



Revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza

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

U ovom članku pišemo o revalorizaciji dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine prema HSFI - ima, koji su objavljeni u Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Narodne novine br. 86/15 i 105/20).

1. Uvod

Vrijednosti ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu s vremenom prestaju biti tržišne i postaju povijesne, a u današnjim uvjetima sve turbulentnijih društveno ekonomskih zbivanja, tržišna vrijednost imovine sve se češće i nepredvidljivije mijenja. U takvim slučajevima, zbog koncepta očuvanja kapitala, poduzetnici se sve češće odlučuju na mjerenja vrijednosti dugotrajne imovine primjenom fer vrijednosti.

Metoda mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine primjenom metode fer vrijednosti predviđena je, priznavanjem **Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/2015)**, kao alternativna metoda mjerenja nakon početnog i naziva se metodom revalorizacije.

U ovom članku prenosimo računovodstvena pravila bitna za izbor ove metode kao i za njenu primjenu, te kroz više praktičnih primjera pojašnjavamo primjenu ovih pravila. U zasebnim poglavljima pojašnjavamo računovodstveno-porezna postupanja pri amortizaciji dugotrajne revalorizirane imovine, te računovodstveno-porezna postupanja pri prodaji takve imovine.

Odredbama **HSFI-a 6 - Dugotrajna materijalna imovina** i **HSFI-a 5 - Dugotrajna nematerijalna imovina** propisana su pravila priznavanja i mjerenja dugotrajne materijalne imovine. U ovom poglavlju prenosimo odredbe HSFI-a koje uređuju pravila mjerenja dugotrajne materijalne imovine, te pojašnjavamo razlike između dvije metode iz kojih i proizlazi potreba za mjerenjem dugotrajne imovine primjenom metode revalorizacije.

1.1. Početno mjerenje imovine

Prema **točki HSFI-a 6.20.**, dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje:

- nabavnu cijenu, uključujući uvozna davanja i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje

obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjenu različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja

Točkom HSFI-a 5.25., propisano je da trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća:

- nabavnu cijenu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- uvozne carine,
- nepovratne poreze na nabavu, te
- troškove koji se izravno mogu pripisati pripremi ove imovine za predviđenu upotrebu.



ističemo...

Prema odredbama navedenih standarda i dugotrajna materijalna i dugotrajna nematerijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave.

Ova metoda mjerenja dugotrajne imovine može se zadržati tijekom cijelog vijeka upotrebe dugotrajne imovine, sve dok se dugotrajna imovina ne otuđi i isknjiži iz računovodstvene evidencije. Međutim, kod metode mjerenja po trošku nabave ne postoji mogućnost povećanja vrijednosti knjigovodstvene vrijednosti iznad njezine nabavne vrijednosti. Iz tog razloga ova metoda mjerenja neće biti prikladna kada fer vrijednost dugotrajne imovine poraste, već u tom slučaju treba posegnuti za metodom mjerenja koja je prema HSFI-u alternativna - metodom revalorizacije.

U slučaju kada fer vrijednost dugotrajne imovine koju poduzetnik ima iskazanu u svojim poslovnim knjigama naraste iznad njezinog troška nabave može doći do značajnih odstupanja vrijednosti iskazane u financijskim izvještajima u odnosu na tržišnu (fer) vrijednost.

Iz tog razloga za mjerenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, odredbama HSFI-a predviđena je **mogućnost izbora drugačije metode mjerenja nakon početnog - izbora metode revalorizacije.**



1.2. Odlučivanje o mjerenju nakon početnog

Nakon početnog priznavanja dugotrajne materijalne imovine po trošku nabave, za mjerenje dugotrajne materijalne imovine, prema točki HSFI-a 6.30., poduzetnik **treba odabrati ili**

- a) metodu troška ili
- b) metodu revalorizacije

kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine.

Primjena istih metoda propisano je točkom HSFI-a 5.31. i za mjerenje nakon početnog dugotrajne nematerijalne imovine.



ističemo...

O primjeni metode revalorizacije (ili primjeni metode troška) za određenu skupinu dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine poduzetnik treba donijeti **Odluku**.

Kada poduzetnik mijenja način mjerenja određene skupine dugotrajne materijalne ili nematerijalne imovine (s metode troška na metodu revalorizacije ili s metode revalorizacije na metodu troška) tada se radi o promjeni računovodstvene politike i u tom slučaju mora se postupiti po odredbama **HSFI 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške**, o čemu smo detaljno pisali u članku "Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške - primjena HSFI 3", koji je objavljen u našem časopisu **RIPUP** br.11/11 na str.36.

Iz gore navedenih odredbi razvidno je da poduzetnik ima mogućnost izbora. Međutim postoje određeni izuzetci kada neće biti moguće izabrati ovu metodu, za što je potrebno upoznati se s definicijama fer vrijednosti i pojmom aktivnog tržišta. U idućem poglavlju prenosimo računovodstvena pravila relevantna za određivanje na koju imovinu se može primijeniti metoda revalorizacije.

2. Uvod u revalorizaciju

Primjena metode revalorizacije propisana je u dva HSFI-a:

- u točki HSFI-a 6.32. za dugotrajnu materijalnu imovinu i
- u točki HSFI-a 5.33. za dugotrajnu nematerijalnu imovinu

Tako je prema točki HSFI-a 6.32., propisano da **alternativno**, nakon početnog priznavanja imovine, **dugotrajnu materijalnu imovinu čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti poduzetnik može iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja.**

Za nematerijalnu imovinu **točkom HSFI-a 5.33.** propisano je da se **alternativno nematerijalna imovina nakon početnog priznavanja može mjeriti po njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, odnosno njenoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjenom za naknadno akumuliranu amortizaciju i za naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.**

Metodom revalorizacije utvrđujemo da li je imovina iskazana po fer vrijednosti. Ako je **vrijednost imovine ispod fer vrijednosti**, provodi se **revalorizacija na više (povećanje vrijednosti imovine)**, a ako je **vrijednost imovine iznad fer vrijednosti** provodi se **revalorizacija na niže (smanjenje vrijednosti imovine)**.

WWW PROPISI.HR

PORTAL SA SVIM VAŽEĆIM PROČIŠĆENIM PROPISIMA REPUBLIKE HRVATSKE

Cijena pretplate za 2021. godinu: **199,00** kuna

Posebna ponuda za pretplatnike časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi" - cijena pretplate za 2021. godinu: **149,00** kuna

Tijekom 2021. planiramo pojačati pružene usluge portala propisi.hr praćenjem izmjena kroz usporedne prikaze promjena poreznih propisa.

Slanjem poruke "ŠALJI" na e-mail: propisi@ripup.hr poslat ćemo Vam set poreznih propisa aktualnih za sastavljanje poreznih izvještaja za 2020., usporedni prikaz očekivanih izmjena Zakona o PDV-u i neobvezujuću ponudu za pretplatu na portal www.propisi.hr.

VIŠE OD 10 GODINA S VAMA

Portal propisi.hr dnevno prati objave propisa u *Narodnim novinama* i osigurava pretplatnicima u roku od 48 sati od objave izmjena, pročišćene tekstove zakona, pravilnika i drugih podzakonskih akata.

Zbog otežane situacije u gospodarstvu uzrokovane pandemijom očekujemo da će 2021. godina biti intenzivnija u objavama izmjena postojećih propisa i donošenju novih. Urednici ovog portala uložiti će dodatne napore kako bi Vam pravovremeno stavili na raspolaganje pročišćene tekstove izmijenjenih propisa.

Razumijevajući otežane uvjete poslovanja, pretplatnicima časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi" nudimo za 2021. godinu posebnu cijenu korištenja usluga portala propisi.hr.

← Tijekom 2021. za istu cijenu pružat ćemo i novu uslugu usporednog prikaza izmjena poreznih propisa. Primjer novog proizvoda šaljemo na Vaš zahtjev.

Sretniju i uspješniju 2021. želi Vam

uredništvo portala www.propisi.hr



2.1. Utvrđivanje fer vrijednosti

Iz svega navedenog razvidno je da je izbor metode revalorizacije uvjetovan. **Ovaj postupak moguće je izabrati samo za onu imovinu čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.**

Definicija fer vrijednosti dana je točkom **HSFI-a 6.7.**¹

Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.⁷

2.1.1. Fer vrijednost materijalne imovine

Prema **točki HSFI-a 6.33.**, fer vrijednost zemljišta i zgrada obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji. **Fer vrijednost predmeta postrojenja i opreme** obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom.

U slučaju kada za određenu materijalnu imovinu **ne postoje uspodne tržišne transakcije**, točkom **HSFI-a 6.22.** propisano je da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti ako:

- promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili
- se vjerojatnosti različitih procjena u tom rasponu mogu razumno ocijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti.

Ako poduzetnik može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljene imovine ili dane imovine, fer se vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška nabave, osim ako je fer vrijednost primljene imovine jasnija.

2.1.2. Fer vrijednost nematerijalne imovine

Varijanta definicije fer vrijednosti za dugotrajnu nematerijalnu imovinu propisana je **točkom HSFI-a 5.6.**:

Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.

Prema **točki HSFI-a 5.33.** za potrebe revalorizacije prema ovome Standardu, **fer vrijednost** nematerijalne dugotrajne imovine **treba se odrediti prema aktivnom tržištu.**

Iz navedenog proizlazi da se **metoda revalorizacije ne može primijeniti na nematerijalnu dugotrajnu imovinu za koju ne postoji aktivno tržište**, bilo da takvo tržište nije niti postojalo, ili je naknadno ustanovljeno da ono više ne postoji. Kako treba postupiti kod takve dugotrajne nematerijalne imovine propisano je **točkama HSFI-a 5.35. i 5.36.** koje citiramo:

*Ako se nematerijalna imovina u nekoj skupini revalorizirane nematerijalne imovine **ne može revalorizirati jer ne postoji aktivno tržište za tu imovinu**, ta se imovina treba priznati po njezinom trošku nabave umanjenom za akumulirani ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i akumulirani gubitak od umanjenja.*

*Ako se fer vrijednost neke revalorizirane nematerijalne imovine **više ne može odrediti na temelju aktivnog tržišta**, knjigovodstvena vrijednost te imovine treba biti jednaka njezinoj revaloriziranoj vrijednosti na datum posljednje revalorizacije na temelju aktivnog tržišta umanjenoj za naknadni akumuliranu amortizaciju i svaki kasniji akumulirani gubitak od umanjenja.*

Prema **točki HSFI-a 5.23.**, u slučaju stjecanja nematerijalne imovine pomoću državne potpore nematerijalna imovina može biti stečena bez naknade, ili uz minimalnu (neznatnu) naknadu. Poduzetnik u početku može odlučiti priznati nematerijalnu imovinu i potporu po fer vrijednosti. Ako poduzetnik odluči da u početku neće priznati imovinu po fer vrijednosti, poduzetnik početno priznaje imovinu po trošku nabave.

2.2. Pravilo revalorizacije čitave skupine

Točkom **HSFI-a 6.30.** kojom je propisana mogućnost odabira metode troška ili metode revalorizacije, naglašeno je da se odabrana metoda mora **primijeniti na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine.** Ovo pravilo istaknuto je i zasebnom točkom.

Ako se pojedina dugotrajna materijalna imovina revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine kojoj ta imovina pripada. (HSFI 6.36.)

Slično **pravilo za dugotrajnu nematerijalnu imovinu** dano je u točkom **HSFI-a 5.31.**:

Ako se nematerijalna imovina obračunava primjenom revalorizacijskog modela, sva ostala nematerijalna imovina iz iste skupine mora se obračunavati korištenjem istog modela, osim u slučaju ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.

Iz gore navedenih pravila vidljivo je da **kod dugotrajne materijalne imovine** nema izuzetka, već će se u slučaju izbora metode revalorizacije, **tom metodom mora mjeriti sva dugotrajna materijalna imovina iz iste skupine.**

Kod dugotrajne nematerijalne imovine, ista metoda se također treba primjenjivati **na cijelu skupinu, ali uz izuzetak.**



ističemo...

Iz mjerenja metodom revalorizacije mora se izuzeti svaka nematerijalna imovina za koju ne postoji aktivno tržište, bilo da nikada nije postojalo ili je naknadno prestalo postojati.

Dakle, takvu imovinu primjenjuje se mjerenje metodom troška, iako se na svu ostalu nematerijalnu imovinu iz iste skupine primjenjuje metoda revalorizacije. Pravila mjerenja za nematerijalnu imovinu za koju ne postoji aktivno tržište prenijeli smo u poglavlju **2.1.2.** ovog članka.

¹ Fer vrijednost nije tržišna vrijednost, ali je ipak u uskoj vezi s tržištem, jer može, na primjer, biti i diskontirana vrijednost procijenjenih budućih dobitaka koje će imovina ostvariti prodajom. Iako izrazi fer vrijednosti i tržišna vrijednost nisu obvezatno isti, između njih postoji vrlo mnogo zajedničkog, pa se često i poistovjećuju.

2.3. Bruto i neto metoda revalorizacije

Točkom **HSFI-a 6.35.** propisana su dva modela revalorizacije koja je moguće primijeniti pri revaloriziranju pojedine nekretnine, postrojenja i opreme za koje je prethodno obračunavana amortizacija. Navedenu odredbu citiramo:

Kad se revalorizira pojedina nekretnina, postrojenje i oprema, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije tretira se na jedan od sljedećih načina:

- prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizacijski zamjenski trošak, ili*
- isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto iznos prepravljaju se do revaloriziranog iznosa imovine. Ova se metoda često koristi za zgrade.*

Iznos usklađivanja, koji se dobije prepravljanjem ili isključivanjem ispravka vrijednosti, čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti.

Jednoznačno je propisano i za revalorizaciju dugotrajne nematerijalne imovine **točkom HSFI-a 5.34.:**

Ako se nematerijalna imovina revalorizira, akumulirana amortizacija na datum revalorizacije:

- se prepravljaju razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednaka njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, ili*
- se isključuje iz bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto iznos se prepravljaju u revaloriziranu vrijednost imovine.*

Primjena pravila opisanog pod točkom b) dana je u primjeru br. 1. U ostalim primjerima primijenjeno je pravilo pod točkom a).

3. Mjerenje metodom revalorizacije

Dakle, izborom metode revalorizacije odlučili smo utvrđivati vrijednost dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine temeljem njezine fer vrijednosti. Ako je **vrijednost imovine ispod fer vrijednosti**, provodi se **revalorizacija na više (povećanje vrijednosti imovine)**, a ako je **vrijednost imovine iznad fer vrijednosti** provodi se **revalorizacija na niže (smanjenje vrijednosti imovine)**.



ističemo...

Međutim, nije svejedno da li je prije povećanja ta ista imovina bila usklađivana na niže. Isto tako treba voditi računa za imovinu čija se vrijednost smanjuje, da li smo vrijednost te imovine prethodnom primjenom metode revalorizacije povećali.

U nastavku u odvojenim poglavljima pojašnjavamo postupke revalorizacije na više i revalorizacije na niže i pojašnjavamo specifičnosti propisane u slučajevima kada je na imovini koja se revalorizira prethodno već provedeno smanjenje ili povećanje njezine vrijednosti.

3.1. Revalorizacija na više

Pravila vezana uz **revalorizaciju na više dugotrajne materijalne imovine** dana su točkom **HSFI-a 6.37.** Prema navedenoj točki, kad se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to se povećanje priznaje izravno kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u računu dobiti i gubitaka u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka.

Ovo pravilo jednoznačno, ali drugačije formulirano, ponovljeno je i u **točki HSFI-a 12.25:**

Kada se knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine poveća kao rezultat revalorizacije to povećanje treba izravno priznati u kapital pod nazivom revalorizacijske rezerve. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati kao prihod do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno priznato kao rashod.

Ovo pravilo pojašnjavamo grafičkim prikazom:



Pravila vezana uz **revalorizaciju na više dugotrajne nematerijalne imovine** dana su točkom **HSFI-a 5.37.** Prema navedenoj točki, ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća kao rezultat revalorizacije, povećanje se treba izravno pripisati kapitalu u skupinu – revalorizacijske rezerve. Međutim, povećanje knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine zbog revalorizacije se treba priznati kao prihod u računu dobiti i gubitka do visine prethodno priznatih rashoda u računu dobiti i gubitku tj. u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka. Ovo pravilo jednoznačno, ali drugačije formulirano, ponovljeno je i u **točki HSFI-a 12.27:**

Kada se knjigovodstvena vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine povećava kao rezultat revalorizacije, povećanje se treba izravno priznati u kapital kao revalorizacijska rezerva. Međutim, povećanje revalorizacije se treba priznati kao prihod u visini kojom se stornira smanjenje revalorizacije iste imovine, koja je prethodno priznata u računu dobiti ili gubitka kao rashod.

I pravila za povećanje vrijednosti nematerijalne imovine ističemo grafičkim prikazom:



Dakle, prema oba pravila povećanje vrijednosti obje dugotrajne imovine **u određenom slučaju treba iskazati na posebnoj skupini unutar kapitala - revalorizacijskoj rezervi**².

Točkom **HSFI-a 2.41.** propisano je da kada je neka imovina revalorizirana, a ta **revalorizacija se uključuje u poreznu osnovicu u nekom idućem razdoblju**, poduzetnik **treba iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenjujući na tu revalorizacijsku rezervu propisanu stopu poreza na dobit**. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske rezerve.

Obračun odgođene porezne obveze i njegov utjecaj na financijske izvještaje pojašnjavamo kroz primjer.

3.1.1. Revalorizacija na više kada nije bilo prethodnih umanjnja

Prema gore prikazanim računovodstvenim pravilima kada se dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina, nakon početnog mjerenja, mjeri po metodi revalorizacije na više, tada se to povećanje dugotrajne imovine treba izravno priznati u kapital pod nazivom revalorizacijske rezerve.

Primjer 1. - Primjer revalorizacije na više kad nije bilo prethodnih umanjnja vrijednosti

U ovom primjeru revalorizacija upravnih zgrada obaviti će se metodom da se najprije utvrdi neto knjigovodstvena vrijednost (nabavna vrijednost se umanjuje za ispravak vrijednosti) i da se tada neto knjigovodstvena vrijednost prepravljiva do revaloriziranog iznosa imovine.

- U primjeru je knjigovodstveno stanje upravnih zgrada sljedeće:
 - nabavna vrijednost 1.200.000,00 kn
 - ispravak vrijednosti 520.000,00 kn
- Utvrđena je neto vrijednost upravnih zgrada, prijenosom ispravka vrijednosti na nabavnu vrijednost i zatim je obavljena revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti na dan 31. prosinca 2020. **na više** po stopi od 25% što iznosi **170.000,00 kn**.

Knjiženje:

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|----------|--|--------------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Stanje upravnih zgrada prije revalorizacije: | | | |
| | ■ nabavna vrijednost | 1.200.000,00 | 0240 | - |
| | ■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) | 520.000,00 | - | 0260 |
| 2.a | Isključenje ispravka vrijednosti (akumulirane amortizacije) na teret nabavne vrijednosti | 520.000,00 | 0260 | 0240 |
| 2.b | Revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti na više (680.000,00 x 25%) | 170.000,00 | 0240 | 9311 |
| 2.c | Odgođena porezna obveza (170.000,00 x 18%) | 30.600,00 | 9341 | 9891 |

| | |
|------|--|
| 0240 | - Upravne zgrade |
| 0260 | - Ispravak vrijednosti upravnih zgrada |
| 9311 | - Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine |
| 9341 | - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka) |
| 9891 | - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine |

Prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Narodne novine br. 95/16) svi poduzetnici u financijskom izvještaju BILANCA moraju iskazati posebno odgođenu poreznu obvezu pod pozicijom C 11. - Odgođena porezna obveza, dakle unutar pozicije C - DUGOROČNE OBVEZE. Zbog navedenog odgođena porezna obveza iskazuje se unutar dugoročnih obveza na kontu 989 - *Odgođena porezna obveza*, premda pripada vremenskim razgraničenjima za koje je predviđen konto 29 - *Pasivna vremenska razgraničenja* unutar skupine kratkoročnih obveza.

Knjiženjem revalorizacije na više u revalorizacijske rezerve ne povećava se obveza za porez na dobit, jer je prema računovodstvenim pravilima revalorizacijska rezerva neoporeziva sve dok se ne prenese u zadržanu dobit.

Odgođena porezna obveza knjiži se zbog toga da se u momentu prijenosa revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit 18% te revalorizacijske rezerve ne prenese u zadržanu dobit već u dobitak tekuće godine, ukidanjem odgođene porezne obveze preko konta 811. Naime, ukidanjem revalorizacijske rezerve i prenosom u zadržanu dobit poduzetnik mora u obrascu PD povećati osnovicu poreza na dobit (za iznos revalorizacijske rezerve i odgođenu poreznu obvezu) i na taj način platiti 18% poreza na dobit na taj iznos povećanja a to znači povećanje poreza na dobit i smanjenje dobitka tekuće godine.

Knjiženjem ukidanja odgođene porezne obveze postiže se to da se dobitak tekuće godine povećava za povećani porez na dobit i na taj način se postiže ono što žele računovodstvena pravila da iako je u toj godini plaćen veći porez na dobit nije došlo do smanjenja dobitka tekuće godine.

3.1.2. Revalorizacija na više kada je bilo prethodnih umanjnja

Prema gore navedenim računovodstvenim pravilima, kada se dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina revalorizira na više, a prethodno je bila revalorizacija na niže, povećanje knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine zbog revalorizacije se treba priznati kao prihod do visine prethodno priznatih rashoda u računu dobiti i

² Revalorizacijske rezerve su dio kapitala koje nastaju ponovnom procjenom imovine iznad troškova nabave (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine). (HSFI 12.9)

gubitka. Ako je revalorizacija na više bila veća od prethodne revalorizacije na niže, razlika se knjiži u korist revalorizacijske rezerve.

Primjer 2. - Primjer revalorizacije na više kada je bilo prethodnih umanjenja vrijednosti

- U primjeru je knjigovodstveno stanje strojeva za proizvodnju na dan 31.12.2019. prije revalorizacije sljedeće:
 - nabavna vrijednost **600.000,00 kn**
 - ispravak vrijednosti **260.000,00 kn**
- Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na niže** na dan 31.12. 2019. po stopi od 25% i učinak revalorizacije je:
 - na nabavnu vrijednost **150.000,00 kn**
 - na ispravak vrijednosti **65.000,00 kn**
 - na knjig. vrijednost - porezno priznati rashodi **40.000,00 kn**
 - na knjig. vrijednost - privremeno porezno nepriznati rashodi **45.000,00 kn**
- Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na više** na dan 31.12. 2020. po stopi od 40% i učinak revalorizacije je:
 - na nabavnu vrijednost **180.000,00 kn**
 - na ispravak vrijednosti **78.000,00 kn**
 - na knjig. vrijednost do porezno priznatih rashoda u 2019. **40.000,00 kn**
 - na knjig. vrijednost do privr. por. nepriznatih rashoda u 2019. **45.000,00 kn**
 - na knjigovodstvenu vrijednost - iznad rashoda u 2019. **17.000,00 kn**
- Knjiženje odgođene porezne obveze na iznos revalorizacijske rezerve (18% od 17.000,00 kn) **3.060,00 kn.**

Knjiženje:

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|---------------------------|---|------------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Knjiženja u 2019.: | | | | |
| 1. | Stanje strojeva za proizvodnju prije revalorizacije: | | | |
| | ■ nabavna vrijednost | 600.000,00 | 0301 | - |
| | ■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) | 260.000,00 | - | 0321 |
| 2.a | Revalorizacija strojeva za proizvodnju na niže: | | | |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) nabavne vrijednosti | 150.000,00 | - | 0301 |
| | ■ revalorizacije (smanjenje) ispravka vrijednosti | 65.000,00 | 0321 | - |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret porezno priznatih rashoda | 40.000,00 | 71140 | - |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret privremeno porezno nepriznatih rashoda | 45.000,00 | 71141 | - |
| 2.b | Odgođena porezna imovina (18% na 45.000,00) | 8.100,00 | 0806 | 811 |

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|---------------------------|--|------------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Knjiženja u 2020.: | | | | |
| 3.a | Revalorizacija strojeva za proizvodnju na više: | | | |
| | ■ revalorizacija nabavne vrijednosti | 180.000,00 | 0301 | - |
| | ■ revalorizacije ispravka vrijednosti | 78.000,00 | - | 0321 |
| | ■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist prihoda (do visine prethodno porezno priznatih rashoda) | 40.000,00 | - | 76710 |
| | ■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist prihoda (do visine prethodnih privremeno porezno nepriznatih rashoda) | 45.000,00 | - | 76711 |
| | ■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist revalorizacijske rezerve | 17.000,00 | - | 9311 |
| 3.b | Ukidanje odgođene porezne imovine (18% na 45.000,00) | 8.100,00 | 811 | 0806 |
| 4. | Odgođena porezna obveza (18% od 17.000,00 kn) | 3.060,00 | 9341 | 9891 |

0301 - Strojevi za proizvodnju
 0321 - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju
 71140 - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme - porezno priznati rashod
 0806 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih ostalih rashoda
 71141 - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme - privremeno porezno nepriznati rashod
 76710 - Prihodi od revalorizacije dugotrajne imovine na više u slučaju kada je prethodno bila revalorizacija na niže (do prethodno knjiženog rashoda) - oporezivi prihod
 76711 - Prihodi od revalorizacije dugotrajne imovine na više u slučaju kada je prethodno bila revalorizacija na niže (do prethodno knjiženog rashoda) - neoporezivi prihod
 811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze
 9311 - Revalorizacijske rezerve dugotrajne materijalne imovine
 9341 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)
 9891 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine

Obzirom da je revalorizacija na više u 2020. bila veća od revalorizacije na niže u 2019., poduzetnik je dužan revalorizaciju na više u iznosu od revalorizacije na niže iz 2019. knjižiti kao prihod, a samo razliku knjiži u revalorizacijske rezerve. Prihod u iznosu od 45.000,00 kuna (u visini privremeno nepriznatih rashoda u 2019.) poduzetnik na dan 31. prosinca 2020. unosi u **red.br.31. obrasca PD.**

Na taj način smanjili smo osnovicu poreza na dobit za 45.000,00 kuna odnosno ako je osnovica pozitivna smanjili smo obvezu za porez na dobit za 8.100,00 kuna i povećali dobitak tekuće godine za 8.100,00 kuna. Knjiženjem ukidanja odgođene porezne imovine preko **konta 811** smanjuje se dobitak tekuće godine, tako da je dobitak tekuće godine ostao nepromijenjen iako je poduzetnik zbog 45.000,00



kuna smanjenja osnovice u 2020. platio 8.100,00 kuna manji porez na dobit.

Knjiženjem ukidanja odgođene porezne imovine postigli smo to što računovodstvena pravila žele a to je da zbog ukidanja privremeno nepriznatih rashoda ne smije doći do povećanja dobitka tekuće godine.

3.2. Revalorizacija na niže

Pravila vezana uz **revalorizaciju na niže dugotrajne materijalne imovine** dana su točkom **HSFI-a 6.38**. Prema navedenoj točki, kad se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Ovo pravilo jednoznačno, ali drugačije formulirano, ponovljeno je i u točki **HSFI-a 12.26**:

Kada se knjigovodstvena vrijednost dugotrajne materijalne imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.

Ovo pravilo pojašnjavamo grafičkim prikazom:



Pravila vezana uz **revalorizaciju na niže dugotrajne nematerijalne imovine** dana su točkom **HSFI-a 5.38**. Prema navedenoj točki, ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji kao rezultat revalorizacije, ovo smanjenje se treba priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka. Međutim, smanjenje knjigovodstvene vrijednosti zbog revalorizacije treba izravno teretiti revalorizacijske rezerve u iznosu u kojem ne prelazi iznos revalorizacijske rezerve te imovine. Ovo pravilo jednoznačno, ali drugačije formulirano, ponovljeno je i u točki **HSFI-a 12.28**:

Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji kao rezultat revalorizacije, ovo smanjenje se treba priznati kao rashod. Međutim, smanjenje revalorizacije treba izravno teretiti revalorizacijske rezerve u visini da to smanjenje ne prelazi iznos revalorizacijske rezerve koja postoji za tu imovinu.

I pravila za povećanje vrijednosti nematerijalne imovine ističemo grafičkim prikazom:



Prema članku 12. stavku 22. **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, 115/16, 106/18, 121/19 i 32/20), ako porezni obveznik u poslovnim knjigama iskazuje vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine navedene u ovom članku, u porezno priznate rashode poreznog razdoblja može se uključiti samo iznos koji bi bio utvrđen primjenom godišnjih amortizacijskih stopa iz stavka 5. ovoga članka. Zbog ovog pravila nastaju privremeno porezno nepriznati rashodi pa je poduzetnik dužan na kraju godine obračunati odgođenu poreznu imovinu.

Primjenu gore navedenih računovodstvenih pravila i ovog poreznog pravila prikazujemo u primjerima koji slijede.

3.2.1. Revalorizacija na niže kada za imovinu nije iskazana revalorizacijska rezerva

Prema gore navedenim računovodstvenim odredbama kada se dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina, nakon početnog mjerenja, mjeri po metodi revalorizacije **na niže**, tada se to **smanjenje** dugotrajne imovine treba priznati kao **rashod**. Postupak prikazan primjerom koji slijedi primjenjuje se tek kada se potvrdi da za predmetnu dugotrajnu imovinu nema iskazane revalorizacijske rezerve.

Primjer 3. - Primjer revalorizacije na niže kad nema iskazane revalorizacijske rezerve

U ovom primjeru revalorizacija strojeva za proizvodnju obavit će se metodom razmjerne promjene bruto knjigovodstvenog iznosa imovine (revalorizira se i nabavna vrijednost imovine i ispravak vrijednosti imovine), tako da je knjigovodstveni iznos imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu.

- 1) U primjeru je knjigovodstveno stanje strojeva za proizvodnju prije revalorizacije sljedeće:

| | |
|------------------------|----------------------|
| ■ nabavna vrijednost | 600.000,00 kn |
| ■ ispravak vrijednosti | 260.000,00 kn |
- 2) Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na niže** na dan 31. prosinca 2020. po stopi od 25% i učinak revalorizacije je:

| | |
|---|-----------------------|
| ■ na nabavnu vrijednost | 150.000,00 kn |
| ■ na ispravak vrijednosti | 65.000,00 kn |
| ■ na knjig. vrijednost - porezno priznati rashod | 40.000,00 kn |
| ■ na knjig. vrijednost - privremeno. por. nepriznati rashod | 45.000,00 kn . |

Knjiženje:

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|----------|---|------------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Stanje strojeva za proizvodnju prije revalorizacije: | | | |
| | ■ nabavna vrijednost | 600.000,00 | 0301 | - |
| | ■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) | 260.000,00 | - | 0321 |
| 2.a | Revalorizacija strojeva za proizvodnju na niže: | | | |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) nabavne vrijednosti | 150.000,00 | - | 0301 |
| | ■ revalorizacije (smanjenje) ispravka vrijednosti | 65.000,00 | 0321 | - |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret rashoda - porezno priznati rashod | 40.000,00 | 71140 | - |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret rashoda - privremeno porezno nepriznati rashod | 45.000,00 | 71141 | - |
| 2.b | Odgođena porezna imovina (18% na 45.000,00) | 8.100,00 | 0806 | 811 |

| | |
|-------|--|
| 0301 | - Strojevi za proizvodnju |
| 0321 | - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju |
| 0806 | - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih ostalih rashoda |
| 811 | - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze |
| 71140 | - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme - porezno priznati rashod |
| 71141 | - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme - privremeno porezno nepriznati rashod |

Kako se preko **konta 811** korigira porez na dobit odnosno dobitak tekuće godine pisali smo u članku "Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u računu dobiti i gubitka", koji je objavljen u našem časopisu RIPUP br.11/11 na str. 18. i u članku "Knjiženja odgođene porezne imovine na privremene razlike, neiskorištene porezne gubitke i na neiskorištene porezne olakšice iskazane u obrascu PD", koji je objavljen u našem časopisu RIPUP br.3/19 na str. 65.

Privremeno porezno nepriznati rashod u iznosu od 45.000,00 kuna (na kojeg smo knjižili odgođenu poreznu imovinu) na dan 31. prosinca 2020. unosi se u **obrazac PD** kao povećanje porezne osnovice. Na taj način povećali smo osnovicu poreza na dobit za 45.000,00 kuna odnosno ako je osnovica pozitivna povećali smo obvezu za porez na dobit za 8.100,00 kuna i smanjili dobitak tekuće godine za 8.100,00 kuna. Knjiženjem odgođene porezne imovine preko **konta 811** povećava se dobitak tekuće godine, tako da je dobitak tekuće godine ostao nepromijenjen iako je poduzetnik zbog 45.000,00 kuna privremeno nepriznatih rashoda u 2019. platio 8.1000,00 kuna veći porez na dobit (obveza za porez na dobit iz **obrasca PD** nije se smanjila za 8.100,00 kuna knjiženjem odgođene porezne imovine, već se samo korigirao dobitak tekuće godine). Knjiženjem odgođene pore-

zne imovine postigli smo to što računovodstvena pravila žele a to je da zbog privremeno nepriznatih rashoda ne smije doći do smanjenja dobitka tekuće godine.

3.2.2. Revalorizacija na niže kada za imovinu postoji iskazana revalorizacijska rezerva

Prema gore navedenim računovodstvenim pravilima, kada se dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina revalorizira na niže, a prethodno je bila revalorizacija na više, smanjenje knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine zbog revalorizacije na niže treba izravno teretiti revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Ako je revalorizacija na niže bila veća od prethodne revalorizacije na više, razlika se knjiži na teret rashoda.

Primjer 4. - Primjer revalorizacije na niže kad za imovinu postoji iskazana revalorizacijska rezerva

- U primjeru je knjigovodstveno stanje strojeva za proizvodnju na dan 31.12.2019. prije revalorizacije sljedeće:
 - nabavna vrijednost **600.000,00 kn**
 - ispravak vrijednosti **260.000,00 kn**
- Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na više** na dan 31.12. 2019. po stopi od 25% i učinak revalorizacije je:
 - na nabavnu vrijednost **150.000,00 kn**
 - na ispravak vrijednosti **65.000,00 kn**
 - na knjigovodstvenu vrijednost **85.000,00 kn**
- Knjiženje odgođene porezne obveze na iznos revalorizacijske rezerve (18% na 85.000,00) 15.300,00 kn
- Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na niže** na dan 31.12.2020. po stopi od 22% i učinak revalorizacije je:
 - na nabavnu vrijednost **165.000,00 kn**
 - na ispravak vrijednosti **71.500,00 kn**
 - na knjigovodstvenu vrijednost **93.500,00 kn**
- Ukidanje odgođene porezne obveze (18% na 85.000,00) **15.300,00 kn.**

Knjiženje:

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|--------------------|---|------------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Knjiženja u 2019.: | | | | |
| 1. | Stanje strojeva za proizvodnju prije revalorizacije: | | | |
| | ■ nabavna vrijednost | 600.000,00 | 0301 | - |
| | ■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) | 260.000,00 | - | 0321 |
| 2. | Revalorizacija strojeva za proizvodnju na više: | | | |
| | ■ revalorizacija nabavne vrijednosti | 150.000,00 | 0301 | - |
| | ■ revalorizacije ispravka vrijednosti | 65.000,00 | - | 0321 |
| | ■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist revalorizacijske rezerve | 85.000,00 | - | 9311 |
| 3. | Odgođena porezna obveza (18% od 85.000,00 kn) | 15.300,00 | 9341 | 9891 |



| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|---------------------------|--|------------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Knjiženja u 2020.: | | | | |
| 4. | Revalorizacija strojeva za proizvodnju na niže: | | | |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) nabavne vrijednosti | 165.000,00 | - | 0301 |
| | ■ revalorizacije (smanjenje) ispravka vrijednosti | 71.500,00 | 0321 | - |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret revalorizacijske rezerve | 85.000,00 | 9311 | - |
| | ■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret rashoda - porezno priznati rashod | 8.500,00 | 71140 | |
| 5. | Ukidanje odgođene porezne obveze | 15.300,00 | 9891 | 9341 |

| | |
|------|--|
| 0301 | - Strojevi za proizvodnju |
| 0321 | - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju |
| 0806 | - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih ostalih rashoda |
| 7114 | - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme - porezno priznati rashod |
| 811 | - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze |
| 9311 | - Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine |
| 9341 | - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine (odbitna stavka) |
| 9891 | - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine |

4. Realizacija revalorizacijske rezerve

U primjeru 4. u kojem je imovina revalorizirana na niže nakon što je prethodno revalorizirana na više vidjeli smo da se iskazana revalorizacijska rezerva umanjuje dok ne dosegne vrijednost umanjenja.

Osim navedenog slučaja **revalorizacijska rezerva umanjuje se i kada se realizira. U tom slučaju revalorizacijska rezerva prenosi se u zadržanu dobit.**



ističemo...

Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti ili gubitka (**HSFI 6.39. i 5.39.**).

U kojim slučajevima može doći realizacije revalorizacijske rezerve za dugotrajnu materijalnu imovinu propisano je točkom **HSFI-a 6.39:**

Revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na dugotrajnu materijalnu imovinu može se prenijeti u zadržanu dobit. Revalorizacijska rezerva može se prenijeti u zadržanu dobit kada je imovina rashodovana ili je otuđena. Međutim, neke se revalorizacijske rezerve mogu realizirati ako poduzetnik koristi imovinu. U tom slučaju iznos realizirane revalorizacijske rezerve je razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine.

Pravila realiziranja dugotrajne nematerijalne imovine propisana su točkom **HSFI-a 5.39.:**

Kumulativna revalorizacijska rezerva koja je uključena u kapital može se izravno prenijeti u zadržanu dobit kada se revalorizacijska rezerva realizira. Cjelokupne revalorizacijske rezerve mogu se realizirati kod rashodovanja ili otuđenja imovine. Međutim, dio revalorizacijske rezerve se može realizirati ako imovinu koristi poduzetnik, te je u tom slučaju, iznos realizirane revalorizacijske rezerve razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije koja bi bila priznata prema povijesnom trošku nabave imovine.

Iz navedenih odredbi razvidno je da su predviđena dva slučaja **kada se revalorizacijska rezerva može umanjiti**, odnosno kada se revalorizacijska rezerva realizira:

- **djelomično** - korištenjem imovine (obračunom amortizacije te
- **u potpunosti** - u slučaju kada je imovina rashodovana ili otuđena.



ističemo...

Revalorizacijska rezerva ne smije se smanjivati, osim kako je navedeno u ovom standardu (HSFI 5.40).

Porezni tretman realizacije revalorizacijske rezerve reguliran je člankom 39. 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, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20 i 59/20). Prema navedenoj odredbi

(1) *Revalorizacijske pričuve koje su formirane pri procjeni imovine koja se amortizira u razdobljima prije primjene Zakona, 1. siječnja 2005., uključuju se u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju i u iznosu u kojem se obračunava povećani trošak amortizacije na temelju revalorizacije, a ostatak revalorizacijske pričuve pri prodaji, uništenju ili drugom obliku otuđenja imovine od koje su oblikovane revalorizacijske pričuve.*

(2) *Revalorizacijska pričuva koja je formirana pri procjeni imovine od dana početka primjene Zakona uključuje se u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojemu je realizirana a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije. Ostatak revalorizacijske pričuve uključuje se u poreznu osnovicu nakon uništenja, prodaje ili otuđenja na drugi način imovine od koje je revalorizacijska pričuva oblikovana.*

U nastavku kroz praktične primjere pojašnjavam računovodstvena i porezna pravila povezana s realizacijom revalorizacijske rezerve.

4.1. Realizacija korištenjem imovine (amortizacijom)

Uslijed korištenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, i na revaloriziranoj dugotrajnoj imovini potrebno je provesti obračun troška amortizacije. Iznimka su naravno dugotrajna materijalna imovina s neograničenim vijekom trajanja poput zemljišta, knjiga u knjižnicama koje imaju trajnu vrijednost, spomenika kulture, slika i sl., kao i sva dugotrajna i druga umjetnička djela trajne vrijednosti), te dugotrajna nematerijalna imovina za koju se utvrdi da ima neograničen vijek trajanja.

Iz gore navedenih računovodstvenih i poreznih pravila proizlazi da je amortizacija revaloriziranog dijela dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine porezno priznati trošak uz uvjet da se u iznosu te

amortizacije prenese dio revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit (povećanje) ili u preneseni gubitak (smanjenje). U slučaju da se navedeni iznos amortizacije ne prenese iz revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit (što se može dogoditi jer računovodstveni propisi **ne traže** da to poduzetnik **mora** napraviti, **već samo da može**), tada je taj dio amortizacije privremeno nepriznati rashod sve dok se odgovarajući iznos s revalorizacijskih rezervi ne prenese u zadržanu dobit. U slučaju da je amortizacija revaloriziranog dijela dugotrajne imovine privremeno nepriznati trošak on se iskazuje u **r.br.18. obrasca PD**. U slučaju da je navedena amortizacija priznati rashod tada iznos u visini te amortizacije (koji je prenesen sa revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit) povećava poreznu osnovicu poreza na dobit i taj iznos iskazuje se u **r.br. 25. obrasca PD**.

Primjer 5. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit za iznos amortizacije revaloriziranog dijela dugotrajne imovine

- U primjeru je knjigovodstveno stanje strojeva za proizvodnju na dan 31.12.2019. prije revalorizacije sljedeće:
 - nabavna vrijednost **600.000,00 kn**
 - ispravak vrijednosti **260.000,00 kn**
- Obavljena je revalorizacija navedene imovine na više na dan 1.12.2019. po stopi od 25% i efekt revalorizacije je:
 - na nabavnu vrijednost **150.000,00 kn**
 - na ispravak vrijednosti **65.000,00 kn**
 - na knjigovodstvenu vrijednost **85.000,00 kn**
- Knjiženje odgođene porezne obveze na iznos revalorizacijske rezerve (18% na 85.000,00) 15.300,00 kn
- Obračun amortizacije navedene imovine za 2020. iznosi:
 - za nerevalorizirani dio **60.000,00 kn**
 - za revalorizirani dio **15.000,00 kn**
- Za iznos amortizacije revaloriziranog dijela:
 - prijenos u zadržanu dobit **12.300,00 kn**
 - u korist tekućeg dobitka **2.700,00 kn**
- Smanjenje odgođene porezne obveze **2.700,00 kn**.

Knjiženje:

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|---------------------------|---|------------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Knjiženja u 2019.: | | | | |
| 1. | Stanje strojeva za proizvodnju prije revalorizacije: | | | |
| | ■ nabavna vrijednost | 600.000,00 | 0301 | - |
| | ■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) | 260.000,00 | - | 0321 |
| 2. | Revalorizacija strojeva za proizvodnju na više: | | | |
| | ■ revalorizacija nabavne vrijednosti | 150.000,00 | 0301 | - |
| | ■ revalorizacije ispravka vrijednosti | 65.000,00 | - | 0321 |
| | ■ revalorizacija knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti u korist revalorizacijske rezerve | 85.000,00 | - | 9311 |
| 3. | Odgođena porezna obveza (18% od 85.000,00 kn) | 15.300,00 | 9341 | 9891 |
| Knjiženja u 2020.: | | | | |
| 4. | Obračuna amortizacije stroja za 2020. | 75.000,00 | - | 0321 |
| | ■ za nerevalorizirani dio | 60.000,00 | 4302 | - |
| | ■ za revalorizirani dio | 15.000,00 | 4332 | - |

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|----------|---|-----------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 5. | Prijenos revalorizacijske rezerve za svotu amortizacije revaloriziranog dijela stroja | 15.000,00 | 9311 | - |
| | ■ u korist zadržane dobiti | 12.300,00 | - | 9403 |
| | ■ u korist tekuće dobiti | 2.700,00 | - | 811 |
| 6. | Smanjenje odgođene porezne obveze (18% od 15.000,00) | 2.700,00 | 9891 | 9341 |

| | |
|------|--|
| 0301 | - Strojevi za proizvodnju |
| 0321 | - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju |
| 4302 | - Amortizacija postrojenja i opreme - porezno priznata |
| 4332 | - Amortizacija revaloriziranog dijela postrojenja i opreme |
| 811 | - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze |
| 9311 | - Revalorizacijske rezerve dugotrajne materijalne imovine |
| 9341 | - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka) |
| 9403 | - Zadržana dobit iz revalorizacijskih rezervi |
| 9891 | - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine |

Napomene:

- Da nisu provedena knjiženja pod **r.br. 5. i 6.** poduzetnik bi morao kod konačnog obračuna poreza na dobit u **obrascu PD** povećati osnovicu poreza na dobit za iznos amortizacije revaloriziranog dijela stroja u svoti od 15.000,00 kn na **r.br.18. obrasca PD**. Ovako će i amortizacija revaloriziranog dijela stroja biti priznati rashod, ali će se svejedno porezna obveza trebati povećati na **r.br. 25. obrasca PD**;
- Kod knjiženja na **r.br. 5.** pretpostavili smo da poduzetnik ima zadržanu dobit, pa smo svotu amortizacije revaloriziranog dijela stroja knjižili u korist **konta 9403 - Zadržana dobit** prenesena iz revalorizacijske pričuve. U slučaju da poduzetnik nema zadržane dobiti već preneseni gubitak tada se navedeni iznos knjiži u korist **konta 945 - Preneseni gubitak**.

4.2. Realizacija otuđenjem

Računovodstvena i porezna pravila realizacije revalorizacijske imovine otuđenjem dugotrajne imovine pojašnjavamo primjerom koji slijedi.

Primjer 6. - Prijenos ostatka revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit kod otuđenja dugotrajne imovine

- Stanje stroja iz primjera br.5. na dan 1. siječnja 2020. je sljedeće:
 - nabavna vrijednost - račun 0301 dugovni saldo **750.000,00 kn**
 - ispravak vrijednosti - račun 0321 potražni saldo **400.000,00 kn**
 - revalorizacijska rezerva - račun 9311 potražni saldo **70.000,00 kn**
 - revalorizacijska rezerva - odgođena porezna obveza - račun 9341 dugovni saldo **12.600,00 kn**
 - odgođena porezna obveza za revalorizacijske rezerve - račun 9891 potražni saldo **12.600,00 kn**
- Poduzetnik je na dan 1. travnja 2020. donio odluku da će prodati stari stroj i kupiti novi zbog tehnoloških razloga:
 - obračun amortizacije stroja od 1.1. do 31.3.2020.
 - za nerevalorizirani dio **15.000,00 kn**
 - za revalorizirani dio **3.750,00 kn**



- b) prijenos knjigovodstvene vrijednosti stroja (**331.250,00 kn**) na zalihe za prodaju obzirom da je procijenjena fer vrijednost stroja (**380.000,00 kn**) veća od knjigovodstvene vrijednosti **331.250,00 kn**
- 3) Prijenos revalorizacijske rezerva za dotični stroj 70.000,00 kn
 - u korist zadržane dobiti **57.400,00 kn**
 - u korist dobitka tekuće godine **12.600,00 kn**
- 4) Ukidanje odgođene porezne obveze za revalorizacijsku rezervu dotičnog stroja **12.600,00 kn**
- 5) Izlazni račun kupcu za prodaju stroja na dan 15. 1. 2021.:
 - iznos bez PDV - a **395.000,00 kn**
 - PDV **98.750,00 kn**
 - ukupan iznos računa **493.750,00 kn.**

- 260030 - Obračun za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
- 683 - Postrojenja i oprema namijenjena prodaji
- 7618 - Prihod od prodaje i od povećanja knjigovodstvene vrijednosti kod prestanka klasificiranja dugotrajne imovine namijenjene prodaji
- 811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze
- 9311 - Revalorizacijske rezerve dugotrajne materijalne imovine
- 9341 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)
- 9403 - Zadržana dobit iz revalorizacijskih rezervi
- 9891 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine

5. Objavljivanja

Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja propisana su i pravila objavljivanja povezana s revaloriziranom imovinom, odnosno revalorizacijskom rezervom. U nastavku prenosimo relevantne odredbe obveza izvještavanja u financijskim izvještajima.

ZA NEMATERIJALNU IMOVINU

5.58. Za svaku skupinu nematerijalne imovine, pri čemu mora napraviti razliku između interno dobivene imovine i druge nematerijalne imovine poduzetnik treba objaviti sljedeće:

e) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja, kojim se prikazuje:...

iii. u slučaju kada se nematerijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije u izvještajnom razdoblju uz objašnjenje poreznog tretmana sadržanih stavki, uključujući povećanja, smanjenja i prijenose koji proizlaze iz revalorizacije, gubitke od umanjenja revalorizirane imovine koji su priznati ili ukinuti izravno u kapitalu,...

g) knjigovodstvenu vrijednost u bilanci koja bi se iskazala da nematerijalna imovina nije bila revalorizirana,

h) u slučaju kada se nematerijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, trošak nabave.

ZA MATERIJALNU IMOVINU

6.70. Za svaku skupinu dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima treba objaviti:...

e) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:

i. povećanja, smanjenja i prijenosi tijekom izvještajnog razdoblja,

ii. u slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije u izvještajnom razdoblju uz objašnjenje poreznog tretmana sadržanih stavki, uključujući povećanja, smanjenja i prijenose koji proizlaze iz revalorizacije, gubitke od umanjenja revalorizirane imovine koji su priznati ili ukinuti izravno u kapitalu,

ZA KAPITAL

12.45. Treba objaviti povećanje ili smanjenje revalorizacijske rezerve, rezerve fer vrijednosti te gubitke od umanjenja priznati ili ukinuti izravno u kapital kada:

- su neto tečajne razlike klasificirane kao kapital te njihovo usklađivanje na početku i na kraju razdoblja,
- je zbroj tekućeg i odgođenog poreza za stavke kojima je terećen ili odobren kapital,
- za financijsku imovinu raspoloživu za prodaju iznos dobiti ili gubitka priznat u kapital te iznos isključen iz kapitala i priznat u račun dobiti i gubitka.

6. Zaključak

Metoda revalorizacije je stvar izbora poduzetnika. Međutim, u slučaju kada se izabere ova metoda, potrebno ju je redovito provoditi. Koliko često i kada treba provoditi revalorizaciju propisano je točkom HSFI-a 6.34. Prema navedenoj odredbi, učestalost revaloriziranja ovisi o promjenama fer vrijednosti predmeta dugotrajne materijalne imovine koji se revaloriziraju. Kad se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija.

Knjiženje:

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|---------------------------|--|------------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Knjiženja u 2020.: | | | | |
| 1. | Stanje strojeva za proizvodnju na dan 1. siječnja 2020.: | | | |
| | ■ nabavna vrijednost | 750.000,00 | 0301 | - |
| | ■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) | 400.000,00 | - | 0321 |
| | ■ revalorizacijska rezerva | 70.000,00 | - | 9311 |
| | ■ revalorizacijska rezerva za odgođenu poreznu obvezu (odbitna stavka) | 12.600,00 | 9341 | - |
| | ■ odgođena porezna obveza | 12.600,00 | - | 9891 |
| 2.a | Obračuna amortizacije stroja za razdoblje 1.1. do 31.3.2020. | 18.750,00 | - | 0321 |
| | ■ za nerevalorizirani dio | 15.000,00 | 4302 | - |
| | ■ za revalorizirani dio | 3.750,00 | 4332 | - |
| 2.b | Prijenos knjigovodstvene vrijednosti stroja na zalihi za prodaju: | | | |
| | ■ knjigovodstvena vrijednost | 331.250,00 | 683 | - |
| | ■ nabavna vrijednost stroja | 750.000,00 | - | 0301 |
| | ■ ispravak vrijednosti stroja | 418.750,00 | 0321 | - |
| 3. | Prijenos revalorizacijske rezerve za stroj u dobit | 70.000,00 | 9311 | - |
| | ■ u korist zadržane dobiti | 57.400,00 | - | 9403 |
| | ■ u korist tekuće dobiti | 12.600,00 | - | 811 |
| 4. | Ukidanje odgođene porezne obveze | 12.600,00 | 9891 | 934 |
| Knjiženja u 2021.: | | | | |
| 5. | Izlazni račun kupcu za prodaju stroja: | | | |
| | ■ ukupni iznos računa | 493.750,00 | 1201 | - |
| | ■ PDV | 98.750,00 | - | 260030 |
| | ■ razduženje vrijednosti stroja | 331.250,00 | - | 683 |
| | ■ neto prihod od prodaje | 63.750,00 | - | 7618 |

- 0301 - Strojevi za proizvodnju
- 0321 - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju
- 4302 - Amortizacija postrojenja i opreme - porezno priznata
- 4332 - Amortizacija revaloriziranog dijela postrojenja i opreme
- 1201 - Potraživanja od kupaca u zemlji za dugotrajnu imovinu, materijal, otpatke i sl.