

Troškovi amortizacije

Čović, Jovana

Undergraduate thesis / Završni rad

2015

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Karlovac University of Applied Sciences / Veleučilište u Karlovcu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:128:473540>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-12**



VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
Karlovac University of Applied Sciences

Repository / Repozitorij:

[Repository of Karlovac University of Applied Sciences - Institutional Repository](#)



zir.nsk.hr



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

Veleučilište u Karlovcu
Poslovni odjel
Stručni studij ugostiteljstva

Jovana Čović

TROŠKOVI AMORTIZACIJE

Završni rad

Karlovac, 2015.

Jovana Čović

TROŠKOVI AMORTIZACIJE

ZAVRŠNI RAD

Veleučilište u Karlovcu
Poslovni odjel
Stručni studij ugostiteljstva

Kolegij: Osnove računovodstva II

Mentor: mr. sc. Dubravka Krivačić

Matični broj studenta: 0618606174

Karlovac, prosinac 2015.

ZAHVALA

Posebnu zahvalu iskazujem cijeloj svojoj obitelji koja me uvijek podržavala.

Hvala mom dečku Branimiru na riječima podrške i što je uvijek tu.

Također, zahvaljujem se svojim prijateljicama, koje su uvijek bile uz mene i bez kojih cijeli ovaj tijek mog studiranja ne bi prošao tako lako i zabavno.

Veliku zahvalnost dugujem svojoj mentorici mr. sc. Dubravki Krivačić koja mi je pomogla svojim savjetima, pri izradi ovog diplomskog rada.

I na kraju, najveću zaslugu za ono šta sam postigla pripisujem svojim roditeljima, koji su uvijek bili tu, uz mene i bez kojih sve ono što sam dosad postigla ne bi bilo moguće.

SAŽETAK

Dugotrajna imovina troši se protekom vremena. Trošenje dugotrajne imovine naziva se amortizacija. Troškovi amortizacije određeni su u okviru Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, odnosno u okviru Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja u kojima su definirane metode obračuna amortizacije. Porezno priznati troškovi amortizacije definirani su Zakonom o porezu na dobit, koji propisuje amortizacijski vijek dugotrajne imovine, metodu amortizacije te redovite i ubrzane stope amortizacije. Poduzeće kroz računovodstvene politike obrazlaže primijenjenu metodu amortizacije, odnosno formiranje troška amortizacije.

Ključne riječi: dugotrajna imovina, troškovi amortizacije, metode.

ABSTRACT

Long term of fixed assets are spent over time. Consumption of fixed assets is called depreciation. The expenses of depreciation are defined under the International Financial Reporting Standards, concerning the Croatian Financial the formation of depreciation costs. Reporting Standards in which the methods for calculating depreciation are defined. Tax deductible depreciation costs are defined by the Law on Corporate Income Tax which prescribes depreciation of fixed assets, depreciation method and the use of regular and accelerated depreciation rates. The company through its accounting policies explains the depreciation methods that they are applying as well as.

Keywords: fixed assets, depreciation, methods.

SADRŽAJ

1. UVOD.....	3
1.1. Predmet i cilj istraživanja.....	3
1.2. Izvor podataka i metode istraživanja.....	3
1.3. Sadržaj i struktura rada	3
2. OSNOVICA ZA OBRAČUN AMORTIZACIJE.....	4
2.1. Dugotrajna materijalna imovina.....	6
2.2. Dugotrajna nematerijalna imovina.....	9
3. ZAKONODAVNI OKVIR AMORTIZACIJE.....	15
3.1. Zakonodavni okvir prema računovodstvenim propisima.....	15
3.2. Zakonodavni okvir prema drugim poreznim propisima.....	19
4. METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE.....	22
4.1. Vremenske metode.....	22
4.1.1. Linearna metoda amortizacije.....	23
4.1.2. Degresivna metoda amortizacije.....	24
4.1.3. Progresivna metoda amortizacije.....	29
4.2. Funkcionalna metoda.....	30
5. KNJIGOVODSTVO TROŠKOVA AMORTIZACIJE.....	32
6. PRAKTIČNI PRIMJER OBRAČUNA AMORTIZACIJE U PODUZEĆU ALSTOM HRVATSKA D.O.O.....	35
6.1. Osnovni podaci o poduzeću Alstom Hrvatska d.o.o.....	35
6.2. Računovodstvene politike na području amortizacije dugotrajne imovine.....	36
6.3. Računovodstvo troškova amortizacije.....	40
7. ZAKLJUČAK.....	44
LITERATURA.....	46
POPIS TABLICA.....	48
POPIS PRIMJERA.....	49

POPIS PRILOGA.....	50
POPIS PRIKAZA.....	51

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj istraživanja

Predmet istraživanja u završnom radu su troškovi amortizacije. Cilj rada je objasniti računovodstvene politike i sve aspekte praćenja troška amortizacije. Sukladno tome podciljevi rada su pojmovno određivanje amortizacije, metode obračuna amortizacije te njeno evidentiranje u svim zakonom propisanim evidencijama. Navedenim će se ukazati na važnost amortizacije kao stavke koja uvelike utječe na krajnji rezultat poslovanja.

1.2. Izvori podataka i metode istraživanja

Kao izvor podataka u ovom završnom radu korištena je stručna i znanstvena literatura iz područja evidentiranja i iskazivanja troškova amortizacije, kao i podaci iz interne računovodstvene dokumentacije poduzeća koje je uzeto kao praktičan primjer (Alstom Hrvatska d.o.o.) te zakonski propisi i podzakonski akti. U izradi rada korištene su metoda deskripcije te metoda sinteze i metoda analize.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Završni rad sastoji se od sedam poglavlja. Nakon uvodnog dijela, u drugoj cjelini rada objašnjava se osnovicu za obračun amortizacije, odnosno imovinu koja podliježe amortizaciji, kao i izuzetak kojeg čini dugotrajna imovina koja se ne amortizira. U trećoj cjelini objašnjava se zakonodavni okvir amortizacije i to s aspekta računovodstvenih i ostalih propisa. U četvrtoj cjelini rada objašnjene su metode obračuna amortizacije, a u petoj cjelini računovodstvo troškova amortizacije. Šesta cjelina rada posvećena je povezivanju teorijskih spoznaja o amortizaciji s njezinim obračunom u poslovnoj praksi. Primjer je preuzet iz prakse poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o. Na kraju rada izneseni su zaključci o obrađenoj temi, a potom je navedena korištena literatura te popisi tablica primjera, priloga i prikaza.

2. OSNOVICA ZA OBRAČUN AMORTIZACIJE

Imovina su pokretna i nepokretna dobra i/ili prava vlasništva pravne ili fizičke osobe, koja se mogu izraziti u novcu odnosno sredstva koja se koriste u poslovanju poduzeća.¹ Bitna je karakteristika imovine postojanje određenog stupnja izvjesnosti da će se njezinom uporabom ostvariti buduća ekonomska korist. Ako određeni imovinski dio zadovoljava ovaj kriterij, zadovoljava definiciju imovine i može se u računovodstvu prikazati kao dio ukupne vrijednosti imovine poduzeća.

Dugotrajna imovina čini značajnu stavku u ukupnoj imovini svakog poduzeća. To je imovina čiji je korisni vijek trajanja duži od godine dana. Pojavljuje se u materijalnom obliku (zemljišta, zgrade, oprema itd.) ili u obliku raznih prava (licencije, patenti, potraživanja itd.). Osnovno obilježje dugotrajne imovine je vezano uz stalnost, te postojanost oblika. Drugim riječima, ovaj oblik imovine se ne utroši u jednom proizvodnom ili poslovnom procesu nego svoju vrijednost postupno prenosi na nove učinke. U kojem iznosu će se vrijednost dugotrajne imovine alocirati na pojedina obračunska razdoblja zavisi od usvojenih računovodstvenih politika, prije svega politike amortizacije.²

Dugotrajna imovina je bruto knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koja se zasniva na trošku nabave imovine (povijesnim, nabavnim troškovima) ili drugoj vrijednosti koja zamjenjuje nabavnu vrijednost.³

Upotrebom se troše sva sredstva pa tako i osnovna sredstva, odnosno dugotrajna imovina. Pri trošenju dugotrajne imovine valja voditi računa o njezinim obilježjima, tj. o njezinom postepenom trošenju. Dugotrajna imovina, odnosno „osnovna sredstva trošeći se, prenose dio svoje vrijednosti na nove proizvode odnosno usluge“.⁴ Postepeno trošenje dugotrajne imovine te prenošenje dijela vrijednosti te imovine na nove proizvode i usluge, izraženo vrijednosno, naziva se amortizacija. Valja napomenuti da je gotovo nemoguće točno, odnosno realno, utvrditi iznose

¹ Rječnik financijskih pojmova, <http://wmd.hr/rjecnik-pojmovi-i/web/imovina> (20.10.2015.).

² Žager, K., Žager, L.,: Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999., str. 203.

³ Gulin, D. et al., Računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2010., str. 241.

⁴ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., Računovodstvena teorija i metoda, Progres, Zagreb, 1988, str. 328.

amortizacije jer trošenje dugotrajne imovine ovisi o više činitelja. Ipak, postoje matematičko-računovodstvene metode kojima se utvrđuje vrijednosni izraz troška amortizacije koji je u određenom trenutku veći ili manji od adekvatnog iznosa potrošene dugotrajne imovine. Pri utvrđivanju visine troška amortizacije treba voditi računa o fizičkom odnosno tehničkom i ekonomskom trošenju dugotrajne imovine. Određivanje što realnijeg iznosa troška amortizacije posebno je važno s gledišta osiguranja uvjeta za nesmetano odvijanje poslovnih procesa. Naime, nakon isteka predviđenog vijeka trajanja dugotrajne imovine, putem amortizacije trebalo bi osigurati dovoljno novčanih sredstava da se izvrši zamjena dotrajale dugotrajne imovine. Dakle, politikom amortizacije morali bi se stvoriti uvjeti za očuvanje supstance dugotrajne imovine.⁵ Zato je bitno stvoriti uvjete za određivanje što realnijeg iznosa amortizacije. Amortizaciju stoga regulira Zakon o porezu na dobit.⁶

Na visinu troška amortizacije utječe nekoliko elemenata, a osnovni su: osnovica za obračun amortizacije, metode amortizacije, stope amortizacije te obračun amortizacije prema predmetu.⁷

Osnovicu za obračunavanje amortizacije čini nabavna vrijednost dugotrajne imovine.

Dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina upotrebom u poslovnom procesu troši se i pritom postupno prenosi dio svoje vrijednosti na učinke (proizvode i usluge) radi kojih se troši.⁸

Amortizacija se primjenjuje na dugotrajnu imovinu, a definira se kao proces raspoređivanja troška imovine u rashode kroz njezin vijek upotrebe ili kao obračunski postupak uračunavanja dijela povijesnog troška iz investicijskog ulaganja u materijalnu i nematerijalnu imovinu (osim zemljišta i šuma), koja kad se stave u funkciju omogućuju poslovnom procesu pretpostavke za ostvarenje prihoda, pa je primjereno da im se sučele troškovi uporabe.⁹

Pojmom amortizacije označava se postupno trošenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, pri čemu se utrošena vrijednost pojavljuje kao sastavni dio

⁵ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 328.

⁶ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 143/14.

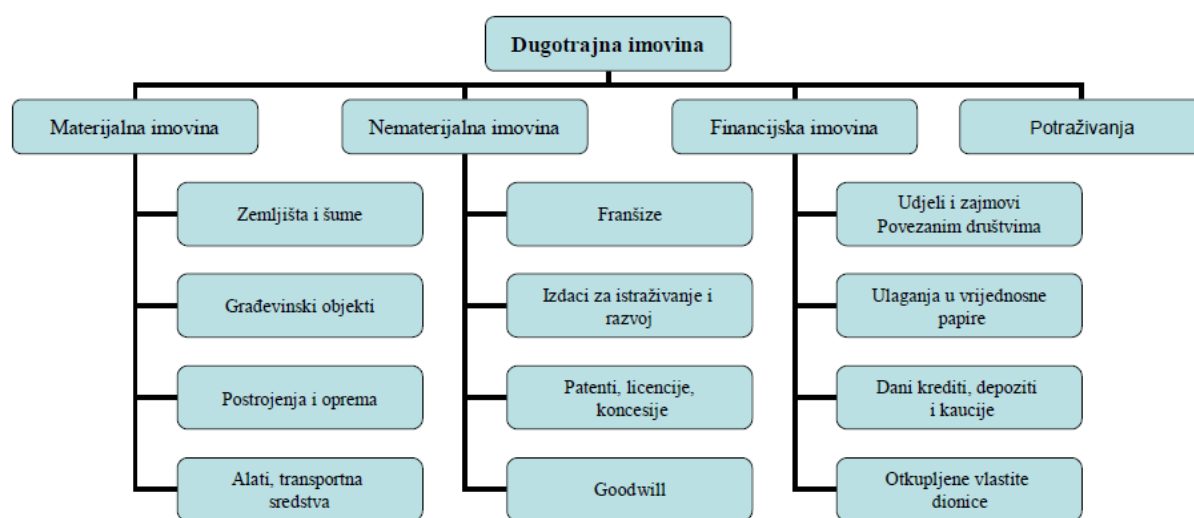
⁷ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 328.

⁸ Ibidem

⁹ Ibidem

vrijednosti proizvedenih proizvoda ili priženih usluga.¹⁰ To se postiže uračunavanjem utrošenog dijela dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine kao troška amortizacije u troškove proizvodnje proizvoda ili pružanja usluga. Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka upotrebe.¹¹ Amortizacija izražava istodobno postupno smanjenje vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, ali i postupnu nadoknadu utrošenog dijela vrijednosti te imovine kroz prodaju i naplatu prodanih proizvoda i usluga u čijoj vrijednosti je sadržan i trošak amortizacije.¹²

Prikaz 1. Podjela dugotrajne imovine



Izvor: Ekonomski fakultet Pula, <http://www.efpu.hr>. (20.10.2015.)

2.1. Dugotrajna materijalna imovina

Dugotrajna imovina je onaj dio imovine koji će ostati nepromijenjen u vremenskom roku duljem od godine dana i koji neće biti utrošen u jednom normalnom proizvodnom ciklusu.¹³ Dugotrajna imovina nabavlja se s namjerom da bude korištena u vlastitom poslovnom pothvatu, a ne za daljnju preprodaju.

Dugotrajna imovina čini bitan dio imovine poduzeća, bilo da se radi o udjelu dugotrajne imovine poduzeća u ukupnoj imovini, bilo da se radi o njejoj važnosti pri

¹⁰ Gulin, D. et al., op. cit., str. 244.

¹¹ Ibidem, str. 244.

¹² Ibidem

¹³ Belak, V., Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine, Belakexcellence, Zagreb, 2009., str. 70.

obavljanju gospodarske djelatnosti kojom se poduzeće bavi. Dugotrajna imovina poduzeća koristi se za proizvodne ili administrativne svrhe. Jedno od njenih osnovnih obilježja je da se u poslovanju koristi kroz duži niz godina, odnosno više poslovnih ciklusa.

Dugotrajna imovina se uz potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital, kratkotrajnu imovinu, plaćene troškove budućeg razdoblja i nedospjelu naplatu prihoda prikazuje na strani aktive bilance.¹⁴ Njena vrijednost u bilanci je prikazana na način da se knjigovodstvena vrijednost umanjuje za akumuliranu amortizaciju koja se obračunava periodično tijekom korisnog vijeka trajanja dugotrajne imovine.¹⁵

Dugotrajna materijalna imovina predstavlja imovinu:¹⁶

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

Da bi se neka stavka klasificirala i priznala kao dugotrajna materijalna imovina u bilanci trebaju biti zadovoljeni sljedeći uvjeti:¹⁷

- poduzeće tu imovinu posjeduje ili koristi se njome u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe,
- to je imovina koju se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja, odnosno duže od godine dana,
- kad je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje su u svezi sa sredstvom pritijecati u poduzeće,
- kad se trošak sredstava može pouzdano izmjeriti.

U računovodstvenom sustavu u Republici Hrvatskoj navedenim uvjetima treba dodati i uvjet da pojedinačna nabavna vrijednost imovine treba biti veća od 3.500,00 kn kako bi se klasificirala kao dugotrajna materijalna imovina.¹⁸ Kako postoji i dugotrajna

¹⁴ Belak, V., Osnove profesionalnog računovodstva, Veleučilište u Splitu, Split, 2002., str. 158.

¹⁵ Ibidem

¹⁶ Ibidem

¹⁷ MRS 16, Narodne novine broj 2/00.

¹⁸ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 143/14.

imovina čija je pojedinačna nabavna vrijednost niža od 3.500,00 kn, s njom se postupa kao s kratkotrajnom imovinom po posebnim pravilima za knjiženje sitnog inventara.

Izmjenama i dopunama MRS-a, Zakona o računovodstvu, i Odlukom o izgledu financijskih izvještaja te donošenjem Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI), kategorizirana je dugotrajna materijalna imovina i njezin računovodstveni obuhvat. U bilanci su naznačene kategorije dugotrajne materijalne imovine koje treba iskazati odvojeno.

Prema tome, dugotrajna materijalna imovina obuhvaća:¹⁹

- zemljišta i šume
- građevinske objekte
- postrojenja, strojeve i opremu
- alate, pogonski i uredski inventar, pokućstvo i transportna sredstva
- stambene zgrade i stanove
- predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu
- dugotrajnu materijalnu imovinu u pripremi.

Sredstva dugotrajne imovine koja traju duže od godine dana postupno gube svoju vrijednost tijekom razdoblja njihova trajanja.²⁰ Amortizacija sredstava dugotrajne imovine odražava trošenje tih sredstava tijekom njihova vijeka uporabe i priznaje se kao trošak.²¹ Zbog toga se amortizacija knjiži kao trošak u tekućoj godini, a kao protustavka knjiži se umanjeње vrijednosti dugotrajne imovine. Amortizacija predstavlja trošak koji se uključuje u rashode.

U računovodstvenom sustavu u Republici Hrvatskoj obračun amortizacije provodi se prema odredbama MRS-a 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema te MRS 38 - Nematerijalna imovina, a u poreznom smislu regulirana je Zakonom o porezu na dobit i Pravilnikom o porezu na dobit.

¹⁹ HSFI 6, Narodne novine broj 30/08. i 137/08.

²⁰ Belak, V., Vudrić, N.: Osnove suvremenog računovodstva, Belak Excellence, Zagreb, 2012., str. 134.

²¹ Ibidem

Dugotrajnom materijalnom imovinom koja se amortizira smatraju se sredstva:²²

- koja imaju ograničen vijek trajanja (upotrebe)
- za koja se očekuje da će se koristiti duže od jednoga obračunskog razdoblja odnosno duže od godine dana
- čiji je pojedinačni trošak nabave uznađ 3.500,00 kn
- koja poduzeće drži za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga ili za administrativnu svrhu.

Na osnovi neograničenog vijeka trajanja ili posebnog tretmana u HSFI i MSFI te prema Zakonu o porezu na dobit, amortizaciji ne podliježu:²³

- zemljišta, šume i slična obnovljiva prirodna bogastva,
- financijska imovina,
- spomenici kulture,
- umjetnička djela,
- imovina koja se prema HSFI 8 i MSFI 5 drži za prodaju i imovina na kojoj je prekinuto poslovanje.

Godišnje amortizacijske stope utvrđuju se prema propisanom amortizacijskom vijeku za pojedine grupe dugotrajne imovine i to za građevinske objekte i brodove 5% godišnje uz vijek trajanja od 20 godina, za osnovno stado, osobne automobile 20% godišnje uz vijek trajanja od 5 godina, za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju 25% godišnje uz vijek trajanja od 4 godine, za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže 50% godišnje uz vijek trajanja od 4 godine i za ostalu nespomenutu imovinu 10% godišnje uz vijek trajanja od 10 godina.²⁴

2.2. Dugotrajna nematerijalna imovina

Nematerijalna imovina je imovina bez fizičkog obilježja od koje će društvo u budućnosti (u razdoblju dužem od 1 godine) ostvarivati učinke u poslovanje i to na način da ih koristi u proizvodnji ili isporuci dobara i usluga, za iznajmljivanje drugima

²² Belak, V.: Računovodstvo dugotrajne..., Belak Excellence, Zagreb, 2009., str. 74.

²³ Belak, V., Osnove..., str. 155.

²⁴ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04.

ili za administrativne svrhe.²⁵ Ova vrsta imovine nije materijalizirana, nije opipljiva iako može biti sadržana u fizičkom obliku.²⁶

Računovodstveni postupci s nematerijalnom imovinom uređeni su Međunarodnim računovodstvenim standardom 38 - Nematerijalna imovina koji su obvezna primjenjivati trgovačka društva koja su razvrstana u velika ili čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi te društva koja podliježu nadzoru mjerodavnih institucija financijskog sektora.²⁷

Nematerijalna imovina zbog svojih se obilježja naziva često i nedodirljiva imovina (engl. Intangible Assets). Prema Okviru računskog plana, kojeg donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja, nematerijalnom imovinom naziva se dugotrajna imovina sljedećih vrsta:²⁸

1. Izdaci za istraživanje i razvoj
2. Patenti, licencije, koncesije, zaštitni znaci i slična prava
3. Goodwill
4. Predujmovi za nematerijalna sredstva

Najvažniji MRS na kojima se temelji računovodstvo nematerijalne imovine su:²⁹

- MRS 38: Nematerijalna imovina: (koji obuhvaća osnivačke izdatke, izdatke za istraživanje i razvoj, patente, licencije, koncesije, zaštitne znakove).
- MRS 22: Poslovna spajanja (koji obuhvaća goodwill).
- MRS 36: Umanjenje vrijednosti imovine (koji obuhvaća umanjeње vrijednosti goodwilla).
- HSFI 5 - Dugotrajna nematerijalna imovina

Prema prepoznatljivosti u smislu ovisnosti postojanja stavke u odnosu na cjelinu poduzeća nematerijalna imovina se dijeli na:³⁰

- razdvojivu nematerijalnu imovinu
- nerazdvojivu materijalnu imovinu

²⁵ Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010., str. 639.

²⁶ Ibidem

²⁷ Belak, V., Osnove..., str. 160.

²⁸ RRiF, http://www.rrif.hr/Objavljen_je_nacrt_racunskog_plana_za_trgovacka_dr-1241-vijest.html (20.10.2015.).

²⁹ Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 78/15.

³⁰ Belak, V.: Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, RRiF plus, Zagreb, 2006., str.139.

Razdvojiva nematerijalna imovina obuhvaća stavke koje se mogu identificirati ili prepoznati i promatrati odvojeno od poduzeća kao cjeline.³¹ Temeljno obilježje razdvojive nematerijalne imovine je da se može stjecati ili prodavati odvojeno od poduzeća kao cjeline.

Prema tim odrednicama u razdvoju nematerijalnu imovinu, u pravilu, pripadaju sve vrste nematerijalne imovine osim goodwilla jer se goodwill ne može stjecati ili prodavati odvojeno od poduzeća kao cjeline.

Dugotrajnu nematerijalnu imovinu poduzeće može stjecati na više načina i to kao:³²

- zasebno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine kupovinom na tržištu
- stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine kao dio poslovnih spajanja
- stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine pomoću državnih potpora
- stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine razmjenom imovine
- interno stjecanje dugotrajne nematerijalne imovine.

Nematerijalna imovina knjiži se na kontima razreda -0-, kao dugotrajna imovina.³³ Uobičajeno je u praksi da se svi troškovi u svezi sa stjecanjem ili internim razvijanjem nematerijalne imovine prethodno proknjiže na kontu „nematerijalna ulaganja u pripremi“, a zatim prenesu na odgovarajući konto nematerijalne imovine i to u trenutku kad se nematerijalna imovina stavlja u funkciju.

Za nematerijalnu imovinu koja se ne dovodi odmah u funkciju, knjiženje na kontu „nematerijalna ulaganja u pripremi“ neophodno je da bi se razlučila nematerijalna imovina koja je u funkciji od one koja još nije u funkciji. Naime, na nematerijalnu imovinu u funkciji obračunava se amortizacija, dok se na nematerijalna ulaganja u pripremi ne obračunava amortizacija.

Nakon početnog priznavanja, nabave, odnosno internog stjecanja nematerijalne imovine, ona se dalje vodi u poslovnim knjigama prema odgovarajućim vrijednostima koje odgovaraju računovodstvenim politikama trgovačkog društva.³⁴ Kod troškovnog modela, nakon početnog priznavanja nematerijalna imovina se vodi prema trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) smanjenom za akumuliranu amortizaciju i za

³¹ Belak, V.: Profesionalno..., Belak Excellence, Zagreb, 2006, str.139.

³² Ibidem

³³ RRiF-ov računski plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRiF-RP2014.pdf>.

³⁴ Guzić, Š.: Računovodstvo nematerijalne imovine, RRiF br.11, 2007., str. 37.

akumulirane gubitke od smanjenja.³⁵ To znači da se u poslovnim knjigama društva imovina vodi prema nabavnim cijenama na jednom računu odnosno kontu, a na odgovarajućem korektivnom računu ispravak vrijednosti nematerijalne imovine koji se obračunava amortizacijom odnosno procjenom vrijednosti nematerijalne imovine.³⁶ U bilanci se nematerijalna imovina iskazuje po neto knjigovodstvenoj vrijednosti tj. prema nabavnoj vrijednosti smanjenoj za ispravak (akumuliranu amortizaciju).³⁷

Kao i kod dugotrajne materijalne imovine godišnje amortizacijske stope utvrđuju se prema propisanom amortizacijskom vijeku za pojedine grupe dugotrajne imovine i to za građevinske objekte i brodove 5% godišnje uz vijek trajanja od 20 godina, za osnovno stado, osobne automobile 20% godišnje uz vijek trajanja od 5 godina, za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju 25% godišnje uz vijek trajanja od 4 godine, za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže 50% godišnje uz vijek trajanja od 4 godine i za ostalu nespomenutu imovinu 10% godišnje uz vijek trajanja od 10 godina.³⁸

Prema revalorizacijskom modelu, nematerijalna imovina se nakon što je početno evidentirana u poslovnim knjigama prema trošku nabave (nabavnoj vrijednosti), tijekom sljedećih razdoblja evidentira se prema revalorizacijskim vrijednostima odnosno prema njenoj fer vrijednosti na dan procjene smanjenoj za ispravak vrijednosti i za gubitke od smanjenja vrijednosti.³⁹ Fer vrijednost nematerijalne imovine određuje se prema aktivnom tržištu koje razumjeva istodobno postojanje triju elemenata:⁴⁰

- homogena imovina kojom se trguje,
- u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavatelji,
- cijene su dostupne javnosti.

Revalorizacijom nematerijalne imovine ne mogu se evidentirati vrijednosti te imovine veće od prikazanih na tako utvrđenom aktivnom tržištu. Pri revalorizaciji nematerijalne imovine valja voditi računa i o tome da se za neke oblike nematerijalne

³⁵ Guzić, Š.: op. cit., str. 37.

³⁶ Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, Zgombić&partneri, Zagreb, 2006., str. 73.

³⁷ Ibidem

³⁸ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04.

³⁹ Guzić, Š.: op. cit., str. 38.

⁴⁰ Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, op. cit., str. 73.

imovine ne postoji aktivno tržište u navedenom smislu koje bi moglo poslužiti kao kriterij pri utvrđivanju fer vrijednosti te imovine.⁴¹ Takvu imovinu čine primjerice: zaštitni znakovi, izdavački nazivi, glazbena ili filmska izdavačka prava, patenti ili trgovinske oznake.

Nematerijalna imovina se revalorizira kada knjigovodstvena vrijednost bitno odstupa od fer vrijednosti.⁴² Učestalo se revalorizira nematerijalna imovina kojoj se često mijenja vrijednost na tržištu, a rjeđe ili se uopće ne revalorizira nematerijalna imovina kojoj se vrijednosti ne mijenjaju često. Revalorizacija nematerijalne imovine može se sprovoditi na dva načina, i to tako da se:⁴³

- revalorizira bruto knjigovodstvena vrijednost (nabavna, revalorizirana) i ispravak (akumulirana amortizacija) u istom omjeru tako da je knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine nakon revalorizacije jednaka revaloriziranoj vrijednosti ili
- ispravak vrijednosti prebija s bruto knjigovodstvenom vrijednošću i revalorizira se samo neto knjigovodstvena vrijednost.

Nematerijalnu imovinu za koju ne postoji aktivno tržište u poslovnim knjigama i financijskim izvješćima treba iskazivati prema trošku nabave smanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od smanjenja imovine.⁴⁴ No, ako je neka nematerijalna imovina revalorizirana, a fer vrijednost se više ne može odrediti sa aktivnog tržišta, vrijednost te nematerijalne imovine se iskazuje prema vrijednosti na dan posljednje revalorizacije smanjene za ispravak vrijednosti i gubitak od smanjenja vrijednosti.⁴⁵

Učinak revalorizacije nematerijalne imovine treba iskazati u skupini revalorizacijskih pričuva. Treba imati na umu da se moguće smanjenje vrijednosti nematerijalne imovine provodi na teret revalorizacijske pričuve sve do svote koja je provedena kao revalorizacijska pričuva za tu nematerijalnu imovinu.⁴⁶ Iznos smanjenja imovine iznad revalorizacijske pričuve tereti rashode poduzeća. U suprotnom slučaju, iznos

⁴¹ Guzić, Š., op. cit., str. 39.

⁴² Ibidem

⁴³ Ibidem

⁴⁴ Ibidem

⁴⁵ Ibidem

⁴⁶ Ibidem

revalorizacije treba iskazati kao prihod u mjeri u kojoj se poništava (nadoknađuje) rashod zbog revalorizacije u prethodnim razdobljima.⁴⁷

⁴⁷ Guzić, Š., op. cit., str. 39.

3. ZAKONODAVNI OKVIR AMORTIZACIJE

Računovodstvenu regulativu u Republici Hrvatskoj čini Zakon o računovodstvu,⁴⁸ a amortizaciju uređuju:

- HSFI 5⁴⁹, HSFI 6⁵⁰, MRS 16⁵¹ i MRS 38,⁵²
- Zakon o porezu na dobit⁵³ i Pravilnik o porezu na dobit⁵⁴.

Obveza obračuna amortizacije i iznosi koji se priznaju za računovodstvene svrhe proizlaze iz računovodstvenih propisa, a porezni propisi određuju hoće li ta amortizacija biti porezno priznata.

3.1. Zakonodavni okvir amortizacije prema računovodstvenim propisima

U ovom poglavlju detaljno će se obraditi zakon i standardi usko vezani za računovodstveni aspekt amortizacije, odnosno:

- Zakon o računovodstvu,
- Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6 – Dugotrajna materijalna imovina i HSFI 5 - Dugotrajna nematerijalna imovina
- Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS 38 - Nematerijalna imovina

Zakon o računovodstvu uređuje računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige poduzetnika, popis imovine i obveza, primjenu standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnje financijske izvještaje i konsolidaciju godišnjih financijskih izvještaja, reviziju godišnjih financijskih izvještaja, sadržaj godišnjeg

⁴⁸ Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 78/15.

⁴⁹ HSFI 5, Narodne novine broj 30/08.

⁵⁰ HSFI 6, Narodne novine broj 30/08 i 137/08.

⁵¹ MRS 16, Narodne novine broj 2/00.

⁵² MRS 38, Narodne novine broj 148/99.

⁵³ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04., 22/12.

⁵⁴ Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine broj 95/05., 146/12.

izvješća, javnu objavu godišnjih financijskih izvještaja, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.⁵⁵

Poduzetnici se, prema ovom Zakonu, razvrstavaju na male, srednje i velike prema sljedećim uvjetima:⁵⁶

- iznos ukupne aktive,
- iznos prihoda,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

S obzirom da poduzeće iz praktičnog primjera ovog završnog rada pripada skupini velikih poduzeća, valja napomenuti da su kriteriji koje ispunjava sukladno Zakonu o računovodstvu, a od kojih barem dva trebaju biti zadovoljena, sljedeći:⁵⁷

- ukupna aktiva 150.000.000,00 kn,
- prihod 300.000.000,00 kn,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine - 250 radnika.

Računovodstveni poslovi su prikupljanje i obrada podataka na temelju knjigovodstvenih isprava, priprema i vođenje poslovnih knjiga, priprema i sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja, te prikupljanje i obrada podataka u vezi pripreme i sastavljanja godišnjih izvješća, te financijskih podataka za statističke, porezne i druge potrebe.⁵⁸

Poduzetnici su dužni sastavljati temeljne financijske izvještaje određene zakonom, a to su:⁵⁹

- bilanca,
- račun dobiti i gubitka,
- izvještaj o novčanom tijeku,
- izvještaj o promjenama kapitala,
- bilješke uz financijske izvještaje.

Veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa dužni su sastavljati financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.⁶⁰ Iz

⁵⁵ Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15.

⁵⁶ Ibidem

⁵⁷ Ibidem

⁵⁸ Ibidem

⁵⁹ Ibidem

⁶⁰ Ibidem

prethodno navedenoga slijedi da se poduzetnici koji primjenjuju HSFI pri amortiziranju dugotrajne materijalne imovine trebaju pridržavati HSFI-a 6, dok poduzetnici koji primjenjuju MSFI pri amortiziranju moraju poštivati odredbe MRS-a 16.

Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka upotrebe.⁶¹ U okviru Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja regulira je HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina, dok je u okviru Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja regulira MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema. Razlika HSFI-a i MSFI-a po pitanju pojma amortizacije je u tome što HSFI ne razlikuje pojmove deprecijacije i amortizacije, dok se prema MSFI-u dugotrajna nematerijalna imovina amortizira, a dugotrajna materijalna imovina deprecira.⁶²

Amortizirajući iznos je trošak imovine jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti i potrebno ga je sustavno rasporediti tijekom njegova vijeka upotrebe imovine.⁶³ Ostatak vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik sada dobio otuđenjem imovine po odbitku procijenjenih troškova otuđenja, kao da se imovina već korist, i uvjete u stanju očekivanom na kraju vijeka upotrebe.⁶⁴ Amortizirajući iznos se utvrđuje nakon oduzimanja ostatka vrijednosti imovine.

HSFI ne sadrži odredbe o tome koja dugotrajna materijalna imovina podliježe amortizaciji, a koja ne dok je MRS 16 nešto određeniji. Naime, navodi da se zemljište ne amortizira a razlog tome je neograničeni vijek trajanja imovine. Problem je u tome što se spominje samo zemljište i nijedna druga vrsta imovine. Zbog toga se za određivanja koja dugotrajna materijalna imovina podliježe amortizaciji koristi Zakon o porezu na dobit te tretman neograničenog vijeka uporabe.⁶⁵

Kako je već prethodno spomenuto, zemljište ne podliježe amortizaciji. Međutim, ako trošak zemljišta uključuje i trošak vraćanja u prvotno stanje, premještanje i restauracije, taj se dio vrijednosti zemljišta tijekom vremena amortizira kroz koristi koje subjekt očekuje od tih troškova.⁶⁶ U tim slučajevima zemljište može imati

⁶¹ HSFI 6, Narodne novine broj 30/08. i 137/08.

⁶² Ibidem

⁶³ Ibidem

⁶⁴ Belak, V., Računovodstvo dugotrajne..., str. 76.

⁶⁵ Ibidem

⁶⁶ MRS 16, Narodne novine broj 2/00.

ograničeni vijek upotrebe te se amortizira na način koji odražava koristi koje pritječu u subjekt povezano s njim.⁶⁷

Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, odnosno kad se imovina nalazi u uvjetima i na lokaciji koju je namijenila uprava. Što se prestanka amortizacije tiče, kad je imovina potpuno amortizirana, prestaje se s amortizacijom. Sukladno tome, ukoliko se imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe, s amortizacijom se prestaje samo ako je prethodno amortizirana u cjelosti. Raniji prestanak moguć je jedino u situaciji kad je imovina svrstana kao imovina koja se drži za prodaju i kad prestaje priznavanje imovine (ovisno koji je datum raniji).⁶⁸

Prema HSFI-u 6, vijek upotrebe imovine određen je vremenom u kojem poduzetnik očekuje koristiti imovinu.⁶⁹ MRS 16 je nešto određeniji kad se govori o vijeku upotrebe. Vijekom upotrebe smatra:⁷⁰

- razdoblje u kojem se očekuje da će sredstvo biti subjektu na raspolaganju za upotrebu,
- broj proizvoda ili sličnih jedinica za koje subjekt očekuje da će ostvariti od tog sredstva.

Iako su definicije različite, smisao je isti. Naime, poduzetnik je dužan procijeniti broj godina koliko će koristiti imovinu. Razlika je u tome što MRS određuje i čimbenike koje je potrebno razmotriti:⁷¹

- očekivanu upotrebu sredstva,
- očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi od proizvodnih čimbenika,
- tehničku ili komercijalnu zastarjelost,
- zakonska ili slična ograničenja upotrebi sredstva.

Iz svega navedenoga zaključuje se da vijek upotrebe sredstva ne mora biti jednak njegovom ekonomskom vijeku, nego može biti i kraći.⁷² Razlog tome je procjena vijeka, koja je stvar prosudbe poslovnog subjekta.

⁶⁷ MRS 16, Narodne novine broj 2/00.

⁶⁸ HSFI 6, Narodne novine broj 30/08. i 137/08. i MRS 16, Narodne novine broj 2/00.

⁶⁹ Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, op. cit., str. 75.

⁷⁰ Ibidem

⁷¹ MRS 16, Narodne novine broj 2/00.

⁷² Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, op. cit., str. 75.

3.2. Zakonodavni okvir amortizacije prema drugim poreznim propisima

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.⁷³ Prema Zakonu o porezu na dobit 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.⁷⁴ Na taj način dolazi do razlike u računovodstvenoj i poreznoj osnovici poreza na dobit. Razlike mogu biti privremenog ili stalnog karaktera.⁷⁵ 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.⁷⁶

Privremene razlike u financijskim izvještajima u Hrvatskoj mogu nastati temeljem rashoda od:⁷⁷

- 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.⁷⁸

Obveznici poreza na dobit amortiziraju dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu te na taj način povećavaju rashode i smanjuju poreznu osnovicu te amortizacija

⁷³ Dražić Lutilsky, I., Dragija, M., Novosel-Belavić, R., Računovodstveni i porezni aspekt amortizacije u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 2014., str. 44.

⁷⁴ Ibidem

⁷⁵ Ibidem

⁷⁶ Ibidem

⁷⁷ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br.148/13.

⁷⁸ Dražić Lutilsky, I., Dragija, M., Novosel-Belavić, R., op. cit., str. 45.

predstavlja vrlo zanimljiv instrument poreznog planiranja.⁷⁹ U poreznim propisima kraći amortizirajući vijek od stvarnoga vijeka upotrebe omogućava zakonit način odgode plaćanja poreza na dobit.⁸⁰

U Zakonu o porezu na dobit određen je amortizacijski vijek dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine za svrhe oporezivanja temeljem kojega su propisane porezno dopuštene stope amortizacije.⁸¹ 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 udvostručениh stopa, trošak amortizacije je priznat samo do visine udvostručene stope, a razlika iznad udvostručene stope je porezno nepriznat 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.

Prema Zakonu o porezu na dobiti Pravilniku o porezu na dobit, amortizacija dugotrajne materijalne imovine priznaje se kao rashod u svoti obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi i obračunava se na svaki dio imovine pojedinačno.⁸² Dugotrajnom materijalnom imovinom smatra se imovina čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00kn i vijek trajanja duži od godine dana. U zakonu i pravilniku ističe se da se zemljište ne amortizira. Imovina se, prema Zakonu o porezu na dobit, počinje amortizirati od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca stavljanja imovine u uporabu. S amortizacijom prodane, darovane, otuđene ili uništene dugotrajne imovine prestaje se krajem mjeseca u kojem je ista imovina bila u upotrebi.

Određene su godišnje amortizacijske stope za pojedine grupe imovine, koje se mogu i udvostručiti, što prikazuje slijedeća tablica.

⁷⁹ Dražić Lutlisky, I., Dragija, M., Novosel-Belavić, R., op. cit., str. 45.

⁸⁰ Ibidem

⁸¹ Mrša, J., Katunar, H., Prihvatljive metode amortizacije, RRiF br. 8., 2014., str. 110.

⁸² Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04 i Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine br. 54/01.

Tablica 1: Porezno dopuštene stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit

Dugotrajna imovina	Amortizacijski vijek u godinama	Redovne porezne stopa amortizacije	Amortizacijski vijek u godinama	Udvostručena stopa amortizacije
Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20	5%	10	10%
Osnovno stado i osobni automobili	5	20%	2,5	40%
Nematerijalna imovina, oprema, vozila (osim osobnih) i mehanizacija	4	25%	2	50%
Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50%	1	100%
Ostala nespomenuta imovina	10	10%	5	20%

Izvor: Izrada autorice prema Zakonu o porezu na dobit (Narodne Novine br.148/13.)

Zaključuje se da je temeljna razlika između obračuna amortizacije prema MSFI-ima u odnosu na porezne propise vijek uporabe dugotrajne imovine. Nerealno kratki vijek amortizacije narušava kvalitetu financijskih izvještaja, a samim time dovodi u pitanje ostvarenu dobit poslovanja. Spomenuti problem bio je izraženiji do 2004. godine, do kada su porezni propisi dopuštali jednokratni otpis dugotrajne imovine.⁸³

Osim spomenutih odredbi, Zakon o porezu na dobit propisuje način utvrđivanja porezne osnovice, što je također povezano s amortizacijom dugotrajne materijalne imovine.

Nakon utvrđivanja računovodstvene dobiti (razlike prihoda i rashoda), u prijavi poreza na dobit (poreznoj bilanci) potrebno je utvrditi poreznu osnovicu. Porezna osnovica se utvrđuje u prijavi poreza na dobit (poreznoj bilanci) na način da se računovodstvena dobit/ gubitak uveća/umanji prema odredbama Zakona o porezu na dobit.⁸⁴

⁸³ Pervan, I.: Obračun amortizacije – prema MSFI ili poreznim propisima, FIP br. 10, 2007., str. 17.

⁸⁴ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04.

4. METODE OBRAČUNA AMORTIZACIJE

Metode amortizacije su matematičko računovodstvena rješenja kojima se nastoji što točnije rasporediti amortizacijske iznose na obračunska razdoblja.⁸⁵ Sve metode amortizacije imaju za cilj razumni i sustavni raspored (alokaciju) vrijednosti imovine, umanjenu za ostatak vrijednosti, na razdoblja u kojima će se imovina koristiti.⁸⁶

Metode amortizacije također čine jedan od instrumenata kojima se utječe na visinu troška amortizacije. U teoriji, a i praksi, poznate su dvije osnovne skupine metoda amortizacije: vremenske metode i funkcionalna metoda.⁸⁷

4.1. Vremenske metode amortizacije

Vremenska metoda amortizacije zasnovana je na korisnom vijeku trajanja sredstva koji se amortizira.⁸⁸ Koristan vijek trajanja ovisi o procjeni, a odlučujući je čimbenik iskustvo sa sličnim vrstama imovine. Upravo o tom vijeku trajanja ovisi stopa amortizacije.

Ova metoda predstavlja takav način obračuna amortizacije po kojem se nabavna vrijednost dugotrajne imovine, kao osnovicu za obračun amortizacije, primjenjuje određena amortizacijska stopa. Na taj način dobiva se godišnji iznos amortizacije.

Godišnji iznos amortizacije =

Nabavna vrijednost dugotrajne imovine x Amortizacijska stopa / 100

Bez obzira na metodu vremenske amortizacije, zbroj amortizacijskih stopa na kraju vijeka trajanja i korištenja dugotrajne imovine treba biti jednak 100.

⁸⁵ Gulin, D. et al., op. cit., str. 246.

⁸⁶ Ibidem

⁸⁷ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 356.

⁸⁸ Ibidem

Obračunavanje amortizacije prema vremenu može se provesti pomoću tri vrste vremenskih metoda amortizacije, a to su:⁸⁹

- linearna metoda (istovjetna stopa amortizacije kroz cijeli vijek trajanja),
- degresivna metoda (stopa amortizacije opada kroz vijek trajanja) i
- progresivna metoda (stopa amortizacije raste kroz vijek trajanja).

4.1.1. Linearna metoda amortizacije

Linearna (proporcionalna) metoda amortizacije najjednostavnija je u primjeni s obzirom na računsko obuhvaćanje visine troška.⁹⁰ Pri obračunu visine amortizacije po linearnoj metodi, osnovica za obračun amortizacije i stopa amortizacije ostaju nepromijenjene u razdoblju predvidivog vijeka trajanja dugotrajne imovine. Amortizacija se obračunava u nepromijenjenim iznosima sve dok postoji dugotrajna imovina koja se amortizira. Budući da se pojedina obračunska razdoblja terete jednakim iznosima, troškovi će biti ravnomjerni pa će i trošak amortizacije ravnomjerno teretiti ukupan prihod. To bi trebao biti jedan od osnovnih razloga koji bi proizvodne organizacije stimulirao na bolje korištenje kapaciteta, odnosno veću zaposlenost, jer bi se time smanjili troškovi amortizacije po jedinici proizvoda.⁹¹

Prema ovoj metodi godišnji iznos amortizacije utvrđuje se na način da se osnovica za amortizaciju pomnoži godišnjom stopom amortizacije.

Godišnja stopa amortizacije utvrđuje se na sljedeći način:⁹²

Godišnja iznos amortizacije = 100% / broj godina vijeka trajanja

Godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost * godišnja stopa amortizacije

Primjer 1: Linearna metoda obračuna amortizacije

Nabavljen je stroj nabavne vrijednosti 800.000,00 kn. Vijek upotrebe stroja je 4 godine.

⁸⁹ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 356.

⁹⁰ Ibidem

⁹¹ Ibidem

⁹² Mrša, J., Katunar, H., op. cit., str. 112.

Godišnja stopa amortizacije = 100% / broj godina vijeka trajanja = 100% / 4 = 25%

Godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost * godišnja stopa amortizacije

= 800.000,00 * 25% = 200.000,00

Tablica 2: Linearna metoda obračuna amortizacije

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	800.000,00
1	25%	200.000,00	600.000,00
2	25%	200.000,00	400.000,00
3	25%	200.000,00	200.000,00
4	25%	200.000,00	0,00
Σ		800.000,00	

Izvor: Izrada autorice prema Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010, str. 641.

4.1.2. Degresivna metoda amortizacije

Degresivnom metodom amortizacije dugotrajna imovina se u prvim godinama više amortizira, odnosno, veći je iznos amortizacije nego u kasnijim godinama. Ova metoda proizlazi iz pretpostavke da se dugotrajna imovina u početku vijeka trajanja najviše troši te da tada daje najveću korist, pa stoga i trošak amortizacije mora biti najveći. Obratno je stanje na kraju vijeka trajanja dugotrajne imovine. Radi sagledavanja cijelog iznosa troškova vezanih uz dugotrajnu imovinu, primjenu degresivne metode amortizacije valja promatrati i skupa s troškovima održavanja dugotrajne imovine jer se tada dobiva cjelovitiji uvid u visinu troškova vezanih uz dugotrajnu imovinu.⁹³

Degresivna metoda rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom vijeka upotrebe. Načelo dosljednosti je potrebno primjenjivati bez obzira koja se metoda amortizacije primjeni.

Pri utvrđivanju vijeka upotrebe sredstva treba razmotriti sljedeće čimbenike:

- očekivanu upotrebu sredstva koja se ocjenjuje na osnovu očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkog učinka,
- očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi o proizvodnim čimbenicima,

⁹³ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 356.

- tehničko i ekonomsko starenje koje proistječe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje daje imovina i
- zakonska ili slična ograničenja vezana za korištenje sredstava, kao što je datum isteka najmova (t. 56. MRS-a 16).⁹⁴

Degresivna metoda ima za rezultat opadajući trošak amortizacije tijekom vijeka trajanja dugotrajne imovine. Ova metoda polazi od pretpostavke da se imovina ne troši ravnomjerno tijekom svog vijeka trajanja, već da se u početnom razdoblju troši najviše, kada stvara i najviše ekonomske koristi, a da tijekom vremena opada njezin radni učinak, a time i intezitet trošenja te iznos godišnje amortizacije.

Postoji više vrsta degresivne metode obračuna amortizacije.⁹⁵

- aritmetički oblik degresivne metode,
- geometrijski oblik degresivne metode,
- modificirana degresivna metoda,
- metoda zbroja.

Obilježje aritmetičkog oblika degresivne metode je jednaka razlika između amortizacijskih stopa za svaku godinu.⁹⁶

Za izračunavanje ove metode koristi se slijedeći obrazac:⁹⁷

$$\text{Amortizacijska stopa} = \frac{v-(n-1)}{v(v+1)/2}$$

s tim da je:

v= vijek trajanja imovine,

n= godina za koju se obračunava amortizacija.

⁹⁴ Gulin, D., Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja - s poreznim propisima, Sveučilišna tiskara, Zagreb, 2008., str. 241.

⁹⁵ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 356.

⁹⁶ Kuštrin, S., op. cit., str. 62.

⁹⁷ Ibidem

Primjer 2: Aritmetički oblik degresivne metode obračuna amortizacije

Nabavljen je stroj nabavne vrijednosti 800.000,00 kn. Vijek upotrebe stroja je 4 godine.

$$\text{Amortizacijska stopa (prva godina)} = \frac{v-(n-1)}{v(v+1)/2} = \frac{4-(1-1)}{4(4+1)/2} = 40\%$$

$$\text{Amortizacijska stopa (druga godina)} = \frac{v-(n-1)}{v(v+1)/2} = \frac{4-(2-1)}{4(4+1)/2} = 30\%$$

Kako je u ovom obliku degresivne metode razlika između amortizacijskih stopa u svakoj godini jednaka, zaključujemo da su stope u trećoj i četvrtoj godini 20% i 10%.

Tablica 3. Degresivna metoda obračuna amortizacije – aritmetički oblik

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	800.000,00
1	40%	320.000,00	480.000,00
2	30%	240.000,00	240.000,00
3	20%	160.000,00	80.000,00
4	10%	80.000,00	0,00
Σ		800.000,00	

Izvor: Izrada autorice prema Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010, str. 642.

Obilježje geometrijskog oblika degresivne metode je ista amortizacijska stopa u čitavom korisnom vijeku trajanja, koja se primjenjuje na sadašnju vrijednost imovine.⁹⁸

Primjer 3: Geometrijski oblik degresivne metode obračuna amortizacije

Nabavljen je stroj nabavne vrijednosti 800.000,00 kn. Amortizacijska stopa je 40%.

Rezultati izračuna amortizacije prema geometrijskom obliku prikazani su u tablici 4. Iz tablice 4 je moguće utvrditi da je trajanje otpisa dugo, tj. da se nije uspjelo amortizirati cjelokupni iznos kroz 20 godina. Uzrok dugog trajanja otpisa je računanje amortizacijskog iznosa na sadašnju vrijednost imovine, dok je posljedica toga skraćivanje otpisa u praksi.⁹⁹ Naime, kad knjigovodstvena vrijednost imovine iznosi 5%-10% nabavne vrijednosti, trebalo bi provesti potpuni otpis. U primjeru, knjigovodstvena vrijednost stroja u petoj godini iznosi 62.208,00 što je 7,77%, iz

⁹⁸ Kuštrin, S., op. cit., str. 64.

⁹⁹ Ibidem

čega slijedi da bi u šestoj godini trebalo obaviti potpuni otpis. Slijedeća tablica prikazuje upravo takav način amortizacije.

Tablica 4: Degresivna metoda obračuna amortizacije - geometrijski oblik

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	800.000,00
1	40%	320.000,00	480.000,00
2	40%	192.000,00	288.000,00
3	40%	115.200,00	172.800,00
4	40%	69.120,00	103.680,00
5	40%	41.472,00	62.208,00
6	40%	24.883,20	37.324,80
7	40%	14.929,92	22.394,88
8	40%	8.957,95	13.436,93
9	40%	5.374,77	8.062,16
10	40%	3.224,86	4.837,29
11	40%	1.934,92	2.902,38
12	40%	1.160,95	1.741,43
13	40%	696,57	1.044,86
14	40%	417,94	626,91
15	40%	250,77	376,15
16	40%	150,46	225,69
17	40%	90,28	135,41
18	40%	54,17	81,25
19	40%	32,50	48,75
20	40%	19,50	29,25
Σ		799.970,75	

Izvor: Izrada autorice prema Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010, str. 643.

Tablica 5: Degresivna metoda obračuna amortizacije-geometrijski oblik (skraćeni otpis)

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	800.000,00
1	40%	320.000,00	480.000,00
2	40%	192.000,00	288.000,00
3	40%	115.200,00	172.800,00
4	40%	69.120,00	103.680,00
5	40%	41.472,00	62.208,00
6	40%	62.208,00	0,00
Σ		800.000,00	

Izvor: Izrada autorice prema Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010, str. 644.

Ovakvim načinom obračuna amortizacije uspjelo se amortizirati cjelokupni amortizacijski iznos unutar šest godina. Dakle, ovom metodom trebalo je dvije godine

više da se amortizira cjelokupni iznos nego što je trebalo korištenjem linearne metode te aritmetičkog oblika degresivne metode obračuna amortizacije.

Modificirana degresivna metoda je kombinacija degresivne i linearne metode. U prvim godinama vijeka trajanja imovine koristi se degresivna, a kasnije linearna metoda. Amortizacijski iznos se računa na sadašnju vrijednost imovine. Godina u kojoj se prestaje s degresivnom tj. počinje s linearnom metodom je prva godina nakon godine u kojoj je amortizirajući iznos bio niži od iznosa koji bi se amortizirao linearnom metodom.¹⁰⁰ Na taj način se amortizira cjelokupna vrijednost imovine.

Primjer 4: Modificirana degresivna metoda obračuna amortizacije

Nabavljen je stroj nabavne vrijednosti 800.000,00 kn. Amortizacijska stopa je 40%.

Tablica 6: Modificirana degresivna metoda obračuna amortizacije

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	800.000,00
1	40%	320.000,00	480.000,00
2	40%	192.000,00	288.000,00
3	40%	144.000,00	144.000,00
4	40%	144.000,00	0,00
Σ		800.000,00	

Izvor: Izrada autorice prema Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010, str. 644.

Prve dvije godine korištena je degresivna, a zadnje dvije linearna metodu obračuna amortizacije. Razlog tomu je amortizirajući iznos manji od 200.000,00 kn (amortizirajući iznos ukoliko se koristi linearnu metodu obračuna amortizacije) u drugoj godini vijeka upotrebe stroja, nakon čega se je ravnomjerno otpisivalo stroj kroz preostali vijek upotrebe.

Metoda zbroja godina je metoda u kojoj se amortizacija ubrzano smanjuje u svim godinama vijeka trajanja imovine i kojom se pokriva cjelokupna vrijednost amortizirajućeg iznosa.¹⁰¹

Za izračunavanje ove metode koriste se slijedeći obrasci:¹⁰²

¹⁰⁰ Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, op.cit., str. 81.

¹⁰¹ Ibidem

¹⁰² Ibidem

Zbroj godina = $n * \frac{n+1}{2}$, gdje je n = vijek upotrebe imovine

Stopa amortizacije = preostali broj godina vijeka trajanja / zbroj godina

Primjer 5: Obračun amortizacije metodom zbroja godina

Nabavljen je stroj nabavne vrijednosti 800.000,00 kn. Vijek upotrebe je 4 godine

Zbroj godina = $n * \frac{n+1}{2} = 4 * \frac{4+1}{2} = 10$

Stopa amortizacije(prva godina) = preostali broj godina vijeka trajanja / zbroj godina = 4 / 10

Stopa amortizacije(druga godina) = preostali broj godina vijeka trajanja / zbroj godina = 3 / 10

Tablica 7: Obračun amortizacije metodom zbroja godina

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	800.000,00
1	4/10	320.000,00	480.000,00
2	3/10	240.000,00	240.000,00
3	2/10	160.000,00	80.000,00
4	1/10	80.000,00	0,00
Σ		800.000,0	

Izvor: Izrada autora prema Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010, str. 646.

4.1.3. Progresivna metoda

Progresivna metoda amortizacije obrnut je postupak degresivnoj metodi. Veličina amortizacijskog iznosa raste u kasnijim godinama. Ovdje se proizlazi od pretpostavke da je ekonomsko i fizičko trošenje dugotrajne imovine najveće krajem vijeka korištenja, odnosno vijeka trajanja dugotrajne imovine. Ova metoda ima za rezultat rastući iznos godišnje amortizacije tijekom vijeka trajanja imovine usljed rasta amortizacijske stope iz godine u godinu. Ova metoda polazi od pretpostavke da se imovina ne troši ravnomjerno tijekom svog vijeka trajanja, već da se u početnom periodu troši najmanje, kada stvara i najmanje ekonomske koristi, a da tijekom

vremena raste njezin radni učinak, a s time i intenzitet trošenja i iznos godišnje amortizacije.¹⁰³

Progresivna metoda (ubrzana) polazi od ubrzanoga tehničkoga zastarijevanja i fizičkoga trošenja dugotrajne imovine, pa iz razdoblja u razdoblje treba povećavati i troškove amortizacije. Primjenom ubrzane metode amortizacije postiže se otpis dugotrajne imovine prije isteka njegova vijeka trajanja.

4.2. Funkcionalna metoda amortizacije

Funkcionalna metoda amortizacije karakteristična je po tome što se ne uzima vrijeme kao odlučujući činilac, kao kod vremenskih metoda amortizacije, nego se amortizacija osnovnih sredstava izračunava ovisno o stupnju iskorištenosti sredstava.¹⁰⁴ Zato se amortizacija prema ovoj metodi naziva i amortizacijom prema učinku. Kod ove metode posebno je važno predvidjeti (planirati) što realniji učinak.¹⁰⁵ Naime, da bi se odredio iznos amortizacije, nabavna vrijednost dugotrajne imovine stavlja se u odnos s predviđenim učinkom pa se dobiva iznos amortizacije po jedinici proizvoda ili učinka.

Iznos amortizacije u pojedinom obračunskom razdoblju izračunava se tako što se stvarni učinak množi s predviđenom iznosom amortizacije po jedinici proizvoda ili učinka.¹⁰⁶ Funkcionalna metoda zasniva se na očekivanom korištenju ili učinku imovine i ona se koristi za obračun amortizacije imovine čiji se intezitet korištenja može mjeriti, bilo u broju komada, bilo u pređenim kilometrima, bilo u satima rada itd.

Ova metoda proizlazi od pretpostavke da je iznos godišnje amortizacije proporcionalan s intezitetom korištenja, odnosno učinkom dugotrajne imovine.

Za izračun ove metode koriste se slijedeći obrasci:

Vrijednost po jedinici proizvoda = Nabavna vrijednost imovine / Ukupni broj proizvoda

Amortizirajući iznos = Vrijednost po jedinici proizvoda * Broj proizvoda u određenoj godini

Primjer 6: Obračun amortizacije funkcionalnom metodom

¹⁰³ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 357.

¹⁰⁴ Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R., op. cit., str. 357.

¹⁰⁵ Ibidem

¹⁰⁶ Ibidem

Nabavljen je stroj nabavne vrijednosti 800.000,00 kn. Vijek upotrebe je 4 godine. Broj proizvoda: 1. godina 5.000; 2. godina 40.000; 3. godina 15.000; 4. godina 20.000.

Vrijednost po jedinici proizvoda = nabavna vrijednost imovine / ukupni broj proizvoda

$$800.000,00 / 80.000,00 = 10$$

Amortizirajući iznos prva godina = vrijednost po jedinici proizvoda * broj proizvoda u određenoj godini = 10 * 5.000,00 = 50.000,00

Tablica 8: Funkcionalna metoda obračuna amortizacije

Godina	Broj proizvoda	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
0	-	-	800.000,00
1	5000	50.000,00	750.000,00
2	40000	400.000,00	350.000,00
3	15000	150.000,00	200.000,00
4	20000	200.000,00	0,00
Σ		800.000,00	

Izvor: Izrada autorice prema Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010, str. 647.

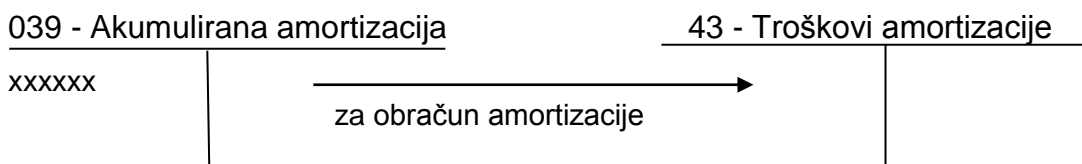
5. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA AMORTIZACIJE

Trošak amortizacije se u knjigovodstvu evidentira na skupinama konata 43 - Amortizacija.¹⁰⁷ U okviru ove skupine konta nalaze se konta:

- 430 - Amortizacija nematerijalne imovine
- 431 - Amortizacija materijalne imovine
- 438 - Revalorizacija amortizacije
- 432 - Amortizacija biološke imovine
- 433 - Amortizacija (privremeno nepriznati rashod)
- 434 - Amortizacija (trajno nepriznati rashod)

U knjigovodstvenom smislu konta skupine 43 korespondiraju samo s kontima akumulirane amortizacije (npr. s kontom iz skupine 019, 039 i dr.). Prikazano na kontima to izgleda ovako:

Prikaz 2: Knjiženje amortizacije



Izvor: Izrada autorice

Stalna se imovina ne troši jednokratnom upotrebom u poslovnom procesu, stoga je uz evidentiranje nabavne vrijednosti stalne imovine potrebno odvojeno prikazivati ispravke vrijednosti i sadašnju vrijednost stalne imovine. Kad se od nabavne vrijednosti stalne imovine oduzme ispravak vrijednosti, dobije se knjigovodstvena, tj. sadašnja vrijednost stalne imovine.

Vrijednost utroška stalne imovine prikazuje se na kontu ispravka vrijednosti (vrijednost utroška dobije se korištenjem jednog od načina obračuna amortizacije). Ispravak vrijednosti je stavka bilance stanja, a evidentira se na kontra poziciji od

¹⁰⁷ RRiF, http://www.rrif.hr/Objavljen_je_nacrt_racunskog_plana_za_trgovacka_dr-1241-vijest.html (20.10.2015.).

pozicije stalnih sredstava. Početno stanje kao i povećanje ispravka vrijednosti (nakon svakog obračuna amortizacije) knjiže se na potražnoj strani konta.¹⁰⁸

Mjesečni obračun amortizacije služi pri utvrđivanju rezultata poslovanja u tijeku godine. Podatci se mogu koristiti iz prethodnog godišnjeg obračuna uz korekciju za tekuće nabave dugotrajne imovine.¹⁰⁹

Konačni obračun amortizacije sastavlja se na kraju svake godine. U njemu se, poslije godišnjeg popisa, utvrđuje konačni trošak amortizacije.

Amortizirajući iznos pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom korisnog vijeka upotrebe. Procijenjeni ostatak vrijednosti i korisni vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svake poslovne godine te ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjena računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.¹¹⁰

Amortizirajući iznos nekog sredstva utvrđuje se nakon oduzimanja njegovog ostatka vrijednosti. Ostatak vrijednosti imovine se može povećati na vrijednost jednaku ili veću od knjigovodstvene vrijednosti te imovine. Ako se to dogodi, iznos amortizacije će biti nula, osim u slučaju ako se ostatak vrijednosti kasnije smanji na iznos manji od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.¹¹¹

Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava. Amortizacija imovine prestaje prije datuma kad je imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju (ili je svrstana u skupinu raspoloživa za trgovanje koja je klasificirana kao ona koja se drži za prodaju) u skladu s MSFI-om 5 i datuma prestanka priznavanja kao imovine ovisno o tome koji je raniji.¹¹² Prema tome, amortizacija ne prestaje kad se imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe, osim u slučaju ako je ta imovina u

¹⁰⁸ Poslovni dnevnik, <http://www.poslovni.hr> (05.10.2015.).

¹⁰⁹ Ibidem

¹¹⁰ Ibidem

¹¹¹ Moj bankar, <http://www.moj-bankar.hr>. (20.10.2015.)

¹¹² Ibidem

potpunosti amortizirana. Međutim, kod upotrebe funkcionalne metode amortizacije, iznos amortizacije može biti nula, ako nema proizvodnje.¹¹³

Trošak amortizacije svjesno je nastali trošak s ciljem stvaranja učinaka. On predstavlja iskorištavanje resursa. Ovisno o tome radi li se o proizvodnom ili neproizvodnom poduzeću troškovi amortizacije se dijele na: uskladištive (troškove proizvoda) i neusklađene (troškove razdoblja). Uskladištivi troškovi su troškovi kojima je dopušteno teretiti zalihe. Uz troškove izravnog materijala, troškove izravnog rada i opće troškove proizvodnje (troškove proizvodne režije), amortizacija je također uskladištivi trošak u proizvodnom procesu, ukoliko se radi o imovini koja se u tom procesu koristi.

Neusklađeni troškovi su troškovi kojima poduzeće ne može teretiti zalihe. To su troškovi uprave i prodaje, opći troškovi financiranja i drugi opći troškovi. Ovi se troškovi u terminologiji upravljanja troškovima nazivaju još i troškovi razdoblja ili vremenski troškovi. Amortizacija je neusklađeni trošak kada se radi o imovini koja se koristi za potrebe administracije.

¹¹³ Moj bankar, <http://www.moj-bankar.hr>. (20.10.2015.)

6. PRAKTIČNI PRIMJER OBRAČUNA AMORTIZACIJE U PODUZEĆU ALSTOM HRVATSKA D.O.O.

6.1. Osnovni podaci o poduzeću Alstom Hrvatska d.o.o.

Alstom je francuska multinacionalna tvrtka koja ima interes u proizvodnji električne energije i željezničke infrastrukture te postavlja standarde za inovativne i ekološki prihvatljive tehnologije.¹¹⁴

Grupa Alstom jedna je od vodećih u svijetu kada se govori o tehnologijama za sektore energetike i transporta. Alstom je prisutan u 70 zemalja diljem svijeta, u kojima je zastupljen s jednim ili više sektora, koji u poduzeću postoje.¹¹⁵ Pod predsjedanjem Patricka Krona na dan 31. ožujak 2014. bilježi 96.000 stalnih zaposlenika i ostvario prodaju od 20,3 milijardi eura.¹¹⁶ Sjedište Alstoma nalazi se u Levallois-Perret, zapadno od Pariza.

Alstom je aktivan na području proizvodnje i prijenosa električne energije, uključujući turbine za hidroelektrane, plin, ugljen i nuklearni pogon, kao i velike električne mreže infrastrukture, solarno-termalni i geotermalnih sustava. Grupa je podijeljena na Energetiku i Transport, gdje je Energetika dominantna, a potom slijedi Transport (superbrzi vlakovi, metroi, signalizacija i sl). Energetika je podijeljena na dva dijela. U dio koji se bavi servisom spada tvornica u Hrvatskoj i on godišnje ostvaruje promet na razini 3,6 do 3,7 mlrd. eura.

Međutim, proizvodnja turbina u Hrvatskoj datira još od 1949. godine kada su, u sklopu tada osnovanog poduzeća Jugoturbina - Tvornica parnih turbina, proizvedene prve parne turbine. Razvoj proizvodnog programa koji je, uz parne turbine, na početku obuhvaćao i dizelske motore i vodene pumpe, privlačio je brojne stručnjake iz bivše Jugoslavije i inozemstva. Od 1982. godine u proizvodnji i konstrukciji parnih turbina velikih jediničnih snaga koristila se i licenca BBC-a (kasnije dijela ABB-a).¹¹⁷ Suradnja je bila osnova za stvaranje zajedničke tvrtke 1991. godine kada Jugoturbina kao dio Grupe ABB (Asea Brown Boveri), mijenja naziv u ABB Tvornica energetske

¹¹⁴ Alstom Hrvatska d.o.o., <http://www.alstom.com> (25.09.2015.).

¹¹⁵ Ibidem

¹¹⁶ Ibidem

¹¹⁷ Ibidem

postrojenja d.o.o. U 60 godina postojanja Tvornica bilježi razdoblja uspona i padova, no posljednji petogodišnji period obilježen je intenzivnim rastom prihoda (više od 200%) i broja zaposlenih (170), popraćenim stalnim ulaganjima u modernizaciju opreme, ali i u permanentno usavršavanje ljudskih potencijala.¹¹⁸

Alstom klijentima nudi proizvodnju električne energije na pouzdan, konkretan i ekološki osviješten način. Ima najveći portfelj toplinske tehnologije - ugljena, plina, nafte i nuklearne energije te drži vodeću poziciju u izgradnji elektrana kao i proizvodnji potrebne opreme i sustava kontrole kvalitete zraka i usluga.

Alstom je uključivši energiju oceana postao lider u branši, jer su oceani najveći obnovljivi izvori na planetu. Svojem znanjem i tehnologijom Alstom sudjeluje u proizvodnji žarulje koja je ujedno i jedna od četiri žarulje na svjetskom tržištu. Vodeći je svjetski proizvođač projektnih rješenja za električne mreže aplicirane u komunalnim i industrijskim postavkama.

Alstom je prisutan i u Hrvatskoj kao Alstom Hrvatska sa sjedištem u Karlovcu.¹¹⁹ Tvornica u Karlovcu zapošljava preko 700 ljudi i pruža cjelovita servisna rješenja za termoenergetske i hidroenergetske objekte te industrijska postrojenja na hrvatskom i inozemnom tržištu.¹²⁰ Poslovanje funkcionira kroz sinergiju tri različita segmenta djelatnosti: servisni inženjering, servisnu proizvodnju, lokalni servisni centar.¹²¹

6.2. Računovodstvene politike na području amortizacije dugotrajne imovine

Pristup problemu amortizacije razlikuje se ovisno o veličini poduzeća. Mala poduzeća raspolažu manjim brojem pojedinih imovinskih stavki koje su podložne amortizaciji, pa se i najmanja pogreška može vrlo brzo uočiti. Nema mogućnosti nikakvog kompenziranja, jer se za svaki imovinski dio podložan amortiziranju odmah vidi koliki je i u kojem se vremenu provodi. Od velikog je značenja odrediti koristan vijek trajanja, vodeći računa o efektima koji utječu na to, a isto tako i znati odabrati adekvatnu metodu amortizacije, kako bi se rizici neodgovarajuće osnove za obračun amortizacije donekle mogli svesti na najmanju moguću mjeru.

¹¹⁸ Alstom Hrvatska d.o.o., <http://www.alstom.com> (25.09.2015.).

¹¹⁹ Ibidem

¹²⁰ Energetika-net, <http://www.energetika-net.com> (25.09.2015.).

¹²¹ Ibidem

Vezano uz obračun troška amortizacije može se voditi aktivna računovodstvena politika i to u sljedećim područjima:¹²²

- mogućnost izbora korisnog vijeka trajanja nekog sredstva, odnosno stopa amortizacije,
- mogućnost izbora različitih metoda amortizacije,
- mogućnost izbora amortizacije prema određenom predmetu i to pojedinačno ili skupno.

S obzirom na više metoda amortizacije, primijeniti poduzetnik ovisi o poslovnoj politici poduzeća. Zakonom o porezu na dobit propisana je obveza primjene linearne metode za obračun porezno priznatog troška amortizacije, i to pojedinačno za svaku imovinu.¹²³ Ako poduzetnik odluči primjenjivati neku drugu metodu amortizacije, za svrhu utvrđivanja osnovice poreza na dobitak mora dodatni obračun amortizacije obaviti prema linearnoj metodi. Odabrana metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane poduzetnika.¹²⁴ Prema Zakonu o porezu na dobit amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje se kao rashod u svoti obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa.¹²⁵ Ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u iznosu nižem od porezno dopuštenog, tako obračunana amortizacija smatra se i porezno priznatim rashodom.

Prema tome, amortizacija obračunana po bilo kojoj metodi navedenoj u HSFI-ima i MSFI-ima, a koja je po iznosu niža od iznosa obračunane na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa, bit će porezno priznata.

Linearna metoda se najčešće koristi zbog svoje jednostavnosti. Trošak amortizacije iskazuje se ravnomjerno u svim obračunskim razdobljima tijekom korisnog vijeka trajanja dugotrajne imovine. Primjenjuje se uvijek kad je korist od dugotrajne imovine jednaka u svim godinama vijeka trajanja. Zbog toga ju prilikom obračuna troška amortizacije koristi i poduzeće Alstom Hrvatska d.o.o.

¹²² Ramljak, B., Računovodstvene politike u malim poduzećima, Doktorska disertacija, Sveučilište u Splitu, Split, 1999., str. 156.

¹²³ Ibidem

¹²⁴ Ibidem

¹²⁵ Ibidem

Uspješnost poslovanja promatrana u kraćem razdoblju (do godine dana) bitno zavisi od metode obračuna amortizacije, dok u dužem razdoblju to nije slučaj.¹²⁶ Računovodstvenim politikama nije moguće stvoriti poslovni rezultat, već se želi postići da se ukupna masa troškova amortizacije rasporedi u toku korisnog vijeka trajanja po dinamici koja odgovara ukupnoj poslovnoj politici poduzeća.¹²⁷ Zbog toga je u kraćem razdoblju utjecaj računovodstvenih politika na iskazanu uspješnost znatan, a dugoročno taj utjecaj ne postoji.¹²⁸

Stoga je moguće izvesti zaključke o računovodstvenim politikama na području amortizacije:¹²⁹

- Neminovno je da menadžeri na području amortizacije mogu voditi značajnu, odnosno aktivnu politiku amortizacije i u malim poduzećima.
- Obračun amortizacije svakako treba biti u skladu s poslovnom politikom poduzeća.
- Prilikom izbora modela računovodstvenog obuhvata amortizacije potrebno je uzeti u obzir troškove, dobitak, kao i porezne mjere.
- Politika amortizacije ogleda se u izboru metoda amortizacije, prosudbi korisnog vijeka trajanja imovine koje se amortizira, te u određivanju sustava pojedinačnog ili skupnog amortiziranja imovine.
- Najčešće korištena metoda amortizacije je linearna vremenska metoda.
- Preporuča se korištenje ubrzanih metoda amortizacije, kojima bi se otklonili odgovarajući nedostaci vremenskih i funkcionalnih metoda.
- U Republici Hrvatskoj propisane su maksimalno dopuštene stope amortizacije Zakonom o porezu na dobit.
- Navedenim Zakonom ne utječe se direktno na računovodstvenu politiku amortizacije u poduzeću, ali se utječe na porezno priznate rashode.
- Politiku amortizacije treba voditi u skladu sa smjernicama HSFI-a i MSFI-a.
- Primjenom pojedinih metoda obračuna amortizacije moguć je utjecaj na financijski rezultat po pojedinim obračunskim razdobljima.

¹²⁶ Žager, K., Žager, L., op. cit., str. 208.

¹²⁷ Ramljak, B., op. cit., str. 156.

¹²⁸ Ibidem

¹²⁹ Autorica prema Ramljak, B., op. cit., str. 168-169.

- Jednom odabranu politiku na području amortizacije treba dosljedno primjenjivati u cilju kvalitetnijeg poslovnog odlučivanja.
- Potrebno je objaviti računovodstvenu politiku na području amortizacije, kako bi se zadovoljile informacijske potrebe od strane različitih korisnika.

Prilog 1: Računovodstvena politika dugotrajne imovine poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.

Nematerijalna imovina	
<i>Računalni softver</i>	
Licence za softver kapitaliziraju se na temelju troškova stjecanja i troškova koji nastaju dovođenjem softvera u radno stanje. Ovi troškovi amortiziraju se tijekom njihovog korisnog vijeka uporabe (do 3 godina).	
Nekretnine, postrojenja i oprema	
Nekretnine, postrojenja i oprema iskazani su u bilanci po povijesnom trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrijednosti, ako je potrebno. Povijesni trošak uključuje trošak koji je izravno povezan sa stjecanjem imovine.	
Naknadni izdaci uključuju se u knjigovodstvenu vrijednost imovine ili se, po potrebi, priznaju kao zasebna imovina samo ako će Društvo imati buduće ekonomske koristi od spomenute imovine, te ako se trošak imovine može pouzdano mjeriti. Knjigovodstvena vrijednost zamijenjenog dijela prestaje se priznavati. Svi ostali troškovi investicijskog i tekućeg održavanja terete izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti u financijskom razdoblju u kojem su nastali.	
Zemljište i imovina u pripremi se ne amortiziraju. Amortizacija ostalih nekretnina te postrojenja i opreme se obračunava primjenom pravocrtne metode u svrhu alokacije troška ili do rezidualne vrijednosti sredstva te imovine tijekom njenog procijenjenog korisnog vijeka uporabe kako slijedi:	
Vozila i transportna sredstva	4 godine
Postrojenja i oprema	4 - 10 godina
Uredska oprema	3 - 5 godina
Zgrade	20 godina
Rezidualna vrijednost imovine predstavlja procijenjeni iznos koji bi Društvo trenutno dobilo od prodaje imovine umanjen za procijenjeni trošak prodaje u slučaju da je imovina dosegla starost i stanje koje se očekuje na kraju vijeka trajanja imovine. Preostala vrijednost imovine je nula ako Društvo očekuje da će ju koristiti do kraja njenog vijeka trajanja. Preostala vrijednost imovine i korisni vijek uporabe pregledavaju se na svaki datum bilance i po potrebi usklađuju.	
U slučaju da je knjigovodstveni iznos imovine veći od procijenjenog nadoknadivog iznosa, razlika se otpisuje do nadoknadivog iznosa.	
Dobici i gubici nastali prodajom određuju se usporedbom prihoda i knjigovodstvene vrijednosti sredstva i uključuju se u ostale dobitke/(gubitke) u neto iznosu u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.	

Izvor: Računovodstvena dokumentacija poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.

Iz priloga 1 može se utvrditi korisni vijek pojedinog oblika dugotrajne imovine, a također i detaljnije informacije vezane uz amortizaciju svakog pojedinog oblika imovine.

6.3. Računovodstvo troškova amortizacije

Prilog 2 predstavlja bilancu poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o. u kojoj je prikazano stanje imovine i izvora imovine. Bilanca (engl. Balance Sheet) je sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određeni dan (najčešće 31.12.).¹³⁰ Bilanca je podloga za financijsku analizu, analizu zaduženosti, profitabilnosti, likvidnosti i aktivnosti. Kao najvažniji financijski izvještaj predmet je revizije. U bilanci se iskazuje dugotrajna imovina koja se amortizira. U slučaju poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o. radi se o dugotrajnoj nematerijalnoj imovini, dugotrajnoj materijalnoj imovini, odgođenoj poreznoj imovini, financijskoj imovini i ostalim ulaganjima.

Prilog 2: Bilanca poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o. na dan 31. ožujka 2015. godine

Bilanca			
Na dan 31. ožujka 2015. godine			
<i>(Svi iznosi izraženi su u tisućama kuna)</i>			
	Bilješka	31. ožujka 2015.	31. ožujka 2014.
AKTIVA			
Dugotrajna imovina			
Dugotrajna nematerijalna imovina	13	239	278
Dugotrajna materijalna imovina	14	145.579	157.886
Odgođena porezna imovina	12	8.468	3.870
Financijska imovina i ostala ulaganja	15	48	385
Ukupna dugotrajna imovina		154.334	162.419
Kratkotrajna imovina			
Zalihe	16	104.627	107.854
Potraživanja od povezanih društava	27	48.611	57.315
Potraživanja od kupaca	17	8.729	11.323
Ostala potraživanja	18	5.884	9.406
Novac i novčani ekvivalenti	19	3.577	2.780
Ukupna kratkotrajna imovina		171.428	188.678
UKUPNA AKTIVA		325.762	351.097
PASIVA			
Kapital i rezerve			
Upisani kapital	20	52.992	52.992
Ostale rezerve	20	698	698
Zadržana dobit		115.082	104.709
		168.772	158.399
Dugoročna rezerviranja za rizike i troškove	21	2.759	3.792
Kratkoročne obveze			
Posudbe od povezanih društava	22	76.071	113.993
Obveze prema povezanim društvima - dobavljačima	27	1.846	188
Obveze prema dobavljačima	23	37.292	26.935
Ostale obveze prema povezanim društvima	27	3.789	11.598
Ostale kratkoročne obveze, odgođeno plaćanje troškova i prihode budućeg razdoblja	24	29.601	26.595
Obveza poreza na dobit		713	4.071
Rezerviranja za rizike i troškove	21	4.919	5.526
Ukupne kratkoročne obveze		154.231	188.906
UKUPNA PASIVA		325.762	351.097

Izvor: Računovodstvena dokumentacija poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.

¹³⁰ Poslovni dnevnik, <http://www.poslovni.hr> (05.10.2015.)

Poslovna godina obično je jednaka kalendarskoj godini, osim u slučaju kada poduzetnik promjeni poslovnu godinu u izvještajno razdoblje od dvanaest mjeseci koje je različito od kalendarske godine te ako o promjeni poslovne godine pisanim putem obavijesti Ministarstvo financija, Poreznu upravu.¹³¹ Poslovna godina poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o. traje od 1.4. do 31.3. (u ovom primjeru od 1.4.2014. do 31.3.2015.). U prethodnoj godini aktiva i pasiva iznosile su 351.097 kn. U tekućoj godini aktiva i pasiva su se smanjile i iznosile su 325.762 kn. U bilanci je amortizacija iskazana kroz stavke dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, čijim će se trošenjem iskazivati trošak amortizacije.

Prilog 3: Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o. za godinu koja je završila 31. ožujka 2015. godine

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti
 Za godinu koja je završila 31. ožujka 2015. godine
 (Svi iznosi izraženi su u tisućama kuna)

	Bilješka	2015.	2014.
Prihodi od prodaje	4	427.714	438.818
Ostali prihodi	5	10.789	8.610
Ukupni prihodi od osnovne djelatnosti		438.503	447.428
Promjena vrijednosti zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje		(914)	12.379
Troškovi sirovina i materijala	6	(101.755)	(91.167)
Ostali vanjski troškovi/ usluge	7	(86.942)	(116.455)
Troškovi osoblja	8	(147.048)	(140.534)
Amortizacija	13,14	(19.937)	(20.922)
Ostali gubici - neto	9	(360)	(622)
Ostali troškovi poslovanja	10	(13.266)	(26.159)
		(370.222)	(383.480)
Dobit iz osnovne djelatnosti		68.281	63.948
Financijski rashodi - neto	11	(4.269)	(4.883)
Dobit iz redovnog poslovanja prije oporezivanja		64.012	59.065
Porez na dobit	12	(7.611)	(13.037)
Neto dobit tekuće godine		56.401	46.028
Ostala sveobuhvatna dobit		-	-
Ukupno sveobuhvatna dobit		56.401	46.028

Popratne bilješke čine sastavni dio financijskih izvještaja.

Izvor: Računovodstvena dokumentacija poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.

¹³¹ Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15.

U prilogu 3 prikazan je izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o. iz koje se može vidjeti kako poduzeće Alstom Hrvatska d.o.o. dvije godine zaredom posluje s dobiti, premda je dobit u tekućoj godini bila nešto manja od one iz prethodne godine. Tako su prihodi u prethodnoj godini iznosili 447.428 kn, a u tekućoj godini 438.503 kn. Prihodi se svake godine umanjuju za troškove nastale u poslovanju poduzeća među kojima je i amortizacija. Amortizacija za prethodnu godinu (2014. godina) iznosila je 20.922 kn, te se uočava razlika u odnosu na tekuću godinu u kojoj je trošak amortizacije bio nešto manji i iznosio je 19.937 kn. Udjel troška amortizacije u ukupnim troškovima poduzeća u prethodnoj godini bio je 5,46%, a u tekućoj godini iznosio je 5,39%. Razlikom prihoda i rashoda izražava se financijski rezultat iz osnovne djelatnosti.

U tablici u prilogu 4 može se vidjeti izvadak iz knjigovodstvene evidencije troška amortizacije. U prvom stupcu koji pokazuje novčanu vrijednost iskazan je planirani godišnji iznos amortizacije za stavku imovine navedenu u tom retku. Isto je navedeno i za svaku pojednu stavku do kraja tablice. U sljedećem stupcu vidljiva je mjesečna vrijednost amortizacije za svaku stavku imovine. To je iznos koji se svaki mjesec knjiži i time se umanjuje vrijednost imovine dok se u potpunosti ne amortizira. Navedena je i valuta u kojoj su izražene vrijednosti, iako sva poduzeća koja posluju u Republici Hrvatskoj ne mogu imati vrijednosti iskazane u drugoj valuti osim u HRK. Na samom početku tablice, u opisnom dijelu, navedena je imovina za koju se knjiži amortizacija, a svakoj stavki je pridružena interna šifra po kojoj se imovina vodi u poslovnim knjigama.

Prilog 4: Knjigovodstveno evidentiranje obračuna troška amortizacije poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.

Date created: 11.09.2015		Log of Posting Run for company code 4100		Period: 2015/005/01									
Posting date: 31.08.2015													
Ar.	Acct.det	Erofit Ctr	Cost Ctr	Asset	SNo.	Name	Ref.	Document	Description	Plan.Amt	Amt Posted	Amount TBP	Cumul.Amt Crncy
1	A200	4100000010	4100101001	200003	0	UPRAVNA ZGRADA - ZAJED.SLUŽBE 17	17		Ordinary deprec.	125.007,52	41.669,17	10.417,30	52.086,47- HRK
1	A200	4100000010	4100101001	200003	1	UPRAVNA ZGRADA - ZAJED.SLUŽBE 17	17		Ordinary deprec.	6.250,38	2.083,46	520,86	2.604,32- HRK
1	A200		4100101001						Ordinary deprec.	131.257,90	43.752,63	10.938,16	54.690,79- HRK
1	B100	4100000010	4100101001	600527	2	OGRAĐA OKO TVORNICE	17		Ordinary deprec.	1.820,00	606,67	151,66	758,33- HRK
1	B100		4100101001						Ordinary deprec.	1.820,00	606,67	151,66	758,33- HRK
1	E202	4100000010	4100101001	1303485	0	STOLICA HERMAN MILLER	17		Ordinary deprec.	2.652,40	884,13	221,04	1.105,17- HRK
1	E202	4100000010	4100101001	1303491	0	INFORMAT.PULT SA ORMAROM-FORT 17	17		Ordinary deprec.	14.901,27	4.967,09	1.241,77	6.208,86- HRK
1	E202		4100101001						Ordinary deprec.	17.553,67	5.851,22	1.462,81	7.314,03- HRK
1	B100	4100000010	4100101011	600661	0	FOTOAPARAT CANON EOS 1100D	17		Ordinary deprec.	555,95	370,58	92,64	463,22- HRK
1	B100		4100101011						Ordinary deprec.	555,95	370,58	92,64	463,22- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303119	0	ORMAR S VRATIMA	17		Ordinary deprec.	215,56	156,86	39,22	196,08- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303247	0	STOLICA SA RUKONASLONOM	17		Ordinary deprec.	282,72	94,24	23,56	117,80- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303329	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,73	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303330	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,23	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303331	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,23	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303332	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,23	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303333	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,23	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303334	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,23	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303335	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,23	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303336	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,23	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303337	0	ORMAR S VRATIMA 800X430X1180	17		Ordinary deprec.	212,23	70,74	17,69	88,43- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303360	0	ORMAR S VRATIMA 1180X400X430	17		Ordinary deprec.	154,09	51,36	12,84	64,20- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303365	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303366	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303367	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303370	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303371	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303372	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303373	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303374	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303375	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303376	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202	4100000010	4100101021	1303377	0	ORMAR S VRATIMA 208X800X430	17		Ordinary deprec.	301,53	100,51	25,13	125,64- HRK
1	E202		4100101021						Ordinary deprec.	5.410,92	1.888,60	472,23	2.360,93- HRK
1	E202								Ordinary deprec.	156.598,44	52.469,70	13.117,50	65.587,20- HRK

Izvor: Računovodstvena dokumentacija poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.

7. ZAKLJUČAK

Računovodstvenu regulativu u Republici Hrvatskoj uređuje Zakon o računovodstvu, dok amortizaciju dugotrajne materijalne imovine uređuju HSFI 6, MRS 16, te Zakon i Pravilnik o porezu na dobit. Spomenutim zakonodavnim okvirom određeno je koja dugotrajna materijalna imovina podliježe, a koja ne podliježe amortizaciji, propisan je početak i prestanak obračuna amortizacije, vijek uporabe imovine, te dopuštene i udvostručene amortizacijske stope.

Računovodstvenim standardima propisane su dvije skupine metoda obračuna amortizacije i to vremenske metode i funkcionalna metoda. Od vremenskih metoda najzastupljenija je linearna metoda koja ravnomjerno amortizira imovinu kroz njezin vijek trajanja. Najčešća je u uporabi jer Zakon o porezu na dobit propisuje korištenje upravo ove metode. Funkcionalna metoda je jedina metoda koja imovinu amortizira prema učinku pa o njemu ovisi i amortizacijski iznos. Svaka od spomenutih metoda obračuna amortizacije daje različite amortizacijske iznose, a porezno priznati su samo oni izračunati prema linearnoj metodi.

Amortizacijski iznos knjiži se dugovno na konto troška, a potražno na konto akumulirane amortizacije. Trošak amortizacije u kontekstu računa dobiti i gubitka potrebno je promatrati s obzirom na dužinu vremenskog razdoblja. Naime, što je vremensko razdoblje kraće, metoda obračuna amortizacije ima značajniji utjecaj na neto dobit, dok dugoročno gledajući toga utjecaja nema.

Redovne stope amortizacije su prilično visoke, a mogućnost korištenja udvostručenih stopa amortizacije, kao porezno priznatoga troška, ima za rezultat podcijenjeno stanje imovine, obveza i kapitala u financijskim izvještajima. Mala i srednja poduzeća su sklona iskoristiti mogućnost korištenja udvostručenih stopa amortizacije, što Zakon o porezu na dobit priznaje kao porezno priznati trošak, te na taj način značajno utječu na realnost financijskih izvještaja.

Stavke dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine postupno gube svoju vrijednost tijekom njihova trajanja. Amortizacija odražava trošenje tih sredstava. Obračunana amortizacija knjiži se na konta troškova, a protustavka se knjiži na kontu akumulirane amortizacije (ispravka vrijednosti) dugotrajne imovine. Konto akumulirane

amortizacije je korektivni konto dugotrajne imovine i s njim čini cjelinu. Prema tome, na osnovnom kontu dugotrajne imovine ostaje proknjižena bruto vrijednost imovine. Zbroj stanja osnovnog konta imovine i akumulirane amortizacije kao njegovog korektivnog konta daje neto knjigovodstvenu vrijednost imovine.

Osnovicu za obračun amortizacije čini trošak nabave dugotrajne imovine, odnosno revalorizirani trošak nabave dugotrajne imovine. Godišnji iznos amortizacije izračunava se umnoškom nabavne vrijednosti imovine i godišnje stope amortizacije. Konačni obračun amortizacije sastavlja se na kraju svake godine. U njemu se, poslije godišnjeg popisa, utvrđuje konačni trošak amortizacije.

Alstom je francuska multinacionalna tvrtka koja ima interes u proizvodnji električne energije i željezničke infrastrukture te postavlja standarde za inovativne i ekološki prihvatljive tehnologije. Grupa Alstom jedna je od vodećih u svijetu kada se govori o tehnologijama za sektore energetike i transporta. Alstom je prisutan u 70 zemalja diljem svijeta, u kojima je zastupljen s jednim ili više sektora, koji u poduzeću postoje. Alstom je prisutan i u Hrvatskoj kao Alstom Hrvatska d.o.o. sa sjedištem u Karlovcu.

Dugotrajna imovina koja se amortizira iskazuje se u bilanci. U poduzeću Alstom Hrvatska d.o.o. amortizira se dugotrajna materijalna imovina, dugotrajna nematerijalna imovina, odgođena porezna imovina, financijska imovina i ostala ulaganja. Poduzeće Alstom Hrvatska d.o.o. dvije godine zaredom posluje s dobiti, premda je dobit u tekućoj godini bila nešto manja od one iz prethodne godine. Tako su prihodi u prethodnoj godini iznosili 447.428 kn, a u tekućoj godini 438.503 kn. Prihodi se svake godine umanjuju za troškove nastale u poslovanju poduzeća među kojima je i amortizacija. Amortizacija za prethodnu godinu (2014. godina) iznosila je 20.922 kn, te se uočava razlika u odnosu na tekuću godinu u kojoj je trošak amortizacije bio nešto manji i iznosio je 19.937 kn. Udjel troška amortizacije u ukupnim troškovima poduzeća u prethodnoj godini bio je 5,46%, a u tekućoj godini iznosio je 5,39%. Razlikom prihoda i rashoda izražava se financijski rezultat iz osnovne djelatnosti.

LITERATURA

Knjige:

1. Belak, V.: Osnove profesionalnog računovodstva, Veleučilište u Splitu, Split, 2002.
2. Belak, V.: Vudrić N., Osnove suvremenog računovodstva, Belak Excellence, Zagreb, 2012.
3. Belak, V.: Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, RRiF Plus, Zagreb, 2006.
4. Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, Zgombić& Partneri, Zagreb, 2006.
5. Belak, V.: Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine, Belak Excellence, Zagreb, 2009.
6. Belak, V. et al.: Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2010.
7. Gulin, D.: Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja - s poreznim propisima, Zagreb, Sveučilišna tiskara, Zagreb, 2008.
8. Gulin, D. et al.: Računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, 2010.
9. Habek, M., Tadijančević, S., Tepšić, R.: Računovodstvena teorija i metoda, Progres, Zagreb, 1988.
10. Kuštrin, S.: Politika amortizacije u funkciji financijske stabilnosti na području građevinarstva, Magistarski rad, Sveučilište u Splitu, Split, 2006.
11. Ramljak, B.: Računovodstvene politike u malim poduzećima, Doktorska dizertacija, Sveučilište u Splitu, Split, 1999.
12. Žager, K., Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999.

Stručni članci:

13. Dražić Lutilsky, I., Dragija, M., Novosel-Belavić, R.: Računovodstveni i porezni aspekt amortizacije u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 2014., str. 43-59.
14. Guzić, Š.: Računovodstvo nematerijalne imovine, RRiF br.11, 2007., str. 37-39.

15. Horvat Jurjec, K.: Godišnji obračun amortizacije za 2013., RRiF br. 1, 2014., str. 65-78.
16. Mrša, J., Katunar, H.: Prihvatljive metode amortizacije, RRiF br.8, 2014, str. 110-114.
17. Pervan, I.: Obračun amortizacije prema MSFI ili poreznim propisima, FIP br. 10, 2007., str. 17-23.

Internetske stranice:

18. Alstom Hrvatska d.o.o., <http://www.alstom.com> (25.09.2015.).
19. Energetika- net, <http://www.energetika-net.com> (25.09.2015.).
20. Ekonomski fakultet Pula, <http://www.efpu.hr> (20.10.2015.).
21. Moj bankar, <http://www.moj-bankar.hr>. (20.10.2015.).
22. Poslovni dnevnik, <http://www.poslovni.hr>. (05.10.2015.).
23. Riječnik financijskih pojmova, <http://wmd.hr/rjecnik-pojmovi-i/web/imovina> (20.10.2015.).
24. RRiF, http://www.rrif.hr/Objavljen_je_nacrt_racunskog_plana_za_trgovacka_dr-1241-vijest.html (20.10.2015.).
25. RRiF-ov računski plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2014.pdf>. (20.10.2015.).

Zakonski i podzakonski akti:

26. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15.
27. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br.1/05, 54/00, 54/01, 95/05, 107/04, 109/07 177/04.
28. Međunarodni računovodstveni standard 16, Narodne novine broj 2/00.
29. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6, Narodne novine broj 30/08 i 137/08 i HSFI 8, Narodne novine broj 29/09.
30. Međunarodni standard financijskog izvještavanja 5, Narodne novine broj 30/08.

Ostali izvori:

31. Računovodstvena dokumentacija poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.

POPIS TABLICA

Tablica 1: Porezno dopuštene stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit.....	21
Tablica 2: Linearna metoda obračuna amortizacije.....	24
Tablica 3: Degresivna metoda obračuna amortizacije-aritmetički oblik.....	26
Tablica 4: Degresivna metoda obračuna amortizacije-geometrijski oblik.....	27
Tablica 5: Degresivna metoda obračuna amortizacije-geometrijski oblik (skraćeni otpis).....	27
Tablica 6: Modificirana degresivana metoda obračuna amortizacije.....	28
Tablica 7: Obračun amortizacije metodom zbroja godina.....	29
Tablica 8: Funkcionalna metoda obračuna amortizacije.....	31

POPIS PRIMJERA

Primjer 1. Linearna metoda obračuna amortizacije.....	23
Primjer 2. Aritmetički oblik degresivne metode obračuna amortizacije.....	26
Primjer 3. Geometrijski oblik degresivne metode obračuna amortizacije.....	26
Primjer 4. Modificirana degresivna metoda obračuna amortizacije.....	28
Primjer 5. Obračun amortizacije metodom zbroja godina.....	29
Primjer 6. Obračun amortizacije funkcionalnom metodom.....	30

POPIS PRILOGA

Prilog 1. Računovodstvena politika dugotrajne imovine poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.....	39
Prilog 2. Bilanca poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.....	40
Prilog 3. Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.....	41
Prilog 4. Knjigovodstveno evidentiranje obračuna troška amortizacije poduzeća Alstom Hrvatska d.o.o.....	43

POPIS PRIKAZA

Prikaz 1: Podjela dugotrajne imovine.....	6
Prikaz 2: Knjiženje amortizacije.....	32