

## REVALORIZATION AND VALUE ADJUSTMENT OF LONG-TERM ASSETS

### REVALORIZACIJA I VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE DUGOTRAJNE IMOVINE

GORJANC, Vera & MLADINEO, Luka

**Abstract:** *In today's globalized world in which changes happen at high-speed the need for determining fair value is bigger than ever. Taking that into account, the revalorization of long-term assets is done more often than before regardless of whether long-term assets are increasing or decreasing. Because of that the regulation in that field is enclosed in great detail in all forms of accounting standards. We are going to try to familiarise small entrepreneurs that often have depreciated value of long-term assets in their business books with the topic at hand.*

**Key words:** *revalorization, fair value, revalorization reserve*

**Sažetak:** *U današnjem globaliziranom svijetu u kojem se promjene odvijaju munjevitom brzinom potreba za utvrđivanjem fer vrijednosti je veća nego ikada prije. U skladu s tim, revalorizacija dugotrajne imovine se provodi znatno više nego prije bilo da se povećava ili umanjuje vrijednost dugotrajne imovine. Zbog svega toga su i propisi koji uređuju to područje detaljno obuhvaćeni u svim oblicima računovodstvenih standarda. Pokušat ćemo ovo područje približiti malim poduzetnicima koji u svojim knjigama često imaju podcijenjenju vrijednost dugotrajne imovine.*

**Ključne riječi:** *revalorizacija, fer vrijednost, revalorizacijska pričuva*



**Author's data:** Vera **Gorjanc**, dipl. oec., Adria Winch, Split, gorjanc@adriawinch.com;  
Luka **Mladineo**, dipl. oec., Sveučilišni studijski centar za stručne studije, Split,  
lmladine@oss.unist.hr

## 1. Uvod

U ovom ćemo radu pokušati objasniti načine određivanja fer vrijednosti imovine poduzeća i način revalorizacije dugotrajne imovine u skladu sa HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina i MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema, s naglaskom na revalorizaciji nekretnina. Također ćemo na praktičnom primjeru pokazati način revalorizacije zgrade trgovine, kako povećanje vrijednosti zgrade trgovine tako i smanjenje vrijednosti iste zgrade. Posebnu pažnju posvetit ćemo postupcima definiranim HSFI obveznici kojih su mala i srednja poduzeća u Republici Hrvatskoj.

## 2. Fer vrijednost

HSFI 6 definira fair vrijednost kao iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju [1]. Uz ovu općenitu definiciju fer vrijednosti HSFI 6 (t.32.) definira i posebno fer vrijednost nekretnina. Najčešće se tržišna vrijednost utvrđuje procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalni, kvalificirani procjenitelji[1]. Ono što je potrebno naglasiti kod definiranja fer vrijednosti zgrade je da povećanje vrijednosti zemljišta ne utječe na povećanje vrijednosti zgrade koja se nalazi na tom zemljištu. Najveći problemi kod utvrđivanja fer vrijednosti nastaju u slučajevima kada se nekim specifičnim vrstama dugotrajne imovine ne trguje. Pravilan način vrednovanja takve imovine kojoj je teško utvrditi tržišnu vrijednost definiran u HSFI 6 može se mjeriti na način da se utvrdi vrijednost imovine u upotrebi, a MRS 16 primjenjuje metodu prihoda ili metodu amortiziranog zamjenskog troška.

## 3. Revalorizacija nekretnina

Poduzećima je ostavljena mogućnost vrednovanja dugotrajne materijalne imovine po modelima:

1. model troška
2. model revalorizacije

Poduzećima ostaje mogućnosti odabira računovodstvene politike koju žele primjenjivati, ali ono što je važno naglasiti je da se odabrana računovodstvena politika mora primjenjivati na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine.

U ovom radu pokazat ćemo način korištenja modela revalorizacije fer vrijednost imovine koja se može pouzdano izmjeriti i koju poduzeće može voditi u poslovnim knjigama po revaloriziranom iznosu. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno često tako da se knjigovodstveni iznos značajno ne razlikuje od fer vrijednosti na datum bilance.

### 3.1. Povećanje vrijednosti dugotrajne imovine

Brojni su problemi vrednovanja dugotrajne materijalne imovine. Kod malih i srednjih poduzeća, koji su obveznici primjene HSFI-a, najčešće je riječ o podcijenjenoj vrijednost dugotrajne imovine pa bi trebao biti primijenjen članak 6.33. prema kojem

je potrebno provesti daljnju revalorizaciju kada se fer vrijednost dugotrajne imovine značajno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti. [1]

Na primjeru zgrade trgovine ćemo pokušati objasniti način provedbe revalorizacije dugotrajne materijalne imovine i to prvo u slučaju povećanja vrijednosti:

Primjer knjiženja revalorizacije: poduzeće X u svojim poslovnim knjigama posjeduje zgradu trgovine nabavne vrijednosti od 2.000.000,00 kuna, dok njena akumulirana amortizacija iznosi 200.000,00 kuna.

1. Građevinski vještak je izvršio procjenu fer vrijednosti na datum bilance te je utvrđeno da vrijednost zgrade trgovine iznosi 20% više od njene knjigovodstvene vrijednosti te provodimo revalorizaciju u iznosu od 20%
2. Revalorizacijske rezerve su smanjene za iznos poreza na dobit koji je potrebno uključiti u poreznu osnovicu.

<u>0230-Zgrada trgovine</u>		<u>0290-Akum. amort. zg. trgovine</u>	
S <sup>o</sup> 2.000.000,00			200.000,00 S <sup>o</sup>
(1) 400.000,00			40.000,00 (1)
<u>260-Odgođene porezne obveze</u>		<u>930-Revalorizacijske rezerve</u>	
	72.000,00 (2)	(2) 72.000,00	360.000,00 (1)

### 3.2. Smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine

U današnjem se svijetu promjene događaju svakodnevno, a posljedice svjetske gospodarske krize zahvatile su i Hrvatsku što je posebice vidljivo na području tržišta nekretnina kojima je tržišna vrijednost u posljednjih nekoliko godina gotovo prepolovljena. U nastavku rada dat ćemo okvir po kojem se provodi umanjeње vrijednosti dugotrajne materijalne imovine.

HSFI 6, kojeg su obveznici sva mala i srednja poduzeća u Republici Hrvatskoj, definira umanjeње dugotrajne imovine kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg to smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu [1].

Primjer knjiženja umanjeња vrijednosti dugotrajne imovine: na primjeru zgrade trgovine čija je vrijednost revalorizacijom uvećana za 20% pokazat ćemo način smanjenja vrijednosti zgrade trgovine za 10% na teret revalorizacijske rezerve.

1. Vrijednost zgrade trgovine zbog novih prilika na tržištu nekretnina ima procijenjenu vrijednost za 10% niže od knjigovodstvene vrijednosti pa provodimo umanjeње vrijednosti zgrade trgovine na teret revalorizacijske rezerve za 10%.

0230-Zgrada trgovine		0290-Akum. amort. zg. trgovine	
S <sup>o</sup> 2.400.000,00			240.000,00 S <sup>o</sup>
(1) 240.000,00			24.000,00 (1)
260-Odgođene porezne obveze		930-Revalorizacijske rezerve	
(1)43.200,00	72.000,00 S <sup>o</sup>	(1) 172.800,00	360.000,00 S <sup>o</sup>

Kada je neka imovina revalorizirana, a ta se revalorizacija uključuje u poreznu osnovicu u nekom idućem razdoblju, poduzetnik treba iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenjujući na tu revalorizacijsku rezervu propisanu stopu poreza na dobit. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske rezerve [2]. Iz prethodnog primjera je vidljivo da smo, u slučaju kada smo izvršili revalorizaciju vrijednosti zgrade trgovine na vrijednost revalorizacijske rezerve te zgrade trgovine, primijenili propisanu stopu poreza na dobit koja u Republici Hrvatskoj iznosi 20% te proknjižili odgođenu poreznu obvezu na teret umanjenja vrijednosti revalorizacijske rezerve zgrade trgovine. Odgođena porezna obveza bit će evidentirana u računu dobitka i gubitka u narednom razdoblju. Vrijednost dugotrajne imovine prilikom umanjenja tereti revalorizacijske rezerve iste imovine do ukupne visine te imovine, a tek kada umanjenje vrijednosti pojedinačne dugotrajne imovine prijeđe visinu revalorizacijske rezerve za istu dugotrajnu imovinu to umanjenje vrijednosti imovine teretimo izravno na rashode. Na ova dva primjera revalorizacije zgrade trgovine u poduzeću prikazani su načini knjiženja povećanja vrijednosti zgrade trgovine te naknadno smanjenje vrijednosti iste zgrade na teret revalorizacijski rezervi. Iz svega toga je vidljivo koliko je revalorizacija važna za precizno utvrđivanje stanja u poslovnim knjigama poduzeća jer povećanje vrijednosti dugotrajne dovodi do povećanja vrijednosti kapitala poduzeća.

### 3.3. Ukidanje revalorizacijske rezerve

Revalorizacijska rezerva koju poduzeće posjeduje po pojedinoj imovini u skladu sa HSFI 6 se može naknadno teretiti na zadržanu dobit: revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na dugotrajnu materijalnu imovinu može se prenijeti u zadržanu dobit. Revalorizacijska rezerva može se prenijeti u zadržanu dobit kada je imovina povučena iz uporabe ili je otuđena. Međutim, neke se revalorizacijske rezerve mogu realizirati ako poduzetnik koristi imovinu. U tom slučaju iznos realizirane revalorizacijske rezerve je razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti ili gubitka. [3] Prilikom prijensa revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit u skladu sa HSFI 12 Kapital obveznici ovih izvještaja dužni su istovremeno prenijeti i odgođeni porez na dobit koji se odnosi na te revalorizacijske rezerve te taj porez teretiti na tekući porez na dobit. Primjer isknjižavanja vrijednosti revalorizacijske rezerve i odgođene porezne obveze.

Porez na dobit u obračunskom razdoblju iznosio je 250.000,00 kuna.

1. Ukupna vrijednost revalorizacijske rezerve u svoti od 360.000,00 kuna na kraju obračunskog razdoblja prenesena je na konto zadržane dobiti.
2. Porez na dobit od revalorizacije imovine koji se nalazi na kontu Odgođene porezne obveze, a koji tereti tekuće razdoblje sa konta Odgođene porezne obveze u ukupnom je iznosu prenesen na konto Porez na dobit.

260-Odgođene porezne obveze		930-Revalorizacijske rezerve	
(2)72.000,00	72.000,00 S <sup>o</sup>	(1) 360.000,00	360.000,00 S <sup>o</sup>
803-Porez na dobit		940-Zadržana dobit	
S <sup>o</sup> 250.000,00			360.000,00 (1)
(2) 72.000,00			

U skladu sa gore navedenim standardima financijskog izvješćivanja svi obveznici HSFI dužni su objavljivati podatke o povećanju i smanjenju vrijednosti dugotrajne imovine koja potječe iz revalorizacije te podatke o gubicima od umanjenja koji su bili priznati ili ukinuti izravno na teret kapitala.

#### 4. Zaključak

Ubrzane promjene gospodarskih prilika u današnjoj modernoj ekonomiji prate ubrzane promjene računovodstvenih propisa koji se nastoje prilagoditi današnjim potrebama modernih poduzeća. Ovi računovodstveni propisi omogućuju takozvano kreativno računovodstvo u mnogim područjima, a revalorizacija je jedno od takvih područja. Ovakve računovodstvene mogućnosti prvenstveno daju prilike korištenja kreativnog računovodstva velikim poduzećima s razvijenim timovima stručnjaka, dok srednja i mala poduzeća mogu imati problema u prilagodbi tim novim situacijama zbog nedovoljnog poznavanja mogućnosti koje im moderno računovodstvo omogućava. Zbog svega gore navedenog mišljenje je autora da bi mali i srednji poduzetnici koji su obveznici HSFI morali biti više upoznati s mogućnostima koje im omogućava Zakon o računovodstvu i HSFI.

#### 5. Literatura

- [1] Hrvatski standardi financijskog izvješćivanja HSFI 6 (2008). *Narodne novine* 30/2008, ISSN 1333-9273, Zagreb
- [2] V. Belak (2009). *Računovodstvo dugotrajne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci*, ISBN 978-953-55423-1-5, Belak Excellens d.o.o., Zagreb
- [3] Grupa Autora: (2008). *Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvješćivanja*, ISBN: 978-953-277-011-7, RIF, Zagreb



Photo 051. Lawn / Livada