

FIXED ASSETS INFLUENCE ON FINANCIAL RESULTS

UTJECAJ UMANJENJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE NA FINANCIJSKI REZULTAT

CITA, Melita & KANTOR, Nalanda

Abstract: *The basic problem of companies' financial reports is presenting realistic accounting profits, assets and principals in financial reports. Different models of fixed assets decreasing can influence on the expressed financial results and the fixed assets value. As costs change, which, in the end, results in the capital value change, having influence on a tax base. Problems of depreciation calculation in Croatia has an additional dimension, because tax regulations indirectly stimulate the usage of unrealistically high depreciation rates.*

Key words: *fixed assets, decreasing models*

Sažetak: *Temeljni problem financijskog izvještavanja trgovačkih društava je realno iskazivanje računovodstvene dobiti, imovine i glavnice u financijskim izvještajima. Različiti modeli umanjenja dugotrajne materijalne imovine mogu utjecati na iskazani financijski rezultat i na vrijednost dugotrajne materijalne imovine. Mijenjaju se troškovi, što na kraju mijenja i vrijednost kapitala, a time utječe i na poreznu osnovicu. Problem obračuna amortizacije u Hrvatskoj ima dodatnu dimenziju, jer porezni propisi indirektno potiču na uporabu nerealno visokih stopa amortizacije.*

Ključne riječi: *dugotrajna materijalna imovina, modeli umanjenja*



Authors' data: Melita Cita, dipl.oec., Veleučilište VERN, Zagreb, revizor1@bj.t-com.hr;
Nalanda Kantor, dipl.oec., Učiteljski fakultet u Osijeku, Osijek, nkantor@ufos.hr

1. Uvod

Dugotrajna materijalna imovina u većini trgovačkih društava predstavlja značajan dio ukupne imovine i stoga je značajna u prezentiranju njihovog financijskog položaja i uspješnosti poslovanja.

Računovodstveni postupci s dugotrajnom materijalnom imovinom u osnovi su regulirani Međunarodnim računovodstvenim standardom - 16 (u daljnjem tekstu: MRS-om) Nekretnine, postrojenja i oprema za obveznike primjene Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu: MSFI-a), te Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja - 6 (u daljnjem tekstu: HSFI-a) Dugotrajna materijalna imovina za ostala trgovačka društva, odnosno mala i srednje velika društva.

Financijski izvještaji temeljeni na povijesnim vrijednostima ne mogu pružiti valjane informacije za odlučivanje i upravljanje, pa se u izvješćivanju o imovini, obvezama, kapitalu, prihodima, rashodima te financijskom rezultatu uvodi fer vrijednost.

Neovisno o tome je li dugotrajna materijalna imovina nakon početnog priznavanja iskazana po troškovima ili u revalorizacijskoj svoti provodi se postupak amortizacije kojim se amortizacijska svota raspoređuje sustavno tijekom vijeka uporabe imovine.

Različiti obračuni amortizacije imaju direktan učinak na realnost i kvalitetu podataka u bilanci i računu dobiti i gubitka.

2. Dugotrajna materijalna imovina i početno priznavanje

Dugotrajna materijalna imovina je imovina koja ima fizičku supstanciju i dio je dugotrajne imovine u koju još spadaju financijska i nematerijalna imovina. U računovodstvenom praćenju dugotrajne materijalne imovine važan je izbor trenutka priznavanja imovine, kao i kriterij priznavanja i mjerenja imovine.

U MRS 1 toč. 57 postavljen je kriterij klasifikacije imovine u kratkotrajnu, a ostala imovina koja se ne može klasificirati u kratkotrajnu je dugotrajna imovina.

U toč. 6.3. HSFI-a 6 Dugotrajna materijalna imovina je definirana kao imovina:

- a) koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
- b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja i
- c) ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva.

3. Modeli priznavanja dugotrajne materijalne imovine nakon početnog priznavanja

Nakon priznavanja i početnog mjerenja trgovačka društva mogu svojim računovodstvenim politikama izabrati ili troškovni model ili model revalorizacije.

3.1. Model troška

Po troškovnom modelu dugotrajna materijalna imovina se knjiži po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

Ostatak vrijednosti se ne amortizira te predstavlja iznos koje trgovačko društvo namjerava postići prodajom dugotrajne imovine na kraju njenog procijenjenog vijeka uporabe.

Vijek uporabe određen je razdobljem u kojem trgovačko društvo namjerava koristiti imovinu, te se može razlikovati od ekonomskog vijeka trajanja.

U praksi se najčešće smatra da je osnovica za obračun amortizacije jednaka trošku nabave dugotrajne imovine.

U MRS 16 se kao primjeri metoda za obračun amortizacije navode pravocrtna metoda, metoda opadajućeg salda i metoda jedinice proizvoda (funkcionalna metoda).

Potrebno je napomenuti da se uporaba različitih metoda odražava na iznos amortizacije i financijski rezultat po godinama, međutim ukupan iznos amortizacije za cijeli vijek trajanja je isti. Stoga je važno da izabrane metode obračuna amortizacije omogućuju što objektivnije sučeljavanje amortizacije kao rashoda s ostvarenim prihodima.

Izabranu metodu amortizacije potrebno je dosljedno primjenjivati iz razdoblja u razdoblje te ju ispitivati u redovitim vremenskim razmacima. Ako postoji znatna promjena okvira očekivanih ekonomskih koristi od sredstava dugotrajne imovine, izabranu metodu amortizacije treba promijeniti.

Što se tiče obračuna amortizacije, prema MRS – ovima dopušten je skupni i pojedinačni obračun amortizacije.

3.2. *Model revalorizacije*

Model revalorizacije zahtjeva knjiženje po revalorizacijskom iznosu odnosno fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjenom za naknadnu akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstveni iznos značajno ne razlikuje od onog do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance. Učestalost revalorizacije ovisi o učestalosti promjene fer vrijednosti imovine koja se amortizira. Ako su promjene fer vrijednosti učestale onda revalorizaciju treba provoditi jednom godišnje, a u suprotnom MRS 16 toč. 34 sugerira revalorizaciju svake tri do pet godina. U toč. 6.33. HSFI-a 6 nije navedeno vrijeme u kojem je potrebno revalorizirati imovinu kod koje se fer vrijednost znatno razlikuje od njene knjigovodstvene vrijednosti, već je naznačeno da ukoliko se „fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njene knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija“.

Neovisno o tome je li dugotrajna materijalna imovina nakon početnog priznavanja iskazana po troškovima ili u revalorizacijskoj svoti provodi se postupak amortizacije kojim se amortizacijska svota raspoređuje sustavno tijekom vijeka uporabe imovine. U idealnom slučaju opadanje ostatka vrijednosti kao rezultat amortizacije trebao bi odgovarati fer vrijednosti imovine na dan bilance. Stoga na dan bilance prema toč. 9 MRS-a 36 Umanjenje imovine treba ocijeniti postoji li pokazatelj da knjigovodstvena svota imovine treba biti umanjena. Koji su ti pokazatelji navedeno je u toč. 12 MRS-a 36 koji nije ugrađen u HSFI 6, ali se može iščitati iz toč. 6.49. i 6.50. HSFI-a 6. Kada postoje takvi pokazatelji poduzetnik treba procijeniti nadoknadiivi iznos imovine. Pod

nadoknadivim iznosom podrazumijeva se viši iznos između neto prodajne cijene i cijene sredstava u upotrebi.

Neto prodajna cijena je fer vrijednost imovine umanjena za troškove prodaje, a cijenu sredstava u upotrebi, u pravilu, predstavljaju diskontirani iznosi novčanih tokova.

U preispitivanju nadoknadive svote, ako je manja od knjigovodstvene svote, knjigovodstvena svota smanjuje se za razliku koja je zapravo gubitak od umanjenja imovine. Ako je nadoknadiiva svota veća od knjigovodstvene svote, knjigovodstvena svota se može povećati samo do ranijeg umanjenja vrijednosti imovine na nadoknativu svotu.

Smanjenje knjigovodstvenog iznosa sredstava zbog revalorizacije treba priznati kao rashod. Smanjenje knjigovodstvenog iznosa sredstava zbog revalorizacije knjiži se kao smanjenje revalorizacijske rezerve do iznosa koji postoji kao rezerva za ta sredstva. Preostala razlika treba se priznati kao rashod.

Od ovog se odstupa u slučaju kada je već prethodno priznat rashod tada se prihod priznaje do iznosa priznatog rashoda, a razlika predstavlja revalorizacijsku rezervu ili u drugom slučaju kada je stvorena revalorizacijska rezerva tada se rashod od umanjenja prvo knjiži na teret prije oblikovane revalorizacijske rezerve, a samo iznos preko toga ide na teret rashoda.

4. Porezna motrišta umanjenja imovine

MRS 16 nalaže da se amortizacija treba sustavno obračunavati tijekom vijeka uporabe sredstava dok porezni propisi utvrđuju minimalni vijek trajanja i maksimalne godišnje stope amortizacije.

Članak 12. Zakona o porezu na dobit određuje maksimalno dopušteni trošak amortizacije koja se prema propisima o oporezivanju može iskazati kao porezno priznati trošak razdoblja. Prema toj odredbi, ako trgovačka društva obračunavaju amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunana amortizacija, smatra se i porezno priznatim rashodom.

U propisima o oporezivanju dobiti koristi se pojam vrijednosnog usklađenja, ali nema posebnih odredbi o vrijednosnom usklađivanju dugotrajne materijalne imovine koje bi neposredno upućivale kako postupati s učincima vrijednosnog usklađivanja prilikom utvrđivanja porezne osnovice.

Ako se vrijednosnim usklađivanjem smanjuje knjigovodstvena svota na nižu od nabavne vrijednosti umanjene za porezno priznatu amortizaciju, postavlja se pitanje je li taj rashod porezno priznat ili nije.

Prema st.10 i 11 čl.12 Zakona o porezu na dobit rashod nije porezno priznat u poreznom razdoblju kada je bilo vrijednosno usklađivanje i smanjena knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine već u onom poreznom razdoblju u kojem će imovina biti otuđena ili uništena. Prema mišljenju Ministarstva financija, od 4. studenog 2005. godine „... vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine priznaje se prema računovodstvenim propisima...“ To je potvrđeno i kasnijim mišljenjem Ministarstva financija od 19. rujna 2007. godine.

5. Zaključak

Pojedini poslovni događaji koji su evidentirani u knjigovodstvu a odnose se na dugotrajnu materijalnu imovinu dobivaju obilježje povijesnih vrijednosti budući da je od vremena nabave imovine pa do dana sastavljanja financijskih izvještaja proteklo određeno vrijeme. Iako je vrijednost ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu u tom trenutku tržišna vrijednost, ona to vremenom zbog različitih okolnosti prestaje biti.

Financijski izvještaji temeljeni na povijesnim vrijednostima ne mogu pružiti kvalitetne informacije za odlučivanje i upravljanje, te je zato potrebno knjigovodstvene svote uskladiti s fer vrijednostima.

Računovodstvena politika amortizacije pripada među značajnije politike, s obzirom da se visinom obračunane amortizacije utječe na visinu rashoda te stoga i na ukupni rezultat poslovanja kao i na visinu sadašnje vrijednosti dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine.

Problem obračuna amortizacije u Hrvatskoj ima dodatnu dimenziju, jer porezni propisi indirektno potiču na uporabu nerealno visokih stopa amortizacije.

Porezni propisi određuju maksimalno dopušteni trošak amortizacije koji se prema propisima o oporezivanju može iskazati kao porezno priznati trošak, a većina trgovačkih društava se i opredjeljuje za takav pristup jer im on u kratkom roku stvara poreznu uštedu, ali narušava kvalitetu bilance i računa dobiti i gubitka.

Ovdje je potrebno voditi računa i o učincima vrijednosnog usklađivanja u oporezivanju dobitka. Rashod nastao umanjnjem knjigovodstvene svote dugotrajne imovine niže od nabavne vrijednosti umanjene za porezno priznatu amortizaciju smatra se porezno priznatim rashodom.

6. Literatura

Gulin, D. (2008.). *Primjena hrvatskih standarda financijskog izvještavanja – s poreznim propisima*, HZRiFD, Zagreb

IASB (2005). *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)*, HZRiFD, Zagreb

Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04; 90/05; 57/06

Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine broj 95/05 i 133/07

Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 109/07

HSFI (2008). Odluka o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine broj 30/08.