



UDK 657.2/336.2

Računovodstveni i porezni učinci revalorizacije dugotrajne materijalne imovine

Ivan Galek, univ. spec. oec.*

* Članak predstavlja prilagođeni dio specijalističkog poslijediplomskog rada autora pod naslovom: "Računovodstveni i porezni učinci primjene modela revalorizacije pri naknadnom mjerenju dugotrajne materijalne imovine", obranjenom na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu, lipanj 2014.

Može li se revalorizacijom dugotrajne materijalne imovine «uljepšati» bilancu i račun dobiti i gubitka, a k tome još i smanjiti poreznu osnovicu. Može li se pri sastavljanju financijskih izvještaja na taj način «stvoriti» prihoda a time i rezultata - dobiti? O ovome i drugim učincima revalorizacije dugotrajne materijalne imovine pišemo u nastavku članka.

1. Računovodstvena podjela dugotrajne materijalne imovine

Računovodstvena podjela dugotrajne materijalne imovine proizlazi prvenstveno iz računovodstvenih standarda koji propisuju računovodstvene postupke za pojedine dijelove ove imovine rješavajući pri tome pitanja priznavanja imovine, određivanja njene knjigovodstvene vrijednosti, amortizacije i gubitaka zbog umanjjenja koje treba priznati povezano s tim.

Postoji nekoliko međunarodnih (MRS/MSFI) i hrvatskih (HSFI) računovodstvenih standarda koji propisuju postupanje s dugotrajnom materijalnom imovinom u određenim situacijama, točnije s pojedinih dijelovima ove velike skupine imovine, i to s obzirom na konkretnu svrhu pojedine podskupine dugotrajne materijalne imovine.¹

Od prve verzije MRS, koji su od strane Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde prvi put izdani davne 1973. godine, standardi su doživjeli niz promjena i preoblikovanja. U tom razdoblju Komitet je zamijenjen Odborom (IASB) te je formirano niz tijela, savjetodavnih vijeća i povjerenstava za tumačenja, a standardima su 2004. godine promijenjeni nazivi: iz Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) preimenovani su u Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI).

Pri tome su „stari“ standardi ostali „računovodstveni“, a novi se donose kao „standardi financijskog izvještavanja“, pa u tom smislu danas postoji jedan „miks“ Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MRS/MSFI), bez nekog posebnog logičnog objašnjenja zbog čega je to tako. MSFI u užem smislu obuhvaćaju samo nove standarde izdane od strane Odbora, a u širem smislu i MRS koje je izdavao njegov prethodnik – Komitet.

Isto tako, Odbor donosi izmjene i dopune MRS objavljujući ih kao preoblikovane i određujući od kada se isti primjenjuju. Taj «silni» angažman na razvijanju i unapređenju međunarodnih računovodstvenih standarda te institucionaliziranje i administriranje postali su toliko golemi i opsežni da ih se teško može pratiti i usklađivati s vlastitom računovodstvenim regulativom, naročito ako se u državi obvezno primjenjuju MSFI za sve subjekte financijskog izvještavanja.² Iako se u većini država ne primjenjuju MSFI za sve subjekte financijskog izvještavanja nego samo za one koji kotiraju na burzama, ipak većina promjena MSFI/MRS utječe u određenom smislu i na nacionalne računovodstvene standarde.

Kao što je poznato prije je postojao samo jedan Međunarodni računovodstveni standard (MRS) koji je uređivao računovodstveno postupanje s dugotrajnom materijalnom imovinom i to je bio (i sada

1 Detaljnije vidjeti u Dražić-Lutlisky, I. et al., redakcija Gulin, D. i Žager L. (2010.) Računovodstvo, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 203.

2 Prema istraživanju su to još uvijek samo Cipar i Malta, vidjeti detaljnije u Klikovac, A. (2007) Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji, Zagreb: Mate d.o.o.

jednim većim dijelom pokriva ovo računovodstveno područje) **MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema**.

S vremenom je računovodstvena struka došla do saznanja da je pojedine dijelove dugotrajne materijalne imovine potrebno iskazivati drugačije. Naime, ako postoji namjera prodaje ove imovine u razdoblju od jedne godine onda ona više ne udovoljava općoj definiciji dugotrajne materijalne imovine. Ili, ako je neka dugotrajna imovina npr. nekretnina stečena samo s namjerom povećanja njezine vrijednosti u budućnosti onda niti ta imovina ne udovoljava općoj definiciji dugotrajne materijalne imovine.

Naravno da je računovodstveno postupanje s pojedinim dijelovima dugotrajne materijalne imovine, s obzirom na njezinu svrhu, trebalo propisati pa su iz tog razloga, uz postojeći **MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema** donijeti novi standardi koji su u primjeni od 1. siječnja 2005. godine, i to:

- **MRS 40 - Ulaganja u nekretnine i**
- **MSFI 5 - Dugotrajna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja.**

Slično MSFI/MRS-ima i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI)³ različito uređuju računovodstveno postupanje s pojedinim dijelovima dugotrajne materijalne imovine, pa postoje tri HSFI koji uređuju računovodstveno postupanje s ovom imovinom, a to su:

- HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina
- HSFI 7 - Ulaganje u nekretnine
- HSFI 8 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.

Osim prethodne podjele dugotrajne materijalne imovine postoji i računovodstvena podjela ove imovine onako kako se ona iskazuje u propisanim⁴ službenim obrascima financijskih izvještaja u nas za potrebe statistike i javne objave i kako se inače iskazuju pozicije financijskih izvještaja u dijelu ove imovine.

Tablica 1. Dugotrajna materijalna imovina

II	MATERIJALNA IMOVINA
1.	Zemljište
2.	Građevinski objekti
3.	Postrojenja i oprema
4.	Alati, pogonski inventar i transportna imovina
5.	Biološka imovina
6.	Predujmovi za materijalnu imovinu
7.	Materijalna imovina u pripremi
8.	Ostala materijalna imovina
9.	Ulaganje u nekretnine

Struktura dugotrajne materijalne imovine prikazana u Tablici 1. pokazuje da je pod zadnjim rednim brojem navedena podskupina ove imovine koja se iskazuje kao zasebna stavka - *Ulaganja u nekretnine*. Jednako tako uočljivo je da se dugotrajnom materijalnom imovinom smatraju i *predujmovi za materijalnu imovinu* (R.br. 6.) iako su predujmovi vrsta potraživanja, ali s obzirom da će se pretvoriti u konkretnu vrstu materijalnog oblika dugotrajne imovine, također se iskazuju u okviru ove skupine. Jednako tako, može se uočiti da je podjela nekretnina, postrojenja i opreme, kako se u MRS-u 16 jednim imenom zove cijela skupina dugotrajne materijalne imovine, nešto detaljnije i opširnije strukturirana u nas za svrhe službene statistike i javne objave. Prethodno opravdava činjenica da se tako vidi u kojim

se sve vrstama nalazi ta imovina na datum bilance (s obzirom na konkretnu vrstu materijalnog oblika i s obzirom na pojavni oblik - predujam ili priprema).

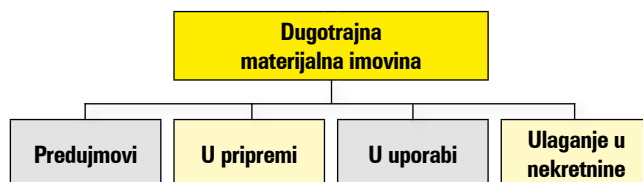
Tablica 2. Kratkotrajna imovina - zalihe

C	KRATKOTRAJNA IMOVINA
I	ZALIHE
1.	Sirovine i materijal
2.	Proizvodnja u tijeku
3.	Gotovi proizvodi
4.	Trgovačka roba
5.	Predujmovi za zalihe
6.	Dugotrajna imovina namijenjena prodaji
7.	Biološka imovina

U prethodnoj tablici vidljivo je da se dugotrajna materijalna imovina namijenjena prodaji iskazuje u okviru kratkotrajne imovine, kao zalihe, zato što se očekuje da će se u pravilu u novčani oblik pretvoriti u razdoblju do jedne godine kao svaka druga kratkotrajna imovina. No, nezavisno od toga ista se obilježava u nazivu «dugotrajna» da bi se označilo da se radi o dugotrajnoj imovini koja se, privremeno do njezine definitivne prodaje, klasificira u okviru kratkotrajne imovine kojoj, s obzirom na trenutnu svrhu, pripada.

Na osnovi prethodno rečenoga i svih spomenutih podjela, slikovito se može pokazati moguća računovodstvena podjela dugotrajne materijalne imovine na sljedeći način:

Slika 1.- Računovodstvena podjela dugotrajne materijalne imovine



U prethodnoj shemi u obuhvatu dugotrajne materijalne imovine nije uključena podskupina Dugotrajne materijalne imovine **namijenjene prodaji** i to iz razloga što se ona bilancira u okviru **Kratkotrajne imovine**.

2. Priznavanje i mjerenje dugotrajne materijalne imovine

„Priznavanje je proces uvrštavanja u bilancu ili u izvještaj o dobiti stavke koja udovoljava kriterije za njihovo priznavanje ...“⁵

Da bi se neka pak stavka (ili dio, pozicija, element) financijskog izvještaja **priznala** tj. uvrstila u izvještaj ona mora obvezno udovoljavati sljedeća dva kriterija:

- doprinositi stvaranju budućih ekonomskih koristi i
- mora imati trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.

Problematika mjerenja ili vrednovanja (procjene) bilančnih pozicija oduvijek je bila glavno računovodstveno pitanje⁶, a istoj veliku pozornost posvećuju i MRS/MSFI, navodeći različite metode vredno-

5 Točka 82. Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja, Narodne novine, br. 140, 2006., str.10432.

6 Vidjeti detaljnije u Dražić-Lutitsky, I. et al., redakcija Gulin, D. i Žager L. (2010.) Računovodstvo, Zagreb: HZRFID, str. 64. i 109.

3 Objavljeni u Narodnim novinama broj 30/08. i 4/09.

4 Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Narodne novine, br. 38/08., 12/09. i 139/10.

vanja. Vodeći računa o tome, svako trgovačko društvo može svojom računovodstvenom politikom izabrati određenu metodu te u određenom smislu utjecati na visinu imovine, obveza i glavnice.⁷

„Mjerenje je proces utvrđivanja novčanih iznosa po kojima bi trebalo priznati elemente financijskih izvještaja i iskazati u bilanci i izvještaju o dobiti. To uključuje izbor određenog temelja za mjerenje.“⁸

U Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja navode se kao osnovice mjerenja:

- povijesni trošak,
- tekući trošak,
- ostvariva (utrživa) vrijednost i
- sadašnja vrijednost.

U nastavku Okvira ističe se da je povijesni trošak osnovica za mjerenje koju najčešće usvajaju subjekti (trgovačka društva) pri sastavljanju svojih financijskih izvještaja, te je kombiniraju s ostalim osnovicama za mjerenje upravo zato da «ublaže» nesposobnost računovodstvenog modela povijesnog troška da se nosi s učincima mijenjanja cijena nemonetarne imovine.

2.1. Početno priznavanje i mjerenje

Dugotrajna materijalna imovina početno se priznaje po vrijednosti koju čini njezin **trošak nabave** odnosno **trošak**, nezavisno je li se nabavlja za svrhu obavljanja vlastite djelatnosti (za proizvodnju roba i opskrbu usluga ili administrativne svrhe) ili za iznajmljivanje i/ili radi povećanja vrijednosti nekretnina.

Ukupni trošak koji je nastao u svezi s nabavom konkretne imovine jednako je definiran u toč. 6. MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*⁹ (kao i toč. 6.6. HSFI-ja 6) i toč. 5. MRS-a 40 *Ulaganje u nekretnine*¹⁰ (kao i toč. 7.3. HSFI-ja 7) *kao iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili, fer vrijednost druge naknade dane za nabavu imovine u vrijeme stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja...*, a po kojem se početno treba mjeriti imovina i po toj vrijednosti priznati u financijskom izvještaju.

Početno priznavanje odnosno mjerenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji uređeno je računovodstvenim standardima koji propisuju postupanje s ovom imovinom. Doduše, u standardima koji uređuju računovodstveni postupak s dugotrajnom imovinom namijenjenom prodaji (MSFI 5 i HSFI 8) ne nalaze se odredbe o početnom priznavanju odnosno mjerenju ove imovine zato što se podrazumijeva da je imovina namijenjena prodaji već prethodno nabavljena i korištena te je po knjigovodstvenom iznosu već priznata u računovodstvu i u financijskom izvještaju. Zato je za nju potrebno ispravno odrediti «novu» vrijednost po kojoj će se knjigovodstveno pratiti kao imovina za prodaju i kao takva priznati u financijskom izvještaju, a to je **knjigovodstvena vrijednost ili fer vrijednost umanjena za troškove prodaje**, ovisno o tome što je niže (točka 8.26. HSFI-a 8. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja).

Obuhvatnost troška nabave odnosno troška dugotrajne materijalne imovine određena je u točkama 16. i 17. MRS-a 16 pri čemu valja naglasiti da je u novijoj terminologiji MRS/MSFI u uporabi termin

7 Dražić-Lutlisky, I. et al., redakcija Gulini, D. i Žager L. (2010.) Računovodstvo, Zagreb: HZRFID, str. 64.

8 Točka 99. Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja, Narodne novine, br. 140/2006., str.10433.

9 Zbirka računovodstvenih propisa u 2010. (2010), Zagreb: Hrvatska zajednica financijskih i računovodstvenih djelatnika, str. 463.

10 Zbirka računovodstvenih propisa u 2010. (2010), Zagreb: Hrvatska zajednica financijskih i računovodstvenih djelatnika, str. 799.

trošak, bez dodatka riječi «nabave»,¹¹ za svu imovinu koja se nabavlja odnosno stječe na neki način. Iz tog razloga se u tekstu MRS-a 16 spominje samo *trošak*, a u tekstu MRS-a 40 još uvijek *trošak nabave* zato što je MRS 16 kasnije revidiran tj. usklađen.

Dakle, trošak (nabave) po kojem se početno priznaju nekretnine, postrojenja i oprema obuhvaća:

- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se mogu izravno pripisati dovođenju sredstva na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za subjekt nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja sredstva tijekom razdoblja za namjenu različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.¹²

Uz prethodno nabrojene troškove, stjecanju se još mogu pripisati troškovi naknada zaposlenika koji direktno proizlaze iz izgradnje ili nabave sredstva, te početni troškovi pripreme mjesta, isporuke i rukovanja, instaliranja i montaže i sl. No, za razliku od toga u trošak (nabave) dugotrajne materijalne imovine ne mogu se uključiti trošak otvaranja novih jedinica, trošak uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove promidžbe i promocije), trošak premještanja poslovanja na novu lokaciju niti pak administrativni i ostali opći troškovi.

Kao što je prethodno navedeno, trošak (nabave) dugotrajne materijalne imovine obuhvaća više vrsta troškova, a postupak nabave često traje dugo, zbog čega se pri računovodstvenom praćenju nabave dugotrajne materijalne imovine uobičajeno koristi poseban knjigovodstveni konto (račun) na kojem se **prikuplja ukupni trošak**. Potom se, po završetku nabave, ukupni trošak prenosi na konto na kojem se dalje računovodstveno prati konkretna vrsta imovine. Računovodstveno praćenje nabave predmeta dugotrajne materijalne imovine može se shematski prikazati ovako:

Slika 2. - Računovodstveno praćenje nabave dugotrajne materijalne imovine

Dugotrajna materijalna imovina u uporabi	Dugotrajna materijalna imovina u pripremi
(1) Kupovna cijena + (1) Ovisni troškovi nabave	(2) Trošak nabave

2.2. Naknadno priznavanje i mjerenje

Za mjerenje vrijednosti predmeta dugotrajne materijalne imovine nakon početnog priznavanja standardi (točka 29. MRS-a 16 i točka 6.29. HSFI-ja 6) nude dvije metode ili modela koje trgovačko društvo (poduzetnik) treba odabrati kao svoju računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu predmeta nekretnina, postrojenja i opreme. Te dvije metode ili modela su:¹³

- model troška i
- model revalorizacije.

11 To je u skladu s novijim računovodstvenim poimanjem troška bilo koje imovine koja se bilancira po toj vrijednosti (koliko je koštala njezina nabava i/ili proizvodnja), a tek kad se ista realizira trošak postaje rashod i prenosi se iz bilance u račun dobiti i gubitka

12 Točka 6. MRS-a 16 Nekretnine, postrojenja i oprema, Zbirka računovodstvenih propisa u 2010. (2010), Zagreb: Hrvatska zajednica financijskih i računovodstvenih djelatnika, str. 463.

13 Zbirka računovodstvenih propisa u 2010. (2010), Zagreb: Hrvatska zajednica financijskih i računovodstvenih djelatnika, str. 468. i str. 1086.



Na sličan način standardi koji propisuju računovodstveni tretman ulaganja u nekretnine (točka 30. MRS-a 40 i točka 7.13. HSFI-ja 7) nude dvije mogućnosti mjerenja ove podskupine dugotrajne materijalne imovine i to:¹⁴

- model troška ili
- model fer vrijednosti,¹⁵

Pri računovodstvenom postupanju s ulaganjima u nekretnine trgovačko društvo odabranu računovodstvenu politiku treba primijeniti na sva svoja ulaganja.

U osnovi se model revalorizacije, što se tiče samog mjerenja, svodi na model fer vrijednosti jer se i kod jedne i kod druge metode mjeri i utvrđuje fer tj. tržišna vrijednost imovine na datum bilance. Općenito je *fer vrijednost* iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Kada je u pitanju priznavanje dugotrajne imovine namijenjene prodaji onda se po zahtjevima računovodstvenih standarda (točka 15. MSFI-ja 5 i točka 8.26. HSFI-ja 8) traži da se ta imovina mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, **ovisno o tome što je niže**. Zahtjev za priznavanjem imovine po nižoj vrijednosti sukladan je općem računovodstvenom zahtjevu opreznosti po kojem je bolje podcijeniti imovinu i posljedično iskazati «tihu pričuve» u bilanci nego obratno: nevažavanjem načela opreznosti i precjenjivanjem imovine stvarati skrivene gubitke.¹⁶

2.2.1. Model troška

Prema modelu troška pojedini predmet nekretnina, postrojenja i opreme, nakon početnog priznavanja (mjerenog prema trošku nabave), treba naknadno iskazati (i priznati u financijskom izvještaju) po trošku umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja (to je zahtjev točke 30. MRS-a 16 i točke 6.30. HSFI-ja 6).

Model troška kao istovjetnu računovodstvenu politiku pri iskazivanju i mjerenju ulaganja u nekretnine, nakon početnog priznavanja, omogućen je i za ovaj dio dugotrajne materijalne imovine (točka 30. MRS-a 40).

Da bi se osigurali svi podaci koji daju trošak po kojem se računovodstveno iskazuje predmet nekretnine, postrojenja i opreme, ovaj model naknadnog računovodstvenog priznavanja dugotrajne materijalne imovine implicira vođenje u knjigovodstvenoj evidenciji svakog predmeta po njegovom trošku nabave posebno, po iznosu akumulirane amortizacije posebno te po iznosu eventualnog akumuliranog gubitka od umanjenja posebno. To zahtijeva knjigovodstveno evidentiranje svakog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme na više knjigovodstvenih konta, što se shematski može prikazati ovako:

Slika 3. - Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i oprema po trošku

Ispravak vrijednosti nekretnine, postrojenja i opreme		Nekretnine, postrojenje i oprema u uporabi	
	Akumulirana S ^o amortizacija	S ^o Trošak nabave	
Knjigovodstveni (neto) iznos imovine (sredstva)			

14 Zbirka računovodstvenih propisa u 2010. (2010), Zagreb: Hrvatska zajednica financijskih i računovodstvenih djelatnika, str. 802. i str. 1093.

15 Kod primjene modela fer vrijednosti kod ulaganja u nekretnine, učinci promjena vrijednosti, uslijed nove procjene na fer vrijednost, provode kroz Račun dobiti i gubitka, a za tu imovinu se više ne obračunava amortizacija

16 Dražić-Lutlisky, I. et al., redakcija Gulini, D. i Žager L. (2010.) Računovodstvo, Zagreb: HZRFID, str. 65.

Valja naglasiti da se građevine, postrojenja i oprema uobičajeno knjigovodstveno vode na dva konta, na jednom po trošku (nabave) a na drugom po iznosu akumulirane amortizacije, dok se kod zemljišta koja se ne amortiziraju, zbog eventualne potrebe umanjenja njegove početne vrijednosti, može javiti korektivni konto gubitaka od umanjenja.



ističemo...

Tako se svi predmeti dugotrajne materijalne imovine u upotrebi u bilanci iskazuju po neto knjigovodstvenoj vrijednosti tj. trošku (nabave) umanjenoj za ispravak vrijednosti zbog akumulirane amortizacije i/ili zbog gubitaka.

U računovodstvenoj praksi, kao i teoriji, amortizacija kao trošak i kao umanjenje početne vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme uobičajeno se utvrđuje procjenom jer je zapravo nemoguće drugačije egzaktno utvrditi iznos periodičnog umanjenja njihove vrijednosti ili pak stvarnog umanjenja zbog korištenja u proizvodnji/poslovanju.

Za svrhu izračuna troška amortizacije procjenjuje se vijek trajanja ili uporabe svakog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme te se na osnovi toga trošak (nabave) sustavno raspoređuje na procijenjeni vijek trajanja. Takav pogled na amortizaciju proizlazi i iz definicije amortizacije iz računovodstvenih standarda (točka 6. MRS-a 16 i točka 6.43. HSFI-ja 6) po kojem je amortizacija sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe. Iznos koji se sustavno raspoređuje tijekom korisnog vijeka uporabe u pravilu je početni trošak (nabave) i on se u praksi obično naziva osnovicom za amortizaciju.

Računovodstveni standardi (točka 6. MRS-a 16 i točka 6.8. HSFI-ja) amortizirajući iznos kao osnovicu za amortizaciju definiraju kao trošak koji je jednak trošku nabave umanjenoj za ostatak vrijednosti. **Ostatak vrijednosti** je pak procijenjeni iznos koji bi se dobio sada otuđenjem imovine po odbitku procijenjenih troškova otuđenja, ali uz pretpostavku da starost imovine i stanje odgovara onom koje se očekuje na kraju korisnog vijeka uporabe.



ističemo...

Kako je ostatak vrijednosti i s tim povezane troškove otuđenja vrlo teško procijeniti, a kod nas porezni propis dopušta cijeli iznos početnog troška za osnovicu za amortizaciju, većina trgovačkih društava se upravo tako i ponašaju pa ne procjenjuju ostatak vrijednosti niti umanjuju trošak (nabave) za taj ostatak.

Računa li se ili ne računa ostatak vrijednosti u konačnosti se stvar svodi na isto: ako se amortizira cijeli trošak nabave (bez umanjenja za ostatak vrijednosti) onda je trošak amortizacije po godinama nešto veći, ali se zato prilikom otuđenja ostatak vrijednosti priznaje u prihod i na taj način korigira (pre)više iskazivani trošak amortizacije po razdobljima amortiziranja.

Praksa je odavno uočila jednostavnost izračuna amortizacije primjenom postotaka ili stopa amortizacija na osnovicu (amortizirajući trošak) koji se dobije stavljanjem u odnos broja 100 s procijenjenim korisnim vijekom uporabe predmeta dugotrajne imovine, nakon čega se tako dobiveni postotak tijekom korisnog vijeka primjenjuje na osnovicu za amortizaciju. Prethodni opis može se izraziti jednačbom:



$$\% \text{ amortizacije} = \frac{100}{\text{procijenjeni korisni vijek uporabe u godinama}}$$

$$\text{Godišnji iznos amortizacije} = \frac{\text{osnovica za amortizaciju} \times \% \text{ amortizacije}}{100}$$

Prethodna jednadžba odražava tzv. proporcionalnu (pravocrtnu, linearnu) metodu na vremenskoj osnovi obračuna amortizacije koja se najčešće i primjenjuje u praksi.

2.2.2. Model revalorizacije

Prema modelu ili metodi revalorizacije predmete nekretnine, postrojenja i opreme čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti treba, nakon početnog priznavanja i mjerenja, iskazati po **revaloriziranom iznosu** koji čini njegova **fer vrijednost** na datum revalorizacije umanjena za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja.

Pod **fer vrijednosti** podrazumijeva se svota za koju se imovina može razmijeniti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju, a ona se utvrđuje procjenom koju obavlja procjenitelji.



ističemo...

Revalorizaciju treba provoditi uvijek kada se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti na datum financijskog izvještaja¹⁷, što u nekim slučajevima može biti godišnje, a u nekima pak rjeđe (npr. svake treće godine).

Kada se govori o modelu revalorizacije kao računovodstvenom postupku onda se misli na revalorizaciju dugotrajne materijalne imovine u uvjetima kada nema inflacije.¹⁸ Računovodstveni standardi zahtijevaju (točka 36. MRS-a 16 točka 6.35. HSFI-ja 6) revalorizaciju cjelokupne skupine nekretnina, postrojenja i opreme ako se revalorizira i jedan predmet skupine.

Kako se kod revalorizacije radi o procjeni tržišne vrijednosti imovine, koja je uvijek bar u jednom dijelu subjektivna i neizvjesna te o događaju koji nije nastao nego je mogao nastati¹⁹, a čiji se učinak ipak bilježi u računovodstvu, primjena modela revalorizacije nije sukladna klasičnim računovodstvenim načelima.

Primjena ovoga modela mjerenja imovine nakon početnog priznavanja mogla bi dovesti do nerealiziranih dobitaka (i/ili gubitaka) pa u konačnosti i do podjele neostvarene dobiti.

Predmeti nekretnine postrojenja i opreme se do trenutka revalorizacije u knjigovodstvu evidentiraju, na isti način kao i kod primjene modela troška, na dva knjigovodstvena konta (na kontu troška nabave i na kontu akumulirane amortizacije odnosno ispravka vrijednosti). Iako se dugotrajna materijalna imovina i nakon revalorizacije nastavlja amortizirati, iznos iskazan na kontu ispravka vrijednosti se na datum revalorizacije tretira na jedan od sljedećih načina:²⁰

- prepravlja se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvenog iznosa imovine tako da je knjigovodstveni iznos imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu (ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizirajući zamjenski trošak), ili
- isključuje se na teret bruto knjigovodstvenog iznosa imovine, a neto iznos prepravlja se do revaloriziranog iznosa imovine (ova se metoda često koristi za zgrade).

Primjer 1. - Revalorizacija postrojenja i opreme

Trgovačko društvo posjeduje skupinu dugotrajne materijalne imovine za koju primjenjuje model revalorizacije.

Trošak nabave postrojenja prije revalorizacije 31.12.2014. godine iznosi 400.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 300.000,00 kn, prema procjeni ovlaštenih procjenitelja fer vrijednost (tržišna vrijednost) postrojenja na datum bilance iznosi 250.000,00 kn. Prema odluci uprave trgovačkog društva usklađivanje neto knjigovodstvenog iznosa s fer vrijednostima provest će se u knjigovodstvu pod 31.12.2014. na jedan od prethodno opisanih načina:

- pomoću indeksa i
- revalorizacija neto knjigovodstvenog iznosa.

Podaci u knjigovodstvu prije i poslije revalorizacije, te učinak revalorizacije tj. povećanje troška nabave, ispravka vrijednosti i neto knjigovodstvenog iznosa za promatranu dugotrajnu materijalnu imovinu bit će pokazani u sljedećoj tablici:

Tablica 3. - Podaci za postrojenje i opremu prije i poslije revalorizacije

Opis	Prije revalorizacije	Nakon revalorizacije	Povećanje
Trošak nabave	400.000	1.000.000	600.000
Ispravak vrijednosti	300.000	750.000	450.000
Neto knjigovodstvena vrijednost	100.000	250.000	150.000

Knjiženje:

- revalorizacija troška nabave i ispravka vrijednosti pomoću indeksa

Postrojenja i oprema	Revalorizacijske rezerve
S ^o 400.000	(1a) 450.000
(1) 600.000	(2) 30.000

Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme	Odgodena porezna obveza
300.000 S ^o	
450.000 (1a)	30.000 (2)

Opis knjiženja:

- Povećanje troška nabave (bruto knjigovodstvene vrijednosti) za 600.000 kn i povećanje kapitala na stavci Revalorizacijske rezerve*
 - Povećanje ispravka vrijednosti za 450.000 kn i u istom iznosu smanjenje pozicije Kapitala na stavci Revalorizacijske rezerve tako da je neto povećanje revalorizacijske rezerve razlika povećanja troška nabave i ispravka vrijednosti 150.000 kn (600.000 - 450.000)*
- Umanjenje Revalorizacijske rezerve za iznos uračunanog poreza na dobit (150.000 x 20%) u iznosu od 30.000 kn i prijenos na Odgodenu poreznu obvezu, koja će se prenositi u dospelu obvezu u sljedećoj godini (godinama) u visini obračunane amortizacije.*

17 Detaljnije vidjeti u točki 34. MRS-a 16 Nekretnine, postrojenja i oprema

18 Gulini, D. et al (2006.) Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/ MRS i poreznih propisa, Zagreb, HZRFID, str.363.

19 Belak, V. (2006.) Fer vrijednost i tržišno računovodstvo (I. dio), Časopis RRIIF, Zagreb, Broj 11, str. 24.

20 Točka 35. MRS-a 16. i točka 6.34. HSFI-ja 6.

b) revalorizacija neto knjigovodstvenog iznosa

Postrojenja i oprema		Revalorizacijske rezerve	
S ^o 400.000	300.000 (1)	(2) 30.000	150.000 (1a)
(1a) 150.000			

Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme		Odgođena porezna obveza	
(1) 300.000	300.000 S ^o		30.000 (2)

Opis knjiženja:

- 1) *Prijenos dosadašnjeg ispravka vrijednosti na konto troška nabave (bruto knjigovodstvenog iznosa) tj. «poništenje» dosadašnjeg ispravka vrijednosti*
 - 1a) *Povećanje neto knjigovodstvenog iznosa za učinak revalorizacije i povećanje Kapitala na stavci Revalorizacijske rezerve*
- 2) *Umanjenje Revalorizacijske rezerve za iznos uračunanog poreza na dobit (150.000 x 20%) u iznosu od 30.000 kn i prijenos na Odgođenu poreznu obvezu, koja će se prenositi u dospelu obvezu u sljedećoj godini (godinama) u visini obračunane amortizacije.*

**ističemo...**

Kao što je vidljivo, iznos povećanja neto knjigovodstvenog iznosa zbog usklađivanja s tržišnom fer vrijednošću, nezavisno od varijante knjiženja, iskazuje se kao povećanje kapitala na stavci revalorizacijske rezerve. Ovo povećanje imovine kao rezultat revalorizacije priznaje se, po novijoj verziji preoblikovanog MRS-a 16, u **ostalu sveobuhvatnu dobit** i kumulativno iskazuje u kapitalu kao **revalorizacijska rezerva**.

Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u dobit ili gubitak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno bilo priznato u dobit ili gubitak. Dakle, ako se prvo imovina procjenjuje na niže to se iskazuje kao rashod kroz Račun dobiti i gubitka, a kod sljedeće procjene na više u visini prethodno iskazanog rashoda treba povećanje kao revalorizaciju priznati kao prihod kroz Račun dobiti i gubitka, a ne kao kapital kroz Bilancu.

Jednako tako, revalorizacijsko smanjenje treba izravno priznati u rashod kroz Račun dobiti i gubitka, osim do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji već postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Ako nema po osnovi prethodnog povećanja vrijednosti imovine formirane revalorizacijske rezerve u kapitalu ili nema dovoljno, samo se smanjenje vrijednosti imovine do iznosa koliko ima revalorizacijske rezerve nadoknađuje iz rezervi, a ostatak je rashod koji se nadoknađuje kroz Račun dobiti i gubitka.

**ističemo...**

Proizlazi da se samo pozitivna revalorizacijska rezerva formirana po osnovi povećanja vrijednosti dugotrajne imovine priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit i iskazuje kumulativno kroz kapital. Na isti način se provodi realizacija tj. smanjenje tako formirane revalorizacijske rezerve tj. tereti se ostala sveobuhvatna dobit i iskazuje smanjenje prethodno formirane revalorizacijske rezerve u kapitalu.

No, ako formirane revalorizacijske rezerve nema ili nema dovoljno ili se pak prvo provodi smanjenje vrijednosti imovine («negativna revalorizacija») onda se za smanjenje imovine (ukupno ili preko iznosa revalorizacijske rezerve) tereti tekući rezultat - dobit ili gubitak.

Nekada su MRS dopuštali za iznos smanjenja revalorizacijske rezerve iskazivati prihod (po osnovi i u visini povećanog rashoda amortizacije zbog revalorizacije) čime se neutralizirao povećani rashod amortizacije zbog revalorizacije. Tako priznatim prihodom po osnovi smanjenja prethodno formirane revalorizacijske rezerve (do visine prethodno priznatih rashoda u Računu dobiti i gubitka) neutralizirao bi se povećani rashod amortizacije. Kao što je pojašnjeno, danas to više MRS/MSFI ne dopuštaju nego se taj učinak smanjenja revalorizacijske rezerve priznaje kroz sveobuhvatnu dobit.²¹

Iz određenja točaka 39. do 41. MRS-a 16 proizlazi da se iznos revalorizirane revalorizacijske rezerve tijekom korištenja imovine, u visini razlike između amortizacije zasnovane na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine, **prenosi u zadržanu dobit a ne priznaje u prihod** tj. u tekuću dobit, iako se još uvijek ponekad u praksi tako ne postupa. Isto tako, u spomenutim odredbama računovodstvenih standarda (MRS-a 16 i HSFI-ja 6) sasvim je jasno određeno da se revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na nekretnine, postrojenja i opremu može izravno prenijeti u zadržanu dobit kada prestane priznavanje imovine tj. kada se imovina povuče iz uporabe ili se otuđi.

3. Učinci primjene modela revalorizacije na financijske izvještaje i poreznu osnovicu

Model troška i model revalorizacije mogu se alternativno primjenjivati pri mjerenju svih vrsta dugotrajne materijalne imovine, osim ulaganja u nekretnine, pa se u nastavku na istom primjeru pokazuje utjecaj jedne i druge metode na iskazivanje financijskog rezultata u Računu dobiti i gubitka kao i na iskazivanje vrijednost imovine u Bilanci²².

Primjer 2. - Usporedba primjene modela troška i modela revalorizacije

Trgovačko društvo posjeduje dugotrajnu materijalnu imovinu (postrojenje) čiji je trošak nabave 500.000,00 kuna, amortizacija se obračunava po godišnjoj stopi od 15%.

U primjeru u prvoj varijanti, po odluci uprave, trgovačko društvo primjenjuje model troška, a u drugoj model revalorizacije.

Učinak modela na financijske izvještaje promatra se kroz 7 godina, od 2010. do 2016., s tim da se po metodi revalorizacije procjena vrijednosti imovine obavlja u drugoj i petoj godini, naravno na posljednji dan bilance nakon obračunane amortizacije za tu godinu.

21 Točka 39. MRS-a 16., Zbirka računovodstvenih propisa u 2010. (2010), Zagreb: Hrvatska zajednica financijskih i računovodstvenih djelatnika, str. 470.

22 Prilagođeno: Negovanović, M. (2008.) Procjena dugotrajne imovine po fer vrijednosti - da ili ne? Časopis RRIIF, Zagreb, Broj 8, str. 52.



a) Primjena modela troška

Tablica 4. - Podaci o dugotrajnoj imovini u knjigovodstvu

Opis	Godina						
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.
Trošak nabave	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
Ispravak vrijednosti	75.000	150.000	225.000	300.000	375.000	450.000	500.000
Knjigovodstveni iznos	425.000	350.000	275.000	200.000	125.000	50.000	0

Tablica 5. - Bilanca i Račun dobiti i gubitka

BILANCA	Godina						
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.
Dugotrajna imovina	425.000	350.000	275.000	200.000	125.000	50.000	0
Kratkotrajna imovina	125.000	250.000	240.000	280.000	315.000	390.000	405.000
UKUPNO AKTIVA	550.000	600.000	515.000	480.000	440.000	440.000	405.000
Upisani kapital	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Zadržana dobit	50.000	70.000	90.000	90.000	90.000	90.000	90.000
Tekuća dobit	70.000	50.000	30.000	45.000	55.000	57.000	49.000
Dugoročne obveze	130.000	215.000	172.500	130.000	117.500	100.500	80.000
Kratkoročne obveze	200.000	165.000	122.500	115.000	77.500	92.500	86.000
UKUPNO PASIVA	550.000	600.000	515.000	480.000	440.000	440.000	405.000

RAČUN DOBITI I GUBITKA	Godina						
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.
Prihodi	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000
UKUPNO PRIHODI	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000
Ostali troškovi i rashodi	555.000	575.000	595.000	580.000	570.000	568.000	601.000
Trošak amortizacije	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	50.000
UKUPNO RASHODI	630.000	650.000	670.000	655.000	645.000	643.000	651.000
BRUTO DOBIT*	70.000	50.000	30.000	45.000	55.000	57.000	49.000
Porez na dobit (20%)	14.000	10.000	6.000	9.000	11.000	11.400	9.800
NETO DOBIT	56.000	40.000	24.000	36.000	44.000	45.600	39.200

* **Napomena:** zbog kompleksnosti primjera pretpostavka je da je računovodstvena dobit jednaka poreznoj osnovici, tj. nema uvećanja i umanjenja dobiti za svrhe poreza na dobit.

b) Primjena modela revalorizacije

Tablica 6. - Podaci o dugotrajnoj imovini u knjigovodstvu

OPIS	Godina						
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.
Rev. trošak nabave	500.000	650.000	650.000	650.000	780.000	780.000	780.000
Rev. ispravak vrijed.	75.000	195.000	292.500	390.000	468.000	702.000	780.000
Rev. knjigov. iznos	425.000	455.000	357.500	260.000	312.000	78.000	0
Neto povećanje imovine		105.000			32.500		

Da bi prethodna tablica pregleda revaloriziranih vrijednosti dugotrajne materijalne (troška nabave, ispravka vrijednosti i sadašnje vrijednosti - knjigovodstvenog iznosa) imovine bila jasnija u nastavku se na T-kontima pokazuje knjiženje učinka prve revalorizacije na kraju 2011. godine (2. godine korištenja imovine).

Knjiženje revalorizacije na dan 31. 12. 2011.

Postrojenja i oprema		Revalorizacijske rezerve	
S° 500.000		(1a) 21.000	105.000 (1)
(1) 150.000			
Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme		Odgođena porezna obveza	
	150.000 S°		21.000 (1a)
	45.000 (1)		

Pojašnjenje uz knjiženja:

- Početna salda:- saldo na kontu Postrojenje i oprema 500.000,00 kuna je izvorni trošak nabave, saldo na kontu Ispravak vrijednosti je proknjižena kumulirana amortizacija izvornog troška nabave za prve dvije godine (2010. i 2011.) po 75.000,00 kuna, ukupno 150.000,00 kuna.
- Knjiženje (1) - povećanje troška nabave za 30%, povećanje ispravka vrijednosti za 30% te njihova razlika (150.000 - 45.000) u povećanje revalorizacijske rezerve iznos neto povećanja od 105.000,00 kuna.
- Knjiženje (1a) - prijenos 20% revalorizacijske rezerve u Odgođenu poreznu imovinu.

Tablica 7. - Bilanca i Račun dobiti i gubitka

BILANCA	Godina						
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.
Dugotrajna imovina	425.000	455.000	357.500	260.000	195.000	78.000	0
Kratkotrajna imovina	125.000	250.000	240.000	280.000	315.000	390.000	405.000
UKUPNO AKTIVA	550.000	705.000	597.500	540.000	510.000	468.000	405.000
Upisani kapital	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Zadržana dobit	50.000	70.000	112.500	112.500	112.500	132.000	118.000
Tekuća dobit	70.000	50.000	7.500	22.500	32.500	15.000	21.000
Revalorizacijske rez.	0	105.000	82.500	60.000	70.000	28.000	0
Dugoročne obveze	130.000	215.000	172.500	130.000	117.500	100.500	80.000
Kratkoročne obveze	200.000	165.000	122.500	115.000	77.500	92.500	86.000
UKUPNO PASIVA	550.000	705.000	597.500	540.000	510.000	468.000	405.000

RAČUN DOBITI I GUBITKA	Godina						
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.
Prihodi	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000
UKUPNO PRIHODI	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000
Ostali troškovi i rashodi	555.000	575.000	595.000	580.000	570.000	568.000	601.000
Trošak amortizacije – izvorni	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	50.000
Trošak amortizacije - povećani zbog revalorizacije	0	0	22.500	22.500	22.500	*42.000	28.000
UKUPNO RASHODI	630.000	650.000	692.500	677.500	667.500	685.000	679.000
BRUTO DOBIT računovodstvena	70.000	50.000	7.500	22.500	32.500	15.000	21.000
Dobit - porezna osnovica (računov. dobit uvećana za povećani trošak amortizacije)	70.000	50.000	30.000	45.000	55.000	57.000	49.000
Porez na dobit (20%)	14.000	10.000	6.000	9.000	11.000	11.400	9.800
NETO DOBIT	56.000	40.000	1.500	13.500	21.500	3.600	11.200

*Napomena: podatak je proizvoljno prilagođen zbog preglednosti i kontinuiteta primjera. U konačnosti procijenjena stopa amortizacije za revalorizirani dio troška nabave (koji se odvojeno vodi u knjigovodstvu) nije ograničena (kao za izvorni trošak propisanim stopama amortizacije). Amortizacija na revalorizirani dio troška nabave u cijelosti je porezno nepriznati trošak za koji treba povećati poreznu osnovicu.



Tablica 8. - Stanje i promjene revalorizacijskih rezervi tijekom razdoblja

OPIS	Godina						
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.
Početno stanje	0	0	105.000	82.500	60.000	70.000	28.000
Povećanje		105.000			32.500		
Real. rev. Rezerve	0	0	22.500	22.500	22.500	42.000	28.000
Stanje na kraju	0	105.000	82.500	60.000	70.000	28.000	0

U primjeru je pretpostavljeno da je u promatranim godinama, po odluci uprave, ponovna procjena dugotrajne materijalne imovine izvršena na kraju 2011. godine, kada je neto knjigovodstvena vrijednost imovine povećana za 105.000,00 kn (tj. za 30%) te drugi put na kraju 2014. godine kada je povećanje iznosilo 32.500,00 kn (tj. za 20%).

Iz pokazanih tablica i pregleda mogu se potvrditi teze o pozitivnim i negativnim učincima primjene modela revalorizacije odnosno procjene dugotrajne materijalne imovine po fer vrijednosti, a to su:²³

Pozitivni učinci primjene modela revalorizacije:

- u financijskim izvještajima poboljšava se imovinski i financijski položaj trgovačkog društva
- smanjuje se stupanj zaduženosti trgovačkog društva i
- mogućnost korištenja realiziranih revalorizacijskih rezervi, iako one završavaju u zadržanoj dobiti, koja se po odluci skupštine (vlasnika) može dijeliti.

Negativni učinci primjene modela revalorizacije:

- povećani troškovi amortizacije (iskazani u računovodstvu i računu dobiti i gubitka) te posljedično manji iznos dobiti
- ne utječe se na novčane tokove i ne popravljaju likvidnost i solventnost poduzeća
- nemogućnost korištenja nerealiziranih revalorizacijskih rezervi (samo su „pokazane“ u bilanci)
- u financijskim izvještajima «zbrajaju» se različite vrijednosti (nerevalorizirana imovina po jednim vrijednostima a revalorizirana po drugima), a izvještaji nisu sukladni načelu opreznosti (imovinu načelno treba procjenjivati po nižoj, a obveze po višoj vrijednosti)
- razlika između iznosa amortizacije za svrhe poreza na dobit i one utvrđene u računovodstvu zahtijeva utvrđivanje iznosa odgođene porezne obveze te komplicira obračun poreza na dobit.

Činjenica je da se model revalorizacije kao računovodstvena politika u iskazivanju dugotrajne materijalne imovine rijetko prakticira i u EU²⁴, a kod nas još rjeđe, pa se kao razlozi tomu još navode:

- dodatni troškovi i izdaci na ime procjene i angažmana ovlaštenih procjenitelja jer kod modela troška tih troškova nema;
- nemogućnost udovoljavanja zahtjevu računovodstvenih standarda (MRS 16 i HSF1 6) po kojima procjenu treba obaviti profesionalno kvalificirani odnosno ovlašteno procjenitelj (a kod nas takvo zvanje još niti ne postoji).

Porezni učinci primjene modela revalorizacije:

- Postupanje s revalorizacijskom rezervom formiranom pri procjeni imovine propisano je u članku 39. Pravilnika o porezu na dobit²⁵ po kojem se **ona uključuje u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojemu je realizirana, a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije**. Ostatok revalorizacijske rezerve uključuje se u poreznu osnovicu nakon uništenja, prodaje ili otuđenja na drugi način imovine od koje je revalorizacijska rezerva oblikovana.
- „Više“ obračunana amortizacija zbog revalorizacije jednako se tretira računovodstveno kao i ona obračunana na izvorni trošak (nabave). I porezno se formalno jednako tretira ukupna amortizacija (ona obračunana na izvorni trošak i ona obračunana na povećani trošak zbog revalorizacija), samo se porezna osnovica povećava za oblikovanu revalorizacijsku rezervu u visini povećane amortizacije pa je to u konačnosti neutralno na osnovicu poreza na dobit. No, zbog računovodstvenog drugačijeg tretiranja realizirane revalorizacijske rezerve u prihodima samo se čini da to nije tako.



ističemo...

Realizirani iznos revalorizacijske rezerve u visini više obračunane amortizacije (obračunane na razliku troška nabave i revaloriziranog iznosa) uvećava poreznu osnovicu i smatra se poreznim prihodom, no istodobno se ne smatra računovodstvenim prihodom i ne uvećava tekuću računovodstvenu dobit, nego zadržanu dobit. Upravo zbog te činjenice računovodstvena je dobit manja kod primjene modela revalorizacije.

U primjeru nije posebno iskazivan tekući dio odgođene porezne obveze koji se odnosi na realizirani dio revalorizacijske rezerve²⁶ za svaku godinu, ali je vidljivo da je **ukupni iznos poreza na dobit za svaku godinu jednak nezavisno koju metodu ili model priznavanja dugotrajne materijalne imovine odnosno računovodstvenu politiku trgovačko društvo primjenjuje**.

23 Negovanović, M. (2008.) Procjena dugotrajne imovine po fer vrijednosti - da ili ne? Časopis RRiF, Zagreb, Broj 8, str. 53.

24 Po provedenim istraživanjima u EU čak 96% kompanija koje financijske izvještaje sastavljaju po MSFI-ima dugotrajnu materijalnu imovinu procjenjuje po modelu troška, dok preostalih 4% procjenu po fer vrijednosti obavlja samo za nekretnine

25 Narodne novine, broj 95./05. do 157/14.

26 Radi se o uračunavanju dospjele odgođene porezne obveze koja je zbog kompleksnosti primjera i složenosti ove porezne materije u primjerima zanemarena. Detaljnije o odgođenoj poreznoj obvezi i imovini vidjeti u RiPup-u br. 11/2011. (str. 18.) te u RiPup-u br. 3/2014. (str. 15.)

