

THE IMPACT OF ACCOUNTING POLICIES FOR DEPRECIATION ON COMPANIES' BUSINESS RESULTS

UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA AMORTIZACIJE NA POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA

PEKANOV STARCEVIC, Dubravka; MIJOC, Ivo & PANIC, Danijela

Abstract: *The impact of depreciation on the business result and the values of the asset is direct and, proportionally to the amount of capitally intensive production, also significant. Therefore, depreciation is regulated by International financial reporting standards, and by Croatian financial reporting standards. Because of its direct impact on the amount of business result, the Profit tax law determines the assets which can(not) be depreciated, the fiscally accepted calculation method and the yearly depreciation rates based on the depreciation period for certain types of long-term assets. This paper analyses the accounting policies for depreciation and their impact on companies' business results.*

Key words: *depreciation, methods of depreciation, accounting policies, business result*

Sažetak: *Utjecaj amortizacije na poslovni rezultat i vrijednost imovine je izravan, a proporcionalno visini kapitalno intenzivne proizvodnje i značajan. Stoga je amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine regulirana kako Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, tako i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Radi njezina izravnog utjecaja na visinu poslovnog rezultata, Zakonom o porezu na dobit određena je imovina koju (ni)je moguće amortizirati, porezno priznata metoda obračuna i godišnje amortizacijske stope prema amortizacijskom vijeku za pojedine grupe dugotrajne imovine.*

Ključne riječi: *amortizacija, metode amortizacije, računovodstvene politike, poslovni rezultat*



Authors' data: Dubravka Pekanov Starčević, izv. prof. dr. sc., Ekonomski fakultet u Osijeku, Trg Ljudevita Gaja 7, Osijek, dpekan@efos.hr; Ivo Mijoč, izv. prof. dr. sc., Ekonomski fakultet u Osijeku, Trg Ljudevita Gaja 7, Osijek, imijoc@efos.hr; Danijela Panić, mag. oec., Olimpias Tekstil d.o.o., Vukovarska ulica 219A, Osijek, danijela75panic@gmail.com

1. Uvod

Amortizacija je trošak, postupak i računovodstvena kategorija. Kao trošak, amortizacija predstavlja određeni dio nabavne vrijednosti dugotrajne imovine koji se u utvrđenom iznosu priznaje u računu dobiti i gubitka kao rashod razdoblja, stavlja u odnos s prihodima poslovanja tog istog razdoblja u čijem je stvaranju imovina korištena i na taj način sudjeluje u utvrđivanju poslovnog rezultata poduzeća. Amortizacijom se omogućuje otpisivanje kapitalnih ulaganja kroz razdoblje vijeka trajanja imovine i ravnomjerno opterećenje poslovnih razdoblja s proporcionalnim utjecajem na poslovni rezultat u skladu s prihodima koje investirana imovina stvara, zadovoljavajući time računovodstveno načelo sučeljavanja prihoda i rashoda. Kao postupak, amortizacija predstavlja izračun i postupni raspored i prijenos, odnosno alokaciju troškova nabave dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine na rashode kroz razdoblja njezine uporabe. Kao računovodstvena kategorija, amortizacija se kroz sustavan raspored amortizacijske svote dugotrajne imovine bilježi u računu dobiti i gubitka, kao ispravak vrijednosti iste imovine u aktivni bilance poduzeća te putem poslovnog rezultata u pasivi bilance.

Prema izravnom utjecaju amortizacije na poslovni rezultat i visinu poreza na dobit, ali i na mogućnosti kapitalnih ulaganja, produktivnost i ekonomski rast, važnost amortizacije zauzima značajno mjesto u poslovnim politikama poduzeća te računovodstvenim konceptima i načelima, zbog čega ju uređuju, kako nacionalni, tako i međunarodni računovodstveni standardi.

Svrha je ovoga rada prikazati utjecaj primjene računovodstvenih politika amortizacije na poslovanje poduzeća, konkretno na njihov poslovni rezultat. Obzirom da je pravilna alokacija vrijednosti imovine na obračunska razdoblja cilj i odluka menadžmenta koje ostvaruju izborom odgovarajućih računovodstvenih politika kako bi poslovni rezultat, vrijednost imovine i pokazatelji poslovanja što realnije prikazivali položaj poduzeća i njegovu uspješnost kroz razdoblja korištenja imovine, primjena navedenih politika može utjecati na položaj poduzeća u određenom razdoblju.

2. Svrha i funkcija amortizacije

Amortizacijom se kapitalni izdatak nabave dugotrajne imovine u jednom razdoblju nastoji što ravnomjernije rasporediti na buduća razdoblja u kojima će nabavljena imovina služiti za obavljanje registrirane djelatnosti poduzeća i stvaranje prihoda, odnosno ekonomske koristi zbog koje je imovina i nabavljena, a s ciljem opstanka, napretka, razvoja i rasta poduzeća. Što je veći udio dugotrajne materijalne i/ili nematerijalne imovine u ukupnoj imovini poduzeća, to će značaj amortizacije i raspodjele troška amortizacije biti značajniji za poduzeće. Razlog raspodjele vrijednosti dugotrajne imovine na više razdoblja proizlazi iz postepenog fizičkog trošenja sredstava - imovine u stvaranju ekonomskih učinaka ili njezina zastarijevanja kroz vrijeme radi ubrzanog razvoja novih tehnologija.

(trošak) imovine koju poduzeće pribavlja za ostvarivanje svoje djelatnosti, neovisno o metodi obračuna amortizacije, utječe na rezultat poslovanja više razdoblja kroz koje je imovina korištena u generiranju ekonomskih koristi.

Kao računovodstvena stavka, amortizacija se evidentira kao rashod u računu dobiti i gubitka u kojem sudjeluje svojom visinom u određivanju spomenutog poslovnog rezultata koji je ujedno i stavka pasive bilance. U aktivi bilance amortizacija se evidentira u jednakom iznosu u vidu akumulirane amortizacije kao ispravak vrijednost dugotrajne imovine. Istaknute pozicije amortizacije ukazuju na njezinu važnost kako u računovodstvenom, tako i u poreznom aspektu poslovanja, zbog čega pitanje amortizacije pored standarda računovodstvenog, odnosno financijskog izvještavanja, uređuje i Zakon o porezu na dobit [3].

Računovodstveno priznavanje amortizacije ovisi o poslovnim odlukama i politikama poduzeća kojima će se procijeniti vijek upotrebe imovine ili njezini kapaciteti izraženi brojem učinaka ili sati radi, utvrditi razdoblje početka i prestanka korištenja imovine, izabrati odgovarajuća metoda obračuna amortizacijskog troška i ispravka vrijednosti u odnosu na vijek i trošenje te zastarijevanje sredstava dugotrajne imovine ili pak potreba zamjene imovine istim ili drugačijim sredstvima. Trošak amortizacije s računovodstvenog gledišta ima za cilj alocirati trošak nabave imovine kojom se generiraju ekonomski učinci na trošak razdoblja, ukoliko su učinci i prodani (oprihodovani) u istom razdoblju. Ukoliko su učinci neprodani i stoga neoprihodovani u istom razdoblju, amortizacija se zadržava u trošku neprodanih proizvoda. Na taj način će biti zadržani u zalih u odnosnom obračunskom razdoblju. Drugi je cilj amortizacije kao računovodstvene stavke korigirati vrijednost imovine u bilanci u svakom obračunskom razdoblju za ukupno obračunati iznos kako bi njezina vrijednost odgovarala stvarnom stanju, odnosno tržišnoj vrijednosti, uz eventualne ispravke vrijednosti imovine.

Gledano s poreznog aspekta, svaka od navedenih poslovnih odluka i namjera ima izravan utjecaj na poslovni rezultat poduzeća koji je predmet oporezivanja porezom na dobit te je s toga pitanje amortizacije uređeno ranije spomenutim Zakonom o porezu na dobit.

Njime su utvrđeni uvjeti u kojima se amortizacija priznaje i do koje visine se smatra porezno priznatim rashodom razdoblja. Od propisanih uvjeta priznavanja amortizacije, najznačajniji su početak i kraj priznavanja troška amortizacije, vrsta imovine koja podliježe amortizaciji, metoda obračuna te visine amortizacijskih stopa kojima se utvrđuje visina porezno priznate amortizacije.

Iako je za obračun i sustavnu raspodjelu vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine moguće, u skladu sa standardima financijskog izvještavanja (Hrvatski standardi financijskog izvještavanja i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja), koristiti linearnu (proporcionalnu) metodu, metodu opadajućih salda i funkcionalnu metodu, koja se temelji na količini proizvodnje, Zakonom je priznata jedino amortizacija u iznosu koji odgovara obračunu amortizacije linearnom metodom na trošak nabave dugotrajne imovine. Dakle, neovisno o poslovnim odlukama i računovodstvenom priznavanju amortizacije, porezno priznata amortizacija je ona koja je obračunata u skladu s navedenim odredbama Zakona te je

pri prijavi poslovnog rezultata potrebno provesti korekcije obračuna ukoliko je poduzeće primjenjivalo stope ili druge uvjete u obračunu amortizacije razdoblja, a koji se ne slažu s poreznim propisima.

5. Utjecaj računovodstvenih politika amortizacije na financijski rezultat poslovanja i knjigovodstvenu vrijednost imovine

Izbor metode amortizacije i odluka o amortizacijskim stopama pitanje je računovodstvenih politika poduzeća. Ovisno o udjelu dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u strukturi imovine poduzeća, pitanje njezine amortizacije i računovodstvenih politika kojima je određena proporcionalno je od većeg ili manjeg značenja i utjecaja na vrijednost pozicija financijskih izvještaja, financijski rezultat i položaj te uspješnost poslovanja poduzeća kroz pojedina obračunska razdoblja.

Računovodstvene politike odgovornost su menadžmenta koji u području dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine i obračuna amortizacije odlučuje o sljedećim relevantnim pitanjima:

a) početno priznavanje i procjena eventualnog ostatka vrijednosti;

Uvažavajući propise i standarde izvještavanja, menadžment ima odgovornost ispravno utvrditi početni trošak nabave dugotrajne imovine koja će odražavati njezinu stvarnu vrijednost i uključivati sve vezane priznate troškove njezina stavljanja u funkciju. „Trošak nabave je plaćeni iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade plaćene u svrhu stjecanja imovine u vrijeme njezine kupnje ili izgradnje ili, gdje je to prikladno, vrijednosti povezane s tom imovinom kod početnog priznavanja ...“ [4]. Utvrđena vrijednost dugotrajne imovine prenijet će se na ostvarene učinke i u duljem razdoblju priznati u potpunosti u rashode poduzeća s utjecajem na financijski rezultat i poziciju.

b) odabir metode obračuna amortizacije;

Za obračun amortizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine moguće je koristiti različite metode, od kojih Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja dopuštaju upotrebu linearne metode, metode opadajućeg salda i metodu jedinice proizvoda, dok je za utvrđivanje osnove poreza na dobit Zakonom o porezu na dobit određena obveza primjene linearne metode.

c) procjena korisnog vijeka trajanja imovine i utvrđivanje amortizacijskih stopa;

Možda najdelikatnija odrednica u području upravljanja dugotrajnom imovinom i računovodstvenim politikama koje određuju obračun amortizacije je upravo procjena korisnog vijeka upotrebe imovine. U odnosu na korisni vijek upotrebe dugotrajne imovine, u većini se metoda direktno ili indirektno utvrđuje veličina amortizacijskih stopa koje će pak odrediti alokaciju nabavne vrijednosti dugotrajne imovine u račun dobiti i gubitka po razdobljima i time utjecati na neto dobit, odnosno financijski rezultat i poziciju poduzeća u pojedinom razdoblju. Delikatnost utvrđivanja korisnog vijeka, pored eventualne prilike za manipulacijom visinom rashoda u pojedinim obračunskim razdobljima, očituje se i u činjenici da se u većini slučajeva radi o stvarnoj procjeni koja se temelji na proteklom iskustvu poduzeća i menadžmenta, na

vrsti i tehnološkom stupnju razvijenosti opreme, tekućim okolnostima, budućim očekivanjima i planovima poduzeća, općem tehnološkom napretku, stanju konkurencije i ostalim vanjskim čimbenicima.

d) naknadna ulaganja, vrijednosna usklađenja i eventualna revalorizacija imovine;
Pitanje potrebe naknadnih ulaganja, vrijednosnih usklađenja ili revalorizacije knjigovodstvene vrijednosti imovine u odnosu na njezinu stvarnu fer vrijednost i njihova pravilnog vrednovanja i evidentiranja također je odluka menadžmenta i dio računovodstvenih politika u području upravljanja dugotrajnom imovinom i od direktnog je utjecaja na visinu rashoda razdoblja, vrijednost imovine i financijsku poziciju poduzeća.

e) otuđenja i povlačenje imovine iz upotrebe;

Poput ulaganja i vrijednosnih usklađenja, pitanje otuđenja i povlačenja imovine iz upotrebe također je pitanje poslovnih odluka u odnosu na planove i poziciju poduzeća te stanje imovine koje treba provesti u skladu s propisima, a o kojima odluke donosi menadžment, uz odgovornost utjecaja takvih odluka na pravilan obračun sadašnjih i budućih troškova amortizacije te prikaz imovine poduzeća.

f) prihvaćanje načela dosljednosti;

„Dosljedna je primjena računovodstvenih metoda opće prihvaćeno računovodstveno načelo. S obzirom na metode amortizacije, ovo načelo znači da kompanija ne bi svake godine trebala mijenjati metodu koju koristi za izračunavanje troška amortizacije dane materijalne imovine.“ [5]

g) objavljivanje u financijskim izvještajima;

Za poduzeća obavezan financijski izvještaj su i bilješke uz financijske izvještaje u kojima poduzeće treba objaviti korištene metode za obračun amortizacije i njihove eventualne promjene kako bi iz bilješki bilo razvidno je li utjecala na neto dobit i financijsku poziciju poduzeća, kao i na vrijednost imovine eventualna primjena ubrzanih metoda amortizacije, promjene metode ili visine stopa amortizacije ili slično u skladu s odlukama menadžmenta. Računovodstvene politike, odnosno odabir metode amortizacije i visine amortizacijskih stopa, imaju izravan utjecaj na financijski rezultat pojedinog obračunskog razdoblja. „Međutim, to ne znači da je računovodstvenim politikama moguće stvoriti poslovni rezultat. U ovom slučaju računovodstvenim politikama omogućava se, zavisno od zahtjeva menadžmenta, da se ukupna masa troškova amortizacije rasporedi tijekom korisnog vijeka trajanja po dinamici koja odgovara ukupnoj poslovnoj politici poduzeća. Drukčije rečeno, računovodstvenim se politikama ne stvara poslovni rezultat, već je izborom različitih metoda poslovni rezultat moguće „seliti“ iz jednog obračunskog razdoblja u drugo. Zbog toga je u kraćem razdoblju utjecaj računovodstvenih politika na iskazanu uspješnost znatan, a dugoročno taj utjecaj ne postoji.“ [6].

6. Zaključak

Priznavanjem rashoda amortizacije u pojedinim obračunskim razdobljima nastoji se što objektivnije, po načelu sučeljavanja, alocirati trošak imovine u odnosu na

ekonomske učinke (dobra i usluge) generirane upotrebom te iste imovine s ciljem iskazivanja realnog poslovnog rezultata.

Osim za vanjske korisnike, pokazatelji na koje amortizacija ima veći ili manji utjecaj, smjernica su menadžmentu za donošenje budućih odluka o investicijama, upravljanju troškovima, uvođenju novih proizvoda i širenju na nova tržišta te izbor poslovnih strategija konkurentskog djelovanja.

Kao računovodstvena kategorija čiji iznos kroz obračunska razdoblja ovisi o iskustvenim procjenama i odlukama menadžmenta (procjena korisnog vijeka upotrebe, izbor metode obračuna i stopa amortizacije, ...), amortizacija može biti i predmet interesnog utvrđivanja (brži povrat na investiciju, ciljana dobit, ...). U tu svrhu, amortizacija je detaljno uređena međunarodnim i nacionalnim standardima financijskog izvještavanja, kao i Zakonom o porezu na dobit te vezanim pravilnicima. Stoga utvrđivanje i obračun amortizacije zahtijeva odgovarajuće znanje i pažnju menadžmenta poduzeća. Menadžment poduzeća svoje iskustvo u procjeni vijeka trajanja sredstava dugotrajne imovine te odlukom o izboru metode obračuna amortizacije treba nastojati zadovoljiti poslovne potrebe poduzeća, prvenstveno za zamjenom dotrajale ili tehnički zastarjele imovine kako bi mogla osigurati kvalitetnu i profitabilnu proizvodnju. Briga menadžmenta mora biti usmjerena i na porezni aspekt obračuna amortizacije i njezin izravan utjecaj na poslovni rezultat u pojedinim obračunskim razdobljima, odnosno na visinu poreza na dobit koja će predstavljati odljev sredstava i umanjenje neto dobiti koja povećava kapital poduzeća.

7. Literatura

- [1] Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (2015). *Dostupno na:* http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html *Pristup:* 2.03.2018.
- [2] Crnković, L.; Martinović, J. & Mesarić, J. (2006). *Organizacija i primjena računovodstva*, Ekonomski fakultet u Osijeku, 953-253-015-0, Osijek
- [3] Zakon o porezu na dobit, pročišćeni tekst zakona (2016). *Dostupno na:* <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> *Pristup:* 2.03.2018.
- [4] Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (2009). *Dostupno na:* <http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/21/46/100/Odluka.pdf> *Pristup:* 13.03.2018.
- [5] Meigs R.F. & Meigs W.B. (1999.). *Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja*, Mate, 953-607-036-7, Zagreb
- [6] Žager K.; Mamić Sačer I.; Sever S. & Žager L. (2008). *Analiza financijskih izvještaja*, Masmedia, 978-953-157-518-8, Zagreb