

## WHETHER THE COST OR NET BOOK VALUE SHOULD BE INCLUDED IN THE DEPRECAIBLE AMOUNT?

### TREBA LI SE U OSNOVICU ZA AMORTIZACIJU UKLJUČITI TROŠAK NABAVE ILI NETO KNJIGOVODSTVENA VRIJEDNOST?

KRAJACIC, Damir

**Abstract:** *Depreciation is the systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life. If in the depreciable amount of an asset should be included cost and residual value only, as required by HSF1 6, it is not possible to calculate depreciation properly when during the useful life is changed estimations regarding residual value or regarding the period over which an asset is expected to be available for use or if impairment loss occurred. The calculation of depreciation may be performed properly in such circumstances only if net book value of an asset is included in the depreciable amount instead of the cost of that asset.*

**Key words:** *The depreciable amount, depreciation, cost, residual value, net book value, impairment loss*

**Sažetak:** *Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine koji se iskazuje kao rashod tijekom vijeka uporabe te imovine. Ako se u amortizirajući iznos trebaju uključiti samo trošak nabave i ostatak vrijednosti, kako to propisuje HSF1 6, ne može se ispravno obaviti obračun amortizacije u slučajevima kada se tijekom vijeka uporabe imovine mijenja procjena iznosa ostatka vrijednosti, vijeka uporabe ili se pojavi gubitak od umanjenja vrijednosti. Obračun amortizacije može biti ispravan u takvim slučajevima samo ako se u amortizirajući iznos uključi neto knjigovodstvena vrijednost imovine, umjesto troška nabave.*

**Ključne riječi:** *Amortizirajući iznos; amortizacija; trošak nabave; ostatak vrijednosti; neto knjigovodstvena vrijednosti; gubitak od umanjenja vrijednosti;*



**Authors' data:** Damir Krajacic, mr. sc., Krajačić-Karl d.o.o., Božidara Magovca 44, Zagreb, dkrajacic@inet.hr

## 1. Uvod

Većina stavki dugotrajne imovine nema svojstvo stvaranja ekonomskih koristi kroz neograničeno vremensko razdoblje i štoviše s protokom vremena ta se sposobnost smanjuje te postaje sve manje vjerojatno i pritjecanje buduće ekonomske koristi. Činjenica da takva dugotrajna materijalna imovina tijekom vremena gubi sposobnost stvaranja ekonomske koristi iskazuje se računovodstveno kroz obračun amortizacije.

Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa dugotrajne materijalne imovine koji se iskazuje kao rashod tijekom vijeka uporabe te imovine. Sustavni raspored ne podrazumijeva da se amortizacijom precizno utvrđuje koliko se stvarno smanjila sposobnost stvaranja buduće ekonomske koristi neke stavke dugotrajne materijalne imovine u određenom obračunskom razdoblju. Utvrđivanje stvarnog gubitka sposobnosti stvaranja buduće ekonomske koristi koštalo bi više nego što bi bila korist od takvog postupanja. Zbog toga, amortizacija uvijek uključuje procjenjivanje vijeka uporabe kojim se određuje vremensko razdoblje u kojem se obračunom amortizacije treba nadoknaditi amortizirajući iznos neke stavke dugotrajne materijalne imovine. Amortizirajući iznos je računovodstveni termin za osnovicu amortizacije.

## 2. Osnovica za obračun amortizacije

Prema točki 6.7 HSFI-a 6 Dugotrajna materijalna imovina (u nastavku – HSFI 6) *amortizirajući iznos je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti* [1]. Trošak nabave koji prema točki 6.6. HSFI-a 6 [2] *je iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili, fer vrijednost druge naknade za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja, dok je ostatak vrijednosti prema MRS-u 16 [3], procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutno dobio prodajom imovine, umanjen za procijenjene troškove prodaje, ali uz pretpostavku da starost imovine i stanje odgovara onom koje se očekuje na kraju korisnog vijeka uporabe* [4].

U skladu s navedenim, kada se za neku stavku dugotrajne materijalne imovine procijeni da ima ostatak vrijednosti, tada se obračunom amortizacije nadoknađuje vrijednost razlike troška nabave i procijenjenog iznosa ostatka vrijednosti. Ako je obračun amortizacije dobro obavljen, neto knjigovodstvena vrijednost te stavke trebala bi, na kraju njezinog vijeka uporabe, biti jednaka iznosu procijenjenog ostatka vrijednosti. To je zbog toga što je ostatak vrijednosti onaj dio troška nabave koji se ne obuhvaća amortizacijom jer se očekuje da će se, neovisno od amortizacije, nadoknaditi na kraju vijeka uporabe.

Kada se za neku takvu stavku procijeni da nema ostatak vrijednosti, tada se obračunom amortizacije, u skladu s navedenim, nadoknađuje vrijednost troška nabave. Ako je obračun amortizacije dobro obavljen neto knjigovodstvena vrijednost te stavke trebala bi, na kraju vijeka uporabe, biti jednaka nuli.

Dakle, osnovicu za obračun amortizacije, prema HSFI-u 6 kao i prema MRS-u 16, tvori ili trošak nabave ili razlika troška nabave i ostatka vrijednosti. Problem je,

međutim, što tako definirana osnovica za amortizaciju nije ispravna. Stoga će se u nastavku, uz pomoć primjera, dokazati da za ispravan obračun amortizacije treba u amortizirajući iznos uključiti ne samo trošak nabave (nabavnu vrijednost) imovine, nego njezinu neto knjigovodstvenu vrijednost tj. nabavnu vrijednost umanjenu za ispravak vrijednosti i, kada je primjenjivo, kumulirani gubitak od umanjenja vrijednosti.

Pretpostavimo da trošak nabave oprema iznosi 20.000,00 kn. Prilikom stavljanja u uporabu procjenjeno je da oprema nema ostatka vrijednosti i da joj vijek uporabe iznosi 4 godine (amortizacijska stopa je 25%). Međutim, nakon druge godine uporabe procjenjuje se da će ostatak vrijednosti iznositi 2.000,00 kuna. Obračunom amortizacije temeljenom na točki 6.6. HSFI-a 6 dobili bi se u pojedinim godinama sljedeći iznosi:

Oprema	Ispravak vrijednosti opreme
S 20.000,00	5.000,00 (1)
	5.000,00 (2)
	4.500,00 (3)
	4.500,00 (4)
	19.000,00

Amortizacije za 1. i 2. godinu izračunate su množenjem amortizirajućeg iznosa (kojeg čini nabavna vrijednost u iznosu od 20.000,00 kn) s amortizacijskom stopom od 25%, dok su amortizacije za 3. i 4. godinu izračunate množenjem amortizacijske stope od 25% s amortizirajućim iznosom od 18.000,00 kn, kojeg čini razlika nabavne vrijednosti od 20.000,00 kn i ostatka vrijednosti od 2.000,00 kn. Iako je amortizirajući iznos za pojedine godine utvrđen sukladno točki 6.6 HSFI-a 6, obračun amortizacije ipak nije ispravan jer bi neto knjigovodstvena vrijednost opreme na kraju 4. godine trebala iznositi 2.000,00 kn (koliko iznosi ostatak vrijednosti opreme), a ne 1.000,00 kn kao što je iskazano.

Ispravnim obračunom amortizacije temeljenim na osnovici za amortizaciju koja uključuje neto knjigovodstvenu vrijednost, a ne isključivo trošak nabave, utvrdili bi se u pojedinim godinama sljedeći iznosi:

Oprema	Ispravak vrijednosti opreme
S 20.000,00	5.000,00 (1)
	5.000,00 (2)
	4.000,00 (3)
	4.000,00 (4)
	18.000,00

U 1.godini, pošto je neto knjigovodstvena vrijednost opreme prije amortizacije jednaka trošku nabave, obračunom amortizacije se dobiva isti iznosi amortizacije za tu godinu kao i u prethodnom primjeru. U 2.godini, neto knjigovodstvena vrijednost prije obračuna amortizacije iznosi 15.000 kn i pošto se ona treba se nadoknaditi u toj godini i preostalih 2 godine vijeka uporabe, iznos amortizacije za 2. godinu dobije se dijeljenjem 15.000 kn s 3. Neto knjigovodstvena vrijednost opreme nakon toga iznosi

10.000 kn i to je iznos koji bi se, ako se ništa ne bi promijenilo, trebao nadoknaditi kroz preostale 2 godine vijeka uporabe.

Međutim, u 3. godini se procjenom utvrđuje da ostatak vrijednosti opreme iznosi 2.000 kn pa se u osnovicu za obračun amortizacije treba uključiti i taj iznos. Zbog toga se neto knjigovodstvena vrijednost opreme koja prije amortizacije u 3. godini iznosi 10.000 kn mora umanjiti za 2.000 kn. Dobiveni iznos od 8.000 kn predstavlja osnovicu za amortizaciju koju treba nadoknaditi u toj i preostaloj 1 godini vijeka uporabe. U skladu s tim, amortizacija opreme za 3.godinu izračunava se dijeljenjem osnovice za amortizaciju s 2 i iznosi 4.000 kn. Neto knjigovodstvena vrijednost opreme nakon amortizacije za 3. godinu iznosi 6.000 kn (20.000 – 14.000).

U 4. godini osnovica za amortizaciju iznosi 4.000 kn jer neto knjigovodstvena vrijednost prije obračuna amortizacije u 4. godini iznosi 6.000 kn i procijenjeni iznos ostatka vrijednosti iznosi 2.000 kn. S obzirom da se nije promijenila procjena vijeka uporabe opreme to je ujedno bila i posljednja godina u kojoj se obračunava amortizacija. Amortizacija u 4.godini bi iznosila 4.000 jer bi se osnovica za amortizaciju trebala podijeliti s 1. Neto knjigovodstvena vrijednost opreme bi nakon toga iznosila 2.000 kn koliko iznosi i procijenjeni ostatak vrijednosti, što potvrđuje ispravnost obavljenog obračuna amortizacije.

Uključivanje u osnovicu za obračun amortizacije troška nabave umjesto neto knjigovodstvene vrijednosti onemogućava ispravno obračunavanje amortizacije i slučajevima kada se mijenja procjena vijeka uporabe neke stavke, što se može dokazati primjecom koji slijedi.

Pretpostavimo da trošak nabave oprema iznosi 20.000,00 kuna. Prilikom stavljanja u uporabu procjenjuje se da oprema nema ostatka vrijednosti i da joj vijek uporabe iznosi 5 godine (amortizacijska stopa je 20%). Nakon dvije godine oprema se počela koristiti u više smjena te je procijenjeno da će preostali vijek uporabe biti 2 godine. Drugim riječima, vijek uporabe se skraćuje s prvobitno procijenjenih 5 godina na 4 godine (amortizacijska stopa je 25%). Obračun amortizacije temeljen na osnovici za amortizaciju koja uključuje samo trošak nabave provodio bi se u prve dvije godine množenjem troška nabave s amortizacijskom stopom od 20%. Amortizacija bi godišnje iznosila 4.000 kn. U trećoj godini po tom pristupu amortizacija bi se trebala izračunati množenjem troška nabave s amortizacijskom stopom od 25% i iznosila bi 5.000 kn. Isti iznos amortizacije bi se izračunao i za 4. godinu i nakon toga bi se moralo konstatirati da oprema nije u cjelosti amortizirana jer bi trošak nabave iznosio 20.000 kn dok bi ispravak vrijednosti iznosio 19.000 kn.

Ispravnim obračunom amortizacije temeljenim na osnovici za amortizaciju koja uključuje neto knjigovodstvenu vrijednost, a ne isključivo trošak nabave, utvrdili bi se u pojedinim godinama sljedeći iznosi:

Oprema		Ispravak vrijednosti opreme	
S	20.000,00	4.000,00	(1)
		4.000,00	(2)
		6.000,00	(3)
		6.000,00	(4)
		20.000,00	

Izračun amortizacije je identičan ranije opisanom postupku pa se ovdje neće ponovno objašnjavati. Obračunom amortizacije je nadoknađen amortizirajući iznos s istekom četvrte godine te je neto knjigovodstvena vrijednost opreme svedena na nulu.

U vezi s dugotrajnom materijalnom imovinom postoji obveza da se na kraju svake poslovne godine utvrdi je li nastao gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine. Prema HSFI-u 6 gubitak od umanjenja je iznos kojim knjigovodstveni iznos neke imovine premašuje nadoknadiivi iznos te imovine. Knjiženje gubitka od umanjenja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine mora imati učinak na obračun amortizacije. Pretpostavimo da trošak nabave opreme iznosi 40.000,00 kuna, vijek uporabe je 4 godina, nema ostatka vrijednosti. U 2. godini uporabe utvrđeno da nadoknadiivi iznos te opreme je 6.000,00 kuna. Kada bi se za obračun amortizacije koristio trošak nabave u skladu s točkom 6.7 HSFI-a 6, amortizacija bi u svim godinama iznosila 10.000 kn. Međutim, to bi bilo ispravno samo u 1. godini, a nakon toga, kako je niže prikazano, amortizacija bi se trebala obračunati u iznosima od po 2.000 kn godišnje. Naime, nakon što je proknjižen gubitak od umanjenja vrijednosti u iznosu od 24.000kn, neto knjigovodstvena vrijednost opreme u 2. godini iznosi 6.000 kn tj. svedena je na nadoknadiivi iznos koji se amortizacijom od po 2.000 kn godišnje nadoknađuje u 2.,3. i 4.godini uporabe opreme.

Oprema		Ispravak vrijednosti opreme	
S	40.000,00		10.000,00 (1)
			2.000,00 (2)
			2.000,00 (3)
			2.000,00 (4)
			16.000,00
Vrijednosno usklađenje imovine		Kumulirani gubitak od umanjenja vrijednosti	
(2)	24.000,00		24.000,00 (2)

### 3. Zaključak

Kroz primjere prikazane u ovom napisu dokazano je da je za ispravan obračun amortizacije dugotrajne materijalne imovine potrebno u osnovica za obračun amortizacije uključiti ne samo trošak nabave, kako to određuje HSFI 6, nego neto knjigovodstvenu vrijednost imovine (nabavnu vrijednosti te imovine umanjenu za iznose ispravka vrijednosti imovine i kumuliranog gubitka od umanjenja vrijednosti).

### 4. Literatura

- [1] Grupa autora (2008). *Vodič za prvu primjenu HSFI-a*, TEB Poslovno savjetovanje d.o.o., str. 96, ISBN 978-953-6290-45-1, Zagreb
- [2] HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina, *Dostupno na*: <http://narodne-novine.nn.hr>, *Pristup*: 2012-05-14
- [3] MRS 16, *Narodne novine 136/2009*, ISSN 0027-7932, Zagreb
- [4] Krajačić, D. (2008). Osvrt na Hrvatske standarde financijskog izvještavanja. *Financije i porezi*, svibanj 2008. str. 22-27, ISSN 1845-0814

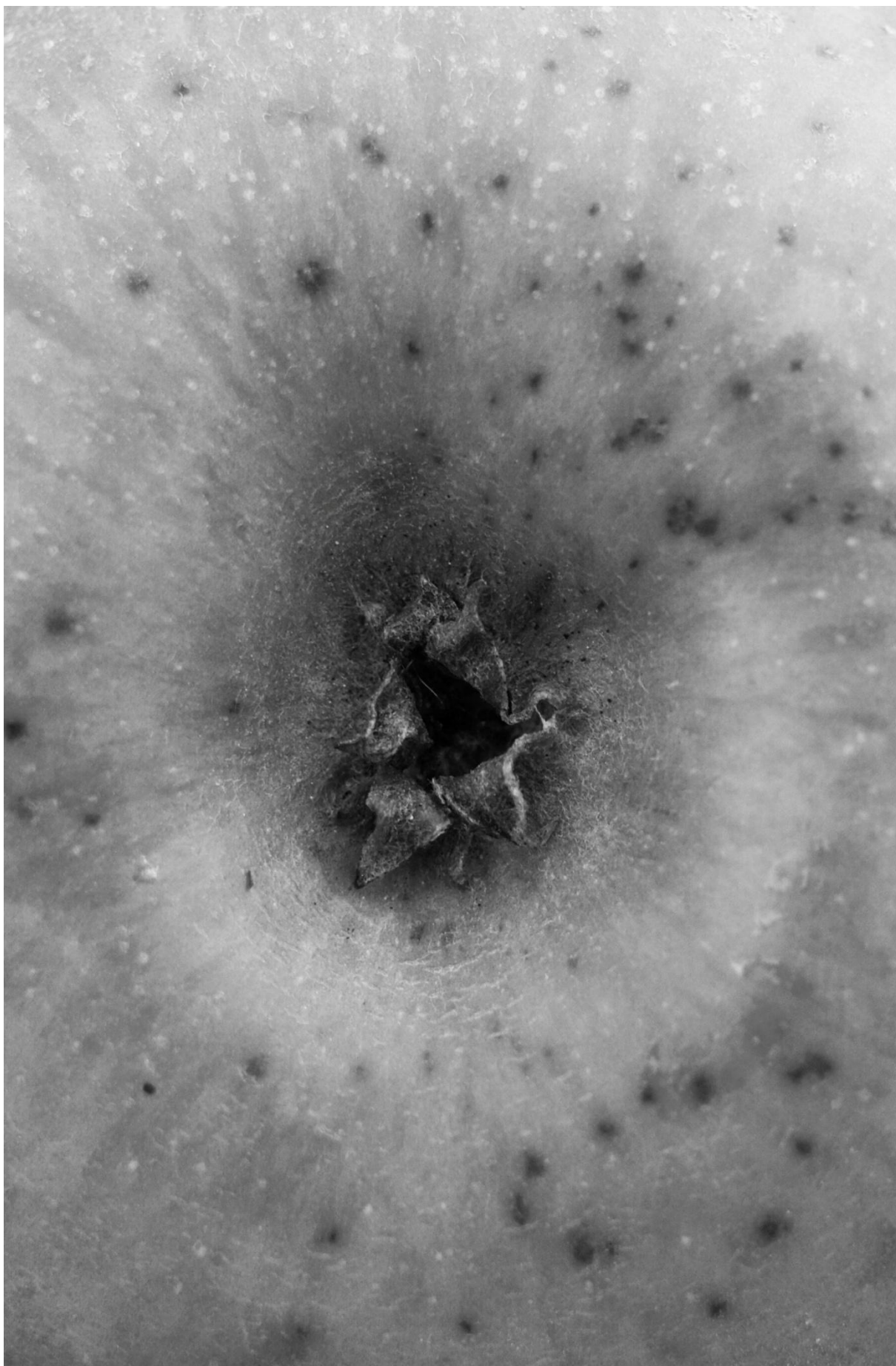


Photo 058. Flower / Cvijet