukupna svota amortizacije, bez obzira koju metodu koristili, u cijelome vijeku upotrebe je jednaka. Zakon o porezu na dobit (NN, 148/13.), propisao je da se u porezne svrhe priznaje amortizacija obračunata samo po linearnoj metodi i pojedinačno obračunata za svako osnovno sredstvo. Takve zakonske odredbe nameću potrebu „duplog“ obračuna amortizacije, za porezne i računovodstvene potrebe, ako trgovačko društvo pri obračunu amortizacije koristi neku drugu metodu sukladno HSFI-ima odnosno MSFI-ima. Prilikom sastavljanja prijave poreza na dobit trgovačko društvo obvezno je utvrditi trošak amortizacije prema poreznim propisima. Porezni propisi u Hrvatskoj propisuju redovne i udvostručene redovne stope amortizacije temeljem kojih se obračunati iznos amortizacije priznaje kao porezno priznati trošak. Poduzeća koja primjenjuju niže stope amortizacije od redovnih stopa i za porezne svrhe trebaju prikazati obračun po nižim stopama, a u slučaju primjene viših stopa od udvostručenih redovnih stopa, razlika predstavlja porezno nepriznati trošak razdoblja. Redovne i udvostručene redovne stope amortizacije su visoke, što ima za posljedicu trenutno smanjenu osnovicu za obračun poreza na dobit, a time i odgodu plaćanja poreza na dobit.

3. REZULTATI PROVEDENOGA ISTRAŽIVANJA

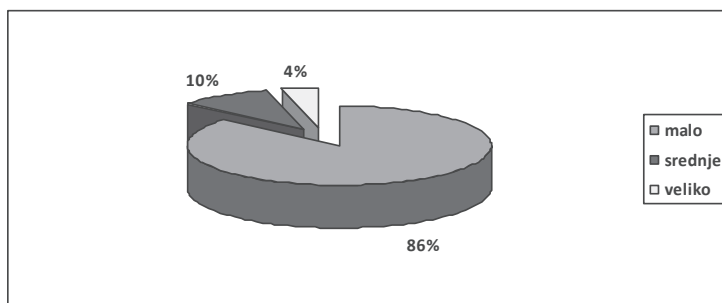
Empirijsko istraživanje pomoću ankete provedeno je na uzorku trgovačkih društava u Hrvatskoj, koja su obveznici poreza na dobit. U Hrvatskoj i fizičke osobe mogu biti obveznici poreza na dobit, no njihov broj je gotovo zanemariv, te nisu bile uključene u ovo istraživanje. Ukupno je 100 hrvatskih poduzeća izabrano iz baze Registra poslovnih subjekata Hrvatske gospodarske komore. Navedena poduzeća kontaktirana su najvećim dijelom e-mailom. Od ukupno poslanih 100 upitnika prikupljen je uzorak od 72 ispravno ispunjenih upitnika, što predstavlja stopu odgovora od 72 %. Postavljena je glavna hipoteza *kako Zakon o porezu na dobit ima značajan utjecaj na iskazivanje amortizacije u računovodstvu hrvatskih poduzeća posebice malih i srednjih*.

Struktura društava, u apsolutnome iznosu, koja su sudjelovala u empirijskome istraživanju, prema pravnome obliku je: 3 dionička društva i 69 društva s ograničenom odgovornošću te prema veličini temeljem kriterija Zakona o računovodstvu: 62 mala, 7 srednjih i 3 velika društva. Rezultati provedenoga empirijskog istraživanja dani su u postocima te grafički prikazani.

U skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima, struktura poduzeća u uzorku, prema pravnome obliku je:

- | | |
|---------------------------------------|-------------------|
| a) dionička društva | 4 % ¹¹ |
| b) društva s ograničenom odgovornošću | 96 % |

Zakon o računovodstvu definira kriterije za razvrstavanje poduzetnika u kategorije malih, srednjih ili velikih. Struktura veličine poduzeća iz uzorka, prema Zakonu o računovodstvu, prikazana je na slici 1.



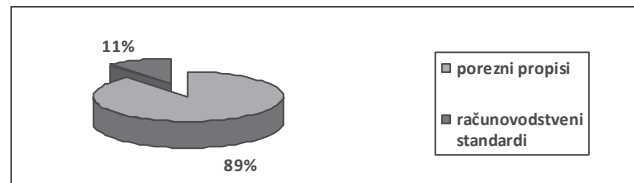
Slika 1: Struktura uzorka prema veličini poduzeća

Izvor: empirijsko istraživanje.

Iz prikazane strukture uzorka prema veličini poduzeća vidljivo je kako je u istraživanju sudjelovalo najviše malih poduzeća, čak njih 86 %. Srednjih poduzeća 10 %, dok velikih poduzeća samo 4 %.

Vrsta propisa odnosno standarda, kojima poduzeća iz uzorka daju prednost pri priznavanju prihoda i rashoda, ako postoje različiti kriteriji između zahtjeva poreznih propisa i računovodstvenih standarda, dana je poreznim propisima, i to čak 89 %.

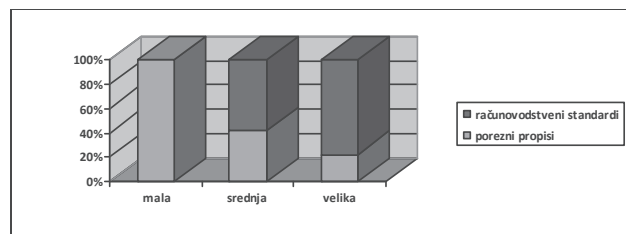
¹¹ Dionice nijednoga od tri dionička društva, koja su sudjelovala u anketi, nisu uvrštene na burzi.



Slika 2: Struktura izbora između poreznih propisa i računovodstvenih standarda pri priznavanju prihoda i rashoda

Izvor: empirijsko istraživanje.

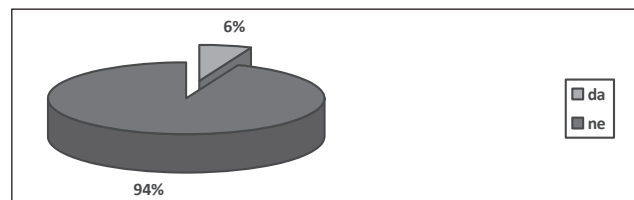
Promatrajući strukturu prema veličini poduzeća vidljivo je da sva mala poduzeća, ali i 42 % srednjih i 22 % velikih, pri priznavanju prihoda i rashoda odnosno sastavljanju financijskih izvještaja prednost daju poreznim propisima. Računovodstvene standarde pri sastavljanju financijskih izvještaja koristi 11 % poduzeća iz uzorka, i to 58 % srednjih i 78 % velikih poduzeća. Dakle, može se zaključiti kako mala poduzeća u potpunosti prednost daju poreznim propisima, posebice Zakonu o porezu na dobit, prilikom sastavljanja financijskih izvještaja odnosno priznavanja prihoda i rashoda u računovodstvu.



Slika 3: Struktura izbora između poreznih propisa i računovodstvenih standarda pri priznavanju prihoda i rashoda prema veličini poduzeća

Izvor: empirijsko istraživanje.

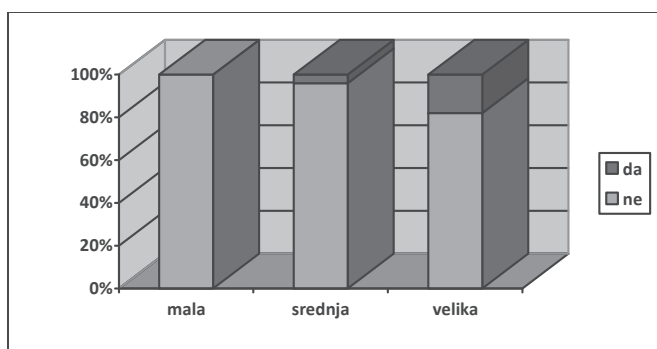
Porezne propise nužno je poštivati pri izradi financijskih izvještaja za porezne institucije odnosno eksterne korisnike. Internim korisnicima trebalo bi prikazati pozicije financijskih izvještaja temeljeno na fer i objektivnom prikazu imovine, obveza, prihoda i rashoda. Na pitanje sastavljaju li dva seta financijskih izvještaja, jedan za eksterne, a drugi set za interne korisnike, čak 94 % poduzeća odgovorilo je negativno. Navedeno upućuje kako zakonski propisi imaju veliki utjecaj na iskazivanje pozicija u financijskim izvještajima.



Slika 4: Struktura sastavljanja dva seta financijskih izvještaja

Izvor: empirijsko istraživanje.

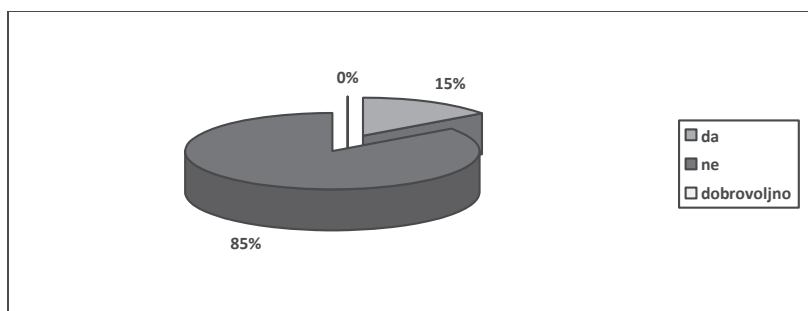
Ako analiziramo ovaj rezultat, gledajući veličinu poduzeća, tada je razvidno, da mala poduzeća uopće ne sastavljaju dva seta financijskih izvještaja, već izvješća isključivo temelje na poreznim propisima i ne pridaju važnost financijskome izvještavanju temeljenom na fer izvještavanju u skladu s računovodstvenim standardima. Međutim, 4 % srednjih i 18 % velikih poduzeća sastavljaju posebno financijske izvještaje za interne i eksterne korisnike. Takav odgovor ne iznenađuje s obzirom na to da su velika i srednja poduzeća obveznici revizije pa su podložni provjerama sastavljaju li svoje financijske izvještaje u skladu s računovodstvenim propisima odnosno standardima.



Slika 5: Struktura dualnog financijskog izvještavanja prema veličini poduzeća

Izvor: empirijsko istraživanje.

Mala poduzeća nisu obveznici revizije godišnjih financijskih izvještaja, osim malih poduzeća koji u prethodnoj godini ostvare ukupan prihod veći od 30.000.000,00 kuna, no ako i ne prijeđu ovaj uvjet mogu dobrovoljno provoditi reviziju. Srednja i velika poduzeća su obveznici revizije u skladu sa Zakonom o računovodstvu. Na pitanje je li društvo obveznik revizije financijskih izvještaja 85 % poduzeća je odgovorilo negativno, a samo 15 % poduzeća je odgovorilo pozitivno.



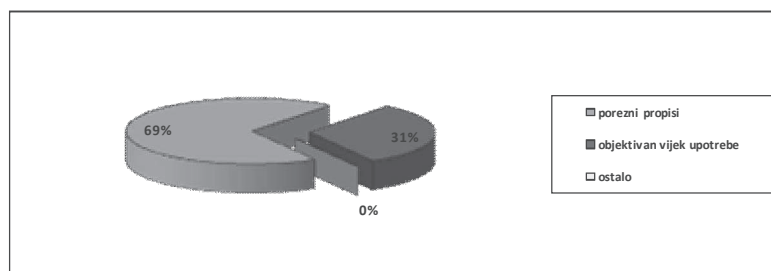
Slika 6: Struktura poduzeća prema statusu provođenja revizije

Izvor: empirijsko istraživanje.

U uzorku je ukupno 15 % poduzeća obveznika revizije financijskih izvještaja. Ovu grupu čine pored srednjih i velikih poduzeća i jedno malo poduzeće odnosno 1 %, zbog

visine ostvarenoga ukupnog prihoda u prethodnoj godini. Sva druga mala poduzeća nisu obveznici revidiranja financijskih izvještaja, a nijedno poduzeće koje nije u obvezi revizije ne provodi reviziju dobrovoljno.

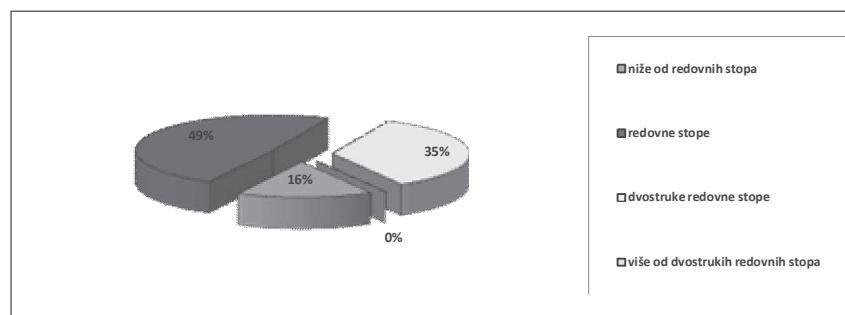
Kod pitanja o kriteriju za izbor stope amortizacije i vijeka upotrebe koji se koriste pri obračunu amortizacije dugotrajne imovine, anketirana poduzeća odgovorila su kako prednost daju poreznim propisima u odnosu na računovodstvene standarde, i to čak njih 69 %. Iz navedenoga je vidljivo kako porezni propisi imaju utjecaj na iskazivanje troška amortizacije u financijskim izvještajima.



Slika 7: Struktura izbora kriterija vijeka upotrebe i stope amortizacije

Izvor: empirijsko istraživanje.

Kao što je već rečeno, porezni propisi dopuštaju izbor između dvije porezno priznate stope amortizacije za svu dugotrajnu imovinu, a kao porezno priznate prihvaća i niže stope od redovnih, ali ne i više od dvostrukih redovnih stopa. Analiza uzorka vezana za visinu stopa amortizacije koje se koriste pri obračunu amortizacije prikazana je na slici 8.

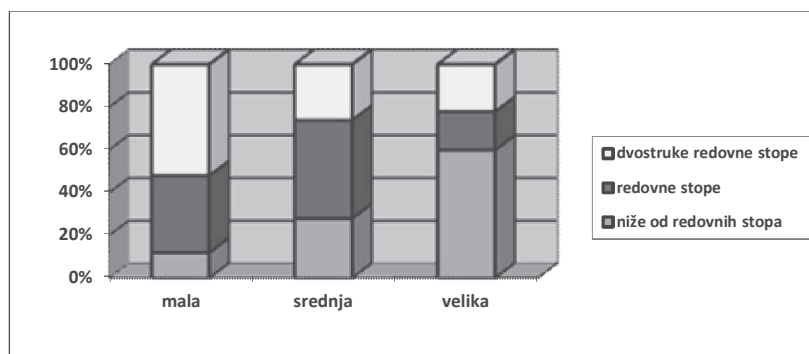


Slika 8: Struktura izbora visine stope amortizacije s obzirom na porezno priznate stope amortizacije

Izvor: empirijsko istraživanje.

Promatrajući izbor stopa amortizacije prema veličini poduzeća samo 12 % malih poduzeća primjenjuje stope niže od porezno dopustivih, te 28 % srednjih i 60 % velikih. Redovne stope amortizacije koristi 36 % malih, 46 % srednjih i 18 % velikih poduzeća. Čak 52 % malih poduzeća koristi udvostručene redovne stope amortizacije te 26 % srednjih i 22 % velikih. Znači, vidljivo je iz dobivenih rezultata kako mala i srednja poduzeća najviše

koriste financijske učinke poreznih propisa pri iskazivanju amortizacije u računovodstvu jer koriste ili redovne stope ili udvostručene redovne stope amortizacije u skladu sa Zakonom o porezu na dobit.



Slika 9: Struktura izbora visine stope amortizacije s obzirom na porezno priznate stope amortizacije prema veličini poduzeća

Izvor: empirijsko istraživanje.

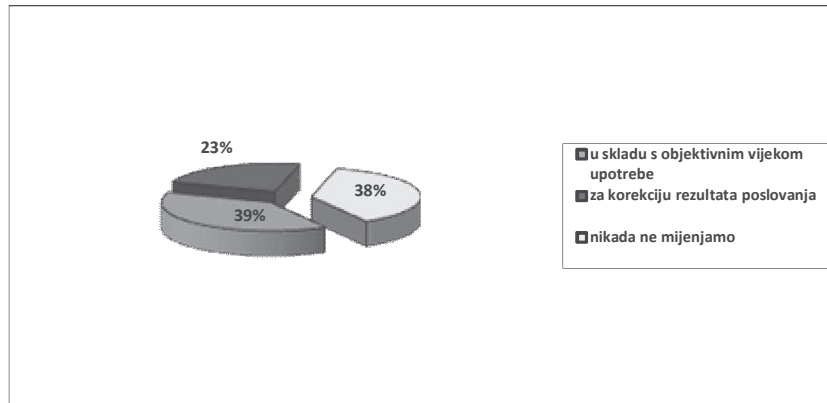
Računovodstveni standardi definiraju nekoliko različitih metoda za obračun amortizacije dugotrajne imovine, dok porezni propisi prihvaćaju samo jednu, i to je linearna metoda obračuna amortizacije. Rezultat ankete o izboru metode amortizacije je:

- | | |
|------------------------|-------|
| a) linearna metoda | 100 % |
| b) degresivna metoda | 0 % |
| c) progresivna metoda | 0 % |
| d) funkcionalna metoda | 0 %. |

Prilikom stavljanja u upotrebu dugotrajne imovine, počinje teći i razdoblje obveze obračuna amortizacije. Odabrana stopa amortizacije za pojedinu dugotrajnu imovinu treba se dosljedno i linearno koristiti do kraja razdoblja amortiziranja ili do otuđenja. Do promjene stope amortizacije može doći samo ako za to postoje izuzetno važni i objektivno opravdani razlozi.

Na pitanje o učestalosti mijenjanja stope amortizacije 39 % poduzeća mijenja stope amortizacije prema potrebama u skladu s procjenom objektivnog vijeka upotrebe, prema potrebi za korekcijom rezultata poslovanja (dobit/gubitak) mijenja stopu amortizacije 23 % poduzeća dok odabrane stope amortizacije nikada ne mijenja 38 % poduzeća.

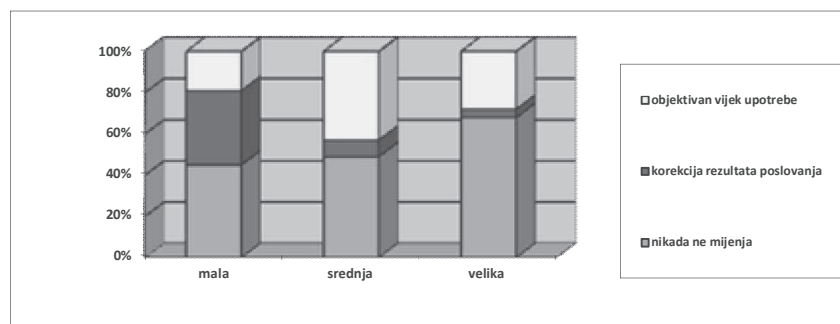
Odgovor od 23 % ispitanika kako mijenjaju stopu amortizacije prema potrebi za korekcijom rezultata je dosta visok i ukazuje na određene manipulacije pri iskazivanju troška amortizacije u financijskim izvještajima. Navedeno upućuje kako prezentirani financijski izvještaji kod tih poduzeća nisu iskazani objektivno i fer te ne iskazuju realan financijski položaj i uspješnost poduzeća.



Slika 10: Učestalost mijenjanja stope amortizacije

Izvor: empirijsko istraživanje.

Analizirajući učestalost mijenjanja stope amortizacije s obzirom na veličinu poduzeća došlo se do rezultata da mala poduzeća 19 % mijenjaju stopu amortizacije u skladu s objektivnim vijekom upotrebe, 36 % zbog korekcije rezultata, a 45 % ih ne mijenja nikada. Srednja poduzeća, čak 43 %, mijenjaju stopu amortizacije u skladu s objektivnim vijekom upotrebe, 8 % zbog korekcije rezultata i 49 % nikada ne mijenja odabranu stopu amortizacije. Dok 28 % velikih poduzeća mijenja stopu amortizacije zbog objektivno procijenjenog vijeka upotrebe, 4 % u svrhu korekcije rezultata poslovanja i 68 % nikada ne mijenja stopu amortizacije.



Slika 11: Učestalost mijenjanja stope amortizacije prema veličini poduzeća

Izvor: empirijsko istraživanje.

Prikazani podaci dobiveni temeljem ankete ukazuju na značajan utjecaj poreznih propisa na politiku amortizacije i na financijske izvještaje kod malih i srednjih poduzeća u Republici Hrvatskoj. To potvrđuje najčešće korištenje stopa amortizacije iz poreznih propisa, ali i davanje prednosti poreznim propisima za priznavanje prihoda i rashoda u financijskim izvještajima poduzeća.

Istraživanje je potvrdilo kako obveznici poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, posebice mala i srednja poduzeća, koriste mogućnost odgađanja plaćanja poreza na dobit primjenom, visokih, porezno dopustivih stopa amortizacije. S obzirom na to da je njihova primjena uvjetovana istovremenim priznavanjem istoga iznosa amortizacije kao poslovnoga rashoda u računovodstvu, može se zaključiti kako su stanja imovine, obveza i kapitala u financijskim izvještajima podcijenjena. Pozitivni financijski učinci odgađanja plaćanja poreza na dobit su ostvareni, ali nisu iskazani u bilanci poduzeća. Postavljena glavna hipoteza kako *Zakon o porezu na dobit ima značajan utjecaj na iskazivanje amortizacije u računovodstvu hrvatskih poduzeća posebice malih i srednjih* je potvrđena dobivenim podacima iz provedenoga istraživanja.

4. ZAKLJUČAK

Cilj rada bio je prikazati u kojoj mjeri porezni propisi utječu na objektivno prikazivanje pozicija imovine, obveza i kapitala u financijskim izvještajima u malim i srednjim poduzećima. Prema dobivenim podacima iz provedenoga istraživanja vidljivo je da čak 89 % poduzeća prednost daje poreznim propisima za priznavanje pozicija u financijskim izvještajima. Poduzeća kroz odabir stope amortizacije mogu utjecati na konačan rezultat poslovanja te osnovicu za obračun poreza na dobit. Različiti su kriteriji za određivanje vijeka upotrebe pa i odabira metode obračuna amortizacije prema zakonskim propisima i prema računovodstvenim standardima. Računovodstveni standardi predviđaju različite metode obračuna amortizacije s obzirom na stvarno korištenje dugotrajne imovine. Zakon o porezu na dobit priznaje samo linearnu metodu obračuna amortizacije, a empirijsko istraživanje je pokazalo da sva poduzeća iz uzorka koriste upravo ovu metodu. Redovne stope amortizacije su prilično visoke, a mogućnost korištenja udvostručenih stopa amortizacije, kao porezno priznato troška, ima za rezultat podcijenjeno stanje imovine, obveza i kapitala u financijskim izvještajima. Mala i srednja poduzeća su sklona iskoristiti mogućnost korištenja udvostručenih redovnih stopa amortizacije (52 %), što zakon priznaje kao porezno priznati trošak, te na taj način značajno utječu na realnost financijskih izvještaja. Rezultati ovoga empirijskog istraživanja pokazuju da mala i srednja poduzeća u Hrvatskoj, koriste visoke stope amortizacije (ubranu amortizaciju) kako bi troškovi bili što veći, osnovica za obračun poreza na dobit manja te manja obveza poreza na dobit. Provedena anketa potvrđuje potpunu usmjerenost malih poduzeća prema zahtjevima zakonskih propisa pri evidentiranju poslovnih događaja, izradi financijskih izvještaja i korištenju računovodstvenih podataka za donošenje poslovnih odluka. Mala poduzeća, s obzirom na profil i strukturu uprave i računovodstvenih djelatnika, sklona su izboru onoga propisa koji je propisao zakonodavac, jer postoje kontrole samo od strane poreznih tijela, budući da većina nisu obveznici revizije. Zakonodavac bi trebao prilagoditi zakonske propise pravilima struke te težiti smanjenju razlika između rezultata poslovanja utvrđenoga temeljem računovodstvenih standarda i temeljem zakonskih propisa. Na taj način bi dobili financijske izvještaje, koji bi objektivnije prikazivali stanje pojedinih pozicija i osigurali kvalitetniju podlogu za donošenje poslovnih odluka od strane uprave, banaka i potencijalnih ulagača.

LITERATURA:

1. Belak, V., Brkanić, V. (2006.): *Računovodstvo poduzetnika*, V. dopunjeno izdanje, RRIF plus.
2. Čevizović, I. (2007.): *Međuovisnost prijave poreza na dobit i financijskih izvještaja trgovačkih društava*, magistarski rad, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.
3. Guzić, Š. (2008.): *Računovodstvo poreza na dobitak malih i srednjih društava*, RRIF 9/2008.
4. Guzić, Š. (2012.): *Odgodena porezna imovina i odgođena porezna obveza*, RRIF 3/2012.
5. Kopun, D. (2009.): *Odgodena porezna imovina i odgođene porezne obveze*, RRIF 4/2009.
6. Novosel-Belavić, R. (2012.): *Utjecaj Zakona o porezu na dobit na financijsko izvještavanje u malim poduzećima*, magistarski rad, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.
7. *Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja*, Narodne novine RH, 30/08.
8. *Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*, Narodne novine RH, 140/06.
9. Spajić, F. (2006.): *Povezanost godišnjih financijskih izvještaja i prijave poreza na dobit*, World Bank, prezentacija na REPARIS-Word Bank Conference, Beč 2006. godine, www.worldbank.org, stranica posjećena u travnju 2012. godine.
10. *Zakon o porezu na dobit*, NN, 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13.
11. *Zakon o računovodstvu*, NN, RH, 109/07., 54/13.