



# Promjene amortizacijskih stopa

mr. Zdravko Baica, Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pojašnjavamo mogućnost promjena amortizacijskih stopa, koje obveze proizlaze u slučaju kada dođe do promjena, te dajemo procjenu reakcija koje se u tom slučaju mogu očekivati od nadzornih tijela.

## 1. Uvod

Izbor amortizacijskih stopa u današnje vrijeme često je pojednostavljen i svodi se na razvrstavanje sredstva u kategorije propisane poreznim propisom, te dodjeljivanjem maksimalno dozvoljene amortizacijske stope. S vremenom, mnogi porezni obveznici zanemarili su činjenicu da je određivanje amortizacijskih stopa propisano računovodstvenim propisima. Ovo zanemarivanje računovodstvenih propisa ne dovodi do posljedica ako se tako dodijeljene amortizacijske stope ostavljaju neizmijenjenima tijekom korisnog vijeka uporabe imovine. No, to nije slučaj kada se amortizacijska stopa tijekom korisnog vijeka uporabe imovine mijenja.

Detaljnije o obračunu amortizaciji pisali smo u članku koji je objavljen u ovom broju časopisa. U ovom članku ponavljamo koje mogućnosti poduzetnik ima kada želi zaustaviti ili smanjiti obračun amortizacije, te detaljno pojašnjavamo koje obveze proizlaze iz promjene amortizacijske stope, a na kraju dajemo uvid u to kakvu reakciju na promjene i obrazloženja provedenih promjena možemo očekivati od nadzornih tijela.

## 2. Početno određivanje amortizacijskih stopa

Koja će se amortizacijska stopa dodijeliti nekoj imovini propisano je računovodstvenim propisima. No, danas se primjenjuje pojednostavljeni pristup dodjeljivanju stopa tako da se konzultiraju propisi koji reguliraju porez na dobit. U ovom poglavlju naglasit ćemo razliku između zahtijeva koji po pitanju određivanja amortizacijskih stopa imaju računovodstveni propisi u odnosu na pojednostavljena postupanja u praksi, te dati procjenu kako na takva pojednostavljenja reagiraju nadzorna tijela.

### 2.1. Računovodstveni pristup

Prema odredbama Hrvatskih računovodstvenih standarda (u daljnjem tekstu: HSFI-a) i Međunarodnih računovodstvenih standarda za svaku dugotrajnu imovinu treba ocijeniti da li ima ograničeni korisni vijek uporabe, i ako ima, procijeniti njegov korisni vijek uporabe (iskazan u godinama). Godišnja amortizacijska stopa izračunava se

iz procijenjenog korisnog vijeka uporabe primjenom slijedeće formule:



$$\text{Godišnja amortizac. stopa} = \frac{100}{\text{vijek uporabe (u godinama)}} \times 100$$

Točkom HSFI-a 6.41. izričito se zahtijeva da se svaki dio pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine s troškom nabave koji je značajan u odnosu na ukupnu vrijednost pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba amortizirati zasebno.

No, točkom HSFI-a 6.43 određivanje amortizacijskih stopa olakšano je otvaranjem mogućnosti da se dugotrajna imovina može grupirati u grupe ili skupine:

*“Značajan dio predmeta dugotrajne materijalne imovine može imati jednak vijek upotrebe i metodu amortizacije kao neki drugi značajni dio predmeta dugotrajne materijalne imovine. Takvi značajni dijelovi predmeta imovine mogu se grupirati zajedno u svrhu utvrđivanja iznosa amortizacije.”*

Navedenom odredbom omogućeno je da poduzetnik određivanje korisnog vijeka uporabe obavi na slijedeći način:

- 1) utvrdi nazive i karakteristike svake skupine dugotrajne imovine
- 2) na temelju procjene za čitavu skupinu odredi korisni vijek uporabe, a time i amortizacijsku stopu te
- 3) za svaku dugotrajnu imovinu odredi kojoj amortizacijskoj skupini pripada.

Ako je dugotrajna imovina, temeljem njezinih značajki, razvrstana u ispravnu skupinu, obračun amortizacije obavljat će se prema korisnom vijeku uporabe koji smo procijenili da vrijedi za čitavu amortizacijsku skupinu, čime su ispoštovani zahtjevi računovodstvenih standarda.

Smatramo da poduzetnik, vrste amortizacijskih skupina s razradom njezinih karakteristika i procjenom korisnog vijeka uporabe



skupine treba obaviti ugrađivanjem pravila u neki postojeći interni akt ili treba za te potrebe donijeti zasebni interni akt. Tako navedena pravila mogu biti:

- ugrađena u odredbe Pravilnika o računovodstvu
- ugrađena u odredbe Pravilnika o amortizaciji ili
- donesena u zasebnom internom aktu: primjerice Odlukom o razvrstavanju imovine u amortizacijske skupine.

**ističemo...**

Pravila o obračunu amortizacije trebaju biti propisana internim aktom.

Osim određivanja amortizacijskih skupina internim aktom trebalo bi odrediti pravila i za sve druge čimbenike bitne za obračun amortizacije, kao što je izbor metode obračuna amortizacije, pravila početka i prestanka obračuna amortizacije, obvezu ponovnog procjenjivanja korisnog vijeka uporabe, kao i postupke u slučaju potrebe za izmjenom amortizacijske stope.

Obzirom da kod određivanja korisnog vijeka uporabe i drugih čimbenika bitnih za obračun amortizacije uvijek postoje određena neizvjesnost, računovodstvenim propisima ova pravila smatraju se dijelom računovodstvenih procjena, a ne računovodstvenih politika. Detaljnije o računovodstvenoj procjeni pišemo u poglavlju 3.4. ovog članka.

**2.2. Današnja praksa**

Osim računovodstvenim propisima, obračun amortizacije reguliran je i odredbama poreznih propisa i to:

- čl. 12. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16 i 115/2016; u daljnjem tekstu: Zakon)
- čl. 22. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15 i 1/17; u daljnjem tekstu: Pravilnik)

Navedenim odredbama propisana su pravila priznavanja troška amortizacije. Tako su odredbama članka 12. stavka 5. i 6. Zakona, predmeti dugotrajne imovine podijeljeni na skupine, a svakoj skupini je dodijeljen korisni vijek uporabe i amortizacijska stopa. Primjenom tih amortizacijskih stopa i drugih pravila iz ostalih odredbi Zakona i Pravilnika, dobit ćemo maksimalni iznos troška amortizacije koji može biti priznat trošak u jednom poreznom razdoblju. To nikako ne znači da ove odredbe ograničavaju poduzetnika u izboru amortizacijske stope i metode obračuna amortizacije koje najbolje odražavaju trošenje imovine kroz izvještajna razdoblja tijekom korisnog vijeka uporabe. Poreznim propisima samo se utvrđuje koji iznos troška amortizacije je porezno priznat, a za koji dio troška amortizacije treba uvećati osnovicu poreza na dobit, bilo privremeno ili trajno.

**ističemo...**

Porezni propisi ne ograničavaju izbor amortizacijske stope, već daju pravila za utvrđivanje dijela troška amortizacije koji je porezno priznat i dijela za koji treba uvećati osnovicu poreza na dobit.

Obzirom da poduzetnici nastoje izbjeći obračunavanje amortizacije iznad porezno dozvoljenih iznosa, dugotrajnoj imovini amortizacijska stopa dodjeljuje se najčešće tako da se:

- 1) dugotrajna imovina prema karakteristikama rasporedi u neku od skupina određenih člankom 12. st. 5. Zakona te
- 2) dodijeli stopa koja je jednaka ili niža od maksimalno dopuštene stopa za skupinu u koju je razvrstana (prema čl. 12. st. 5. i 6. Zakona).

**ističemo...**

Poduzetnici najčešće dugotrajnoj imovini dodjeljuju najvišu dopuštenu amortizacijsku stopu koja je dozvoljena člankom 12. stavkom 6. Zakona

Uobičajena praksa je da se nekim od internih akata koje smo prije naveli utvrde ista pravila kakva su propisana i odredbama Zakona. Time se osigurava da iznos obračunate amortizacije prema računovodstvenim pravilima nije veći od iznosa utvrđenog prema članku 12. Zakona, pa će ukupan iznos godišnje amortizacije biti trajno priznat.

Međutim, upravo je ovaj pristup zaslužan za pogrešnu predodžbu da amortizacijske stope po računovodstvenim pravilima smiju biti ograničene, odnosno da ne postoji potpuna sloboda u procjeni korisnog vijeka uporabe. To dovodi do situacije da:

- poduzetnici ne promišljaju da li amortizacijska stopa "prepisana iz poreznih propisa" odgovara očekivanom korisnom vijeku uporabe određene dugotrajne imovine te
- niti ne utvrđuju vlastita pravila obračuna amortizacije nekim od gore navedenih internih akata.

Ovakva postupanja zasigurno treba smatrati propustima smislu provedbi računovodstvenih propisa. U nastavku dajemo promišljanja o mogućem postupanju nadzornih tijela u svezi navedenih propusta.

**2.3. Moguća postupanja poreznog nadzora**

Prepisivanjem poreznih pravila poduzetnici postižu da ne nastaju privremeno nepriznati troškovi po osnovi izabrane stope i metode obračuna amortizacije koja je različita od onih iz poreznih propisa. Pri tome se zanemaruju računovodstveni propisi. U poglavlju koja slijede proanalizirat ćemo koje je vjerojatno postupanje nadzornih tijela u slučaju takvog pristupa poduzetnika.

**2.3.1. Što kada interni akt o obračunu amortizacije nije donesen?**

U slučaju kada poduzetnik u potpunosti zanemari postojanje računovodstvenih pravila, događa se da se amortizacijske stope dodjeljuju temeljem odredbi poreznih propisa bez da se donese interni akt u kojem će takva pravila b ti barem prepisana.

Ovakvo postupanje poduzetnika smatramo opasnim, jer proizlazi da nema temelja za određivanje amortizacijskih stopa obzirom da to pitanje nije uređeno niti jednim internim aktom. Premda praksa poreznog nadzora pokazuje da se primjenjuje blaži pristup pri ocjeni razumnosti početnih procjena korisnog vijeka trajanja imovine, ovdje se radi o slučaju gdje se može donijeti zaključak da procjene niti ne postoje. U takvom slučaju ostaje otvoreno pitanje da li će nadzorna tijela zaključiti da financijski izvještaji nisu u potpunosti sastavljeni prema računovodstvenim pravilima, što može potaći kaznene mjere koje opisujemo u posljednjem poglavlju ovog članka.

### 2.3.2. "Prepisivanje" poreznih pravila u interni akt

U najvećem broju slučajeva poduzetnici ne promišljaju o vlastitim pravilima za obračun amortizacije kojima bi nastojali, sukladno odredbama računovodstvenih propisa, dati vlastitu procjenu korisnog vijeka uporabe dugotrajne imovine koju koriste za poslovanje. Takvi poduzetnici u interni akt prepisuju pravila poreznih propisa, s osnovnim ciljem da spriječe nastanak nepriznatih troškova amortizacije u poreznim razdobljima. To dovodi do automatizma gdje se dugotrajnoj imovini dodjeljuju maksimalno dozvoljene porezne stope i u slučajevima kada je moguće procijeniti znatno duži korisni vijek uporabe, odnosno znatno nižu poreznu stopu.

Premda smatramo da svaka procjene korisnog vijeka uporabe neke dugotrajne imovine treba biti potkrijepljena barem nekakvim projekcijama, praksa poreznog nadzora pokazuje da se nadzorna tijela rijetko bave ocjenom kvalitete poduzetnikove procjene korisnog vijeka uporabe, te nam nisu poznati slučajevi prigovora u slučaju kada je određena amortizacijska stopa jednaka ili niža od udvostručeni propisanih stopa. Sama činjenica da je poreznim propisima omogućena i podvostručena stopa od 100% za određenu vrstu dugotrajne imovine govori dovoljno da u se nadzorna tijela opuštenije odnose prema procjeni korisnog vijeka uporabe svjesni činjenice da je time porezna obveza samo odgođena.

Treba naglasiti da će i u tom slučaju porezni nadzor provoditi kontrolu obračuna amortizacije u kojoj će uz sva druga pravila iz čl. 12. Zakona provjeravati i ispravnost i dosljednost u razvrstavanju dugotrajne imovine u porezne amortizacijske skupine.



#### ističemo...

Iz toga proizlazi da poduzetnici koji su "prepisali" porezna pravila u interni akt mogu biti relativno mirni u pogledu procjene nadzornih tijela o ispravnosti procjene korisnog vijeka uporabe, ukoliko je imovina ispravno razvrstana u pripadajuću amortizacijsku skupinu.

No, to nikako ne smije biti poziv da se u potpunosti zanemare računovodstveni propisi koji reguliraju potrebu procjenjivanja korisnog vijeka uporabe, što osobito dolazi do izražaja u slučaju potrebe za promjenom amortizacijskih stopa tijekom korisnog vijeka uporabe dugotrajne imovine.

### 3. Promjene amortizacijskih stopa

Čak i u slučaju kada je poduzetnik vrlo ozbiljno pristupio početnom određivanju korisnog vijeka uporabe, u tijeku vijeka uporabe mogu nastati potrebe za promjenom amortizacijske stope, odnosno metode obračuna amortizacije. Navedeno proizlazi iz zahtijeva točke HSFI-a 6.46.



#### ističemo...

"Korisni vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svakog izvještajnog razdoblja te ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjene u računovodstvenim procjenama, a u skladu s HSFI-om 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške."

Dakle, korisni vijek upotrebe treba preispitati svake godine, te u slučaju kada je došlo do promjene okolnosti koje su uticale na procjenu kojom je dodijeljena aktualna stopa amortizacije, procjenu treba prilagoditi. U tom slučaju može doći do promjene u procjeni korisnog vijeka uporabe, a time i do promjene amortizacijske stope. Detaljnije o primjeni navedenog pravila u potpoglavljima koje slijede.

### 3.1. Smiju li se mijenjati amortizacijske stope?

Dakle, prema točki HSFI-a 6.46. svake godine poduzetnik je dužan provjeravati da li je dugotrajnoj imovini ispravno procijenjen koristan vijek uporabe, te u slučaju kada se utvrdi da su se promijenile okolnosti, korisni vijek uporabe potrebno je ponovno procijeniti, a na temelju toga izračunava se i nova amortizacijska stopa.



#### ističemo...

Iz navedenog proizlazi da računovodstveni propisi zahtijevaju da se amortizacijska stopa izmijeni čim su se značajno izmijenile okolnosti koje utiču na procjenu korisnog vijeka uporabe neke imovine.

#### Može li amortizacijska stopa biti nula?

Amortizacijska stopa dodjeljuje se temeljem procijenjenog korisnog vijeka uporabe. To znači da u svim slučajevima kada je procijenjeno da dugotrajna imovina ima ograničeni vijek uporabe, amortizacijska stopa ne može biti nula jer to ne dozvoljavaju matematička pravila (vidi formulu u poglavlju 2.1. ovog članka).

U slučajevima kada dugotrajna imovina ima neograničen vijek uporabe matematički gledano mogli bi reći da takva imovina ima dodijeljenu stopu amortizacije od 0%. No, obzirom da računovodstvena pravila zabranjuju u takvim slučajevima obračun amortizacije, u suštini amortizacijska stopa takvoj imovini se ne dodjeljuje.



#### ističemo...

Iz svega navedenog proizlazi da dugotrajnoj imovini ne može biti dodijeljena amortizacijska stopa od 0%.

U slučaju kada se imovini koja ima ograničen vijek uporabe dodijeli amortizacijska stopa 0% smatra se da je poduzetnik prestao s obračunom amortizacije. U tom slučaju nadzorna tijela provjerit će da li su zadovoljeni uvjeti za prestankom obračuna amortizacije, a to je prema računovodstvenim propisima moguće u malom broju slučajeva. Tako se primjerice amortizacija prestaje obračunavati:

- kada je dugotrajna imovina u cijelosti otpisana
- kada se dugotrajna imovina otuđi
- kada je dugotrajna imovina postala neupotrebljiva za poduzetnika i namjerava se prodati (s trenutkom klasificiranja u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji) te
- kada dugotrajnu imovinu ponovno treba prilagođavati za namjeravanu uporabu (primjerice promjena u procesu proizvodnje koji imovinu u postojećem stanju čini potpuno neprikladnom za namjeravanu upotrebu te su potrebni značajni zahvati da se imovina tome prilagodi).

Detaljnije o prestanku obračuna amortizacije pisali smo u članku koji se bavi obračunom amortizacije, a koji je objavljen u ovom broju časopisa.

Dakle, u slučaju kada se promijene okolnosti temeljem kojih je utvrđen korisni vijek uporabe, tada se ponovo procjenjuje korisni



vijek uporabe, a izmijenjeni vijek uporabe mijenja i amortizacijsku stopu. Procjena vijeka uporabe dio je računovodstvenih procjena. Koje obveze nastaju u slučaju promjene računovodstvenih procjena pojašnjavamo u nastavku.

### 3.2. Obveza promjene računovodstvene procjene u slučaju potrebe za promjenom amortizacijske stope

Računovodstvenim standardima propisano je da se metode amortizacije trebaju dosljedno primjenjivati. To međutim ne znači da se ista metoda obračuna amortizacije treba primjenjivati na nekoj imovini od samog početka upotrebe pa do kraja amortizacijskog vijeka što proizlazi iz odredbi HSFI-a koji zahtijevaju da se izabrana stopa i metoda amortizacije preispituje barem na kraju svakog izvještajnog razdoblja.

Prema točki HSFI-a 3.24. kao rezultat nesigurnosti, velik broj stavaka u financijskim izvještajima nije moguće točno mjeriti. Pri tome su kao primjer u navedenoj točki HSFI-a navedene neke stavke a među njima i vijek upotrebe imovine. To znači da se promjena vijeka upotrebe imovine (a time i amortizacijskih stopa) smatra promjenom računovodstvene procjene.



#### ističemo...

Ako postoji značajna promjena očekivanog okvira trošenja budućih ekonomskih koristi u toj imovini, stopu amortizacije i metodu obračuna treba prilagoditi kako bi odražavala promjene okvira. Takvu promjenu treba iskazati kao promjenu u računovodstvenim procjenama u skladu s HSFI-om 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

Dakle, u slučaju kada se mijenja stopa amortizacije dolazi do promjena računovodstvenih procjena. Što je točno promjena računovodstvene procjene propisano je točkom HSFI-a 3.4.:

*“Promjene računovodstvene procjene – su usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti neke imovine ili obveze, ili iznosa periodične potrošnje neke imovine nastalo procjenom sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s tom imovinom i obvezama. Promjene računovodstvenih procjena nastaju zbog novih informacija ili novih otkrića i u skladu s tim nisu ispravci pogrešaka.”*

### 3.3. Dokazivanje razumnosti procjene kroz primjer

Točkom HSFI-a 5.19. propisano je da poduzetnik treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i utemeljene pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta o nizu ekonomskih uvjeta koji će postojati tijekom korisnog vijeka upotrebe te imovine. U odredbi HSFI-a 3.24 koji obrazlaže u kojem slučaju poduzetnik koristi procjene ističemo slijedeću rečenicu:

*“To znači da je korištenje razumnih procjena bitan dio sastavljanja financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.”*

Dakle, računovodstvene procjene ne smiju biti proizvoljne. Procjene korisnog vijeka uporabe možemo usporediti s vremenskom prognozom. Kao što se vremenske prognoze pojašnjavaju projekcijama satelitskih snimki, i poduzetnik mora moći braniti izabranu amortiza-

cijsku stopu i metodu obračuna na suvisao način. Na isti način, pa i detaljnije, braniti treba i svaku promjenu amortizacijske stope.

Pojam razumne procjene ne može se točno definirati, već se svaka promjena procjene i svako obrazloženje treba zasebno promatrati. U nastavku radi jasnoće dajemo primjer obrazloženja promjene računovodstvene procjene koju smatramo razumnom.

#### Primjer 1. - Promjena amortizacijske stope za transportni uređaj “viljuškar”

Poduzetnik je 1. siječnja 2017. stavio u uporabu transportni uređaj “viljuškar” nabavne vrijednosti 50.000,00 kuna. Viljuškar se koristi pri utovaru gotovih proizvoda iz skladišta u kamione, te je u 2017. godini korišten u dvije proizvodne smjene. Početna procjena korisnog vijeka uporabe viljuškara utvrđena je razvrstavanjem stroja u 3. amortizacijsku skupinu koja obuhvaća nematerijalnu imovinu, opremu, vozila (osim osobnih automobila) i mehanizaciju. Procijenjeni vijek uporabe ove amortizacijske skupine iznosi dvije godine, pa je stoga viljuškaru dodijeljena amortizacijska stopa od 50%.

Početkom 2018. godine društvo je prestalo s proizvodnjom, te se u 2018. godini viljuškar koristio sporadično. Uprava društva procijenila je da zbog manjeg opsega korištenja dolazi i do manjeg trošenja viljuškara što će mu produžiti korisni vijek uporabe, te da treba promijeniti računovodstvene procjene vezane uz viljuškar. Temeljem prijedloga stručne komisije uprava donosi slijedeću odluku:

Društvo XYZ d.o.o.  
Dragutina Golika 15.  
10.000 ZAGREB

Na temelju prijedloga Komisije za popis dugotrajne imovine 2018 uprava donosi:

#### Odluku br. 345 o promjeni računovodstvene procjene za dugotrajnu imovinu Viljuškar 26 (inventarni broj 765)

##### Točka 1.

Dugotrajna imovina Viljuškar br. 26 inventarnog broja 765 započeo je s upotrebom u društvu XYZ d.o.o. 1. siječnja 2017. godine, a procijenjeni korisni vijek uporabe je dvije godine, te je u 2017. godini amortizacija obračunata po stopi od 50%. Procijenjeni ostatak vrijednosti iznosi nula.

##### Točka 2.

Na prijedlog Komisije za popis dugotrajne imovine zbog izmijenjenih okolnosti uporabe imovine iz točke 1., od 1. siječnja 2018. obračun amortizacije obavlja se prema slijedećim pravilima:

- 1) za korištenje u tri proizvodne smjene tijekom radnog dana: 50%
- 2) za korištenje u dvije proizvodne smjene tijekom radnog dana: 40%
- 3) za korištenje u jednoj smjeni tijekom radnog dana: 30%
- 4) za radne dane kada se proizvodnja ne odvija te za neradne dane 10%

#### Obrazloženje Točke 2.:

Tijekom 2018. godine u potpunosti su prekinuti proizvodni procesi, te se opseg korištenja imovine iz točke 1. značajno smanjio. Komisija za popis dugotrajne imovine procijenila je da vremensko zastarijevanje imovine iz točke 1. godišnje umanjuje vrijednost imovine za 10%. Dodatno trošenje imovine iz točke 1. povećava

se sukladno stvarnom korištenju u procesu proizvodnje na temelju težine robe utovarene na kamion. Na temelju navedenog određeno je da će se korisni vijek uporabe korigirati sukladno procjeni trošenja imovine iz točke 1. u proizvodnim procesima.

Procijenjeno je da pogreške u procjeni koje nastaju uslijed različitog intenziteta rada tijekom smijene nisu materijalno značajne, pa je u točki 2. potrošnja procijenjena temeljem prosječne težine proizvoda utovarenih na kamion tijekom jedne smjene korištenjem imovine iz točke 1. tako da se za rad u prvoj smjeni na utvrđenu stopu vremenskog zastarjevanja dodaje 20 postotnih poena, a za svaku slijedeću smjenu 10 postotnih poena.

U Zagrebu, 6. rujna 2018. godine.

Odgovorna osoba:

Navedeno znači da će se amortizacija viljuškara u 2018. godini obavljati temeljem zapisnika o broju dnevnih smjena u kojima je viljuškar sudjelovao. Ako tijekom 2018. godine proizvodni proces uopće nije obavljan tada amortizaciju za čitavu 2018. godinu treba obaviti po stopi od 10%.

To znači da će trošak amortizacije viljuškara za 2018. godinu umjesto 25.000,00 kuna (50.000,00 kuna x 50%), iznositi 5.000,00 kuna (50.000,00 kuna x 10%).

### 3.4. Obveza izvještavanja

Kao što smo pojasnili prethodnom poglavlju, svaka promjena amortizacijske stope i metode obračuna amortizacije smatra se promjenom računovodstvene procjene. Točkom HSFI-a 3.37 propisano je da poduzetnik treba objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene, koja ima učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak na buduća razdoblja.

Tako iz prethodnog primjera proizlazi da poduzetnik u bilješkama uz financijske izvještaje mora objaviti slijedeće.

#### Bilješka br. C12:

##### Promjene računovodstvenih procjena korisnog vijeka uporabe dugotrajne imovine

U 2018. godini izmijenjena je procjena korisnog vijeka uporabe dugotrajne imovine temeljem Odluke br. 345. koja je sastavni dio Bilješki uz financijske izvještaje (vidi Prilog 11.).

Razlike nastale zbog promjene računovodstvene procjene i promjene Odluke broj 345 prikazujemo tabelarno:

R.br.	Inv. br.	Naziv imovine	Trošak amortizacije za 2018.		
			Prije promjene	Nakon promjene	Razlika
1	765	Viljuškar br. 26	25.000,00	5.000,00	20.000,00
Ukupno			25.000,00	5.000,00	20.000,00

Društvo XYZ d.o.o. zbog promjene računovodstvene procjene korisnog vijeka uporabe donesene Odlukom broj 345 (vidi prilog 11. bilješki) ima u 2018. godini iskazan trošak po osnovi amortizacije manji za 15.000,00 kuna u odnosu na trošak kakav bi bio da navedena odluka nije donesena. Zbog promjena uslijed primjene navedene Odluke učinak koji se očekuje u narednim godinama je slijedeći:

Godina	Očekivani godišnji trošak amortizacije		
	Prije promjene	Nakon promjene*	Razlika
ZA 2019.	0,00	5.000,00	5.000,00
ZA 2020.	0,00	5.000,00	5.000,00
ZA 2021.	0,00	5.000,00	5.000,00
ZA 2022.	0,00	5.000,00	5.000,00
<b>Ukupno</b>	<b>0,00</b>	<b>15.000,00</b>	<b>20.000,00</b>

\* Očekivanja se zasnivaju na pretpostavci da će uvjeti koji utiču na izračun amortizacije ostati nepromijenjeni u iskazanim godinama u odnosu na 2018. godinu

## 4. Moguće posljedice nadzora izmijenjenih amortizacijskih stopa

Predmet nadzora poreznih tijela prvenstveno je ispravna primjena poreznih pravila pri utvrđivanju poreznih obveza za određeno porezno razdoblje. Kada govorimo o ispravnosti primjene pravila za izračun osnovice poreza na dobit, tada se nadzorom obuhvaćaju i računovodstvena pravila. Naime, u Obrascu PD polazišna točka za utvrđivanje porezne osnovice su računovodstvene veličine ukupnog prihoda i ukupnog rashoda ostvarene u poreznom razdoblju za koje se predaje prijava.

Prema računovodstvenim propisima očekuje se da su amortizacijske stope donesene temeljem računovodstvenih procjena korisnog vijeka uporabe, a za te procjene u samim standardima postavljeni su zahtjevi da moraju biti razumne.

Premda kod početne procjene korisnog vijeka uporabe porezni nadzor rijetko ulazi u ocjenjivanje razumnosti procjene, ne vjerujemo da će isti pristup biti i u slučaju kada se amortizacijske stope mijenjaju tijekom korisnog vijeka uporabe.



### ističemo...

Smatramo da poduzetnik u slučaju potrebe za promjenom računovodstvenih stopa, treba poreznom nadzoru ponuditi obrazloženja zbog čega su nastale promjene u obračunu amortizacije koje će imati dovoljno kvalitetne elemente da ih porezni nadzor prihvati kao razumne.

Što kada porezni obveznik za promjenu stope ne ponudi razumno obrazloženje?

U slučaju kada poduzetnik za promjenu amortizacijskih stopa ne ponudi nikakva obrazloženja ili porezni nadzor ne prihvati da je obrazloženje razumno, otvorena je mogućnost da porezni nadzor ocijeni da ukupni rashodi u Obrascu PD nisu iskazani temeljem pravila propisanih računovodstvenim standardima.

U tom slučaju može doći do sumnje da je porezni obveznik promjenom računovodstvenih procjena koje nemaju temelja u stvarnosti pokušao umanjiti osnovicu poreza na dobit ili ostvariti druge porezne pogodnosti. To može dovesti do potrebe dublje analize promjena amortizacijskih stopa koje mogu rezultirati procjenom poreznog nadzora koja je drugačija od one poreznog obveznika ili jednostavnim poništenjem promjene procjene koja nije razumno obrazložena.

Čak i kada procjena poreznog nadzora nije utvrdila postojanje razlika, nedostatak obrazloženja ili neprihvatanje da su ona razumna može biti kvalificirano kao najteži porezni prekršaj temeljem odredbe članka 192. stavke 1. točke 4. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br., 115/2016) kojom je propisana kazna u slučaju ako porezni obveznik

