



# Revalorizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine – primjena HSFI-a

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

Nakon početnog priznavanja materijalne i nematerijalne dugotrajne imovine poduzetniku su na raspolaganju dvije metode naknadnog mjerenja dugotrajne imovine - a jedna od njih je metoda revalorizacije. U ovom članku detaljno pišemo o mjerenju primjenom metode revalorizacije, pojašnjavamo porezni učinak postupka revalorizacije te kroz praktične primjere primjenjujemo računovodstvena pravila evidentiranja postupaka povezanih s revalorizacijom i revaloriziranom imovinom.

## 1. Uvod

Vrijednosti ulaganja u dugotrajnu imovinu s vremenom prestaju biti tržišne i postaju povijesne. Stoga, nakon početnog mjerenja, dugotrajnu imovina mjeri se i naknadno kako bi se utvrdilo da li postoje značajne razlike između iskazane knjigovodstvene vrijednosti u odnosu na vrijednost kakvu bi ta imovina ostvarila na tržištu. Naknadna mjerenja s ovim ciljem poduzetnik provodi na svoj svojoj imovini, što znači i na financijskoj dugotrajnoj i kratkotrajnoj imovini, na potraživanjima i zalihama sirovina i dr.



### *ističemo...*

Ovaj članak bavi se naknadnim mjerenjem dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine metodom revalorizacije.

Postupanja u svezi mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine date su odredbama slijedećih standarda:

- HSFI-u 6 - *Dugotrajna materijalna imovina i*
- HSFI-u 5 - *Dugotrajna nematerijalna imovina*

Sva dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina početno se priznaje po trošku nabave. Nakon početnog mjerenja računovodstvenim standardima poduzetniku je ostavljena mogućnost da izabere jedan od dva načina mjerenja: metodu troška ili metodu revalorizacije.

Koju će metodu poduzetnik izabrati nije uvjetovano niti jednom odredbom računovodstvenih ili poreznih propisa. Međutim iz same definicije metode revalorizacije jasno je da se ona može primijeniti samo na materijalnu imovinu kojoj se može pouzdano utvrditi fer vrijednost, te na nematerijalnu imovinu za koju postoji aktivno tržište.

Utvrđivanje fer vrijednosti vrlo je kompleksna problematika koja može dovesti do znatnog povećanja troškova sastavljanja financijskih izvještaja, ili povećati rizike od pogrešnih procjena fer vrijednosti, a time i pogrešnog izvještavanja. Smatramo da je upravo i to glavni razlog zbog čega ova metoda, koja, ako je ispravno provedena, popravlja fer i istinitost izvještavanja u odnosu na izvještavanje primjenom metode troška, nije nametnuta kao obvezna.



### *ističemo...*

Iz razloga koje pojašnjavamo na kraju članka kreditne institucije i investitori često upućuju zahtjeve poduzetniku da izabere mjerenje po metodi fer vrijednosti. Ovime naglašavamo da je izbor ove metode isključivo slobodna volja poduzetnika, te niti na koji način ne može biti nametnuta.

Zbog toga upućujemo poduzetnike da prije izbora ove metode proče problematiku utvrđivanja fer vrijednosti za dugotrajnu imovinu koju imaju u vlasništvu, te procjene rizike od pogreški, te potencijalne troškove utvrđivanja fer vrijednosti.

U ovom članku detaljno pojašnjavamo primjenu metode revalorizacije te pojašnjavamo osnovne razlike u odnosu na primjenu metode troška. Pravila primjene metode revalorizacije zahtijeva u određenim slučajevima formiranje revalorizacijske rezerve koja se evidentira na poziciji kapitala društva. Obzirom da se na poziciji kapitala upisuju iznosi koji su povezani s dugotrajnom imovinom nastaju kompleksnija evidentiranja poslovnih događaja povezanih s tom imovinom, pa u ovom članku kroz praktične primjere pojašnjavamo postupak evidentiranja.

Primjenom metode revalorizacije nastaju i privremene porezne razlike u oba smjera, pa u u ovom članku pojašnjavamo pojmove



odgođene porezne obveze i odgođene porezne imovine, a kroz praktične primjere prikazujemo njihov učinak na tekuću i zadržanu dobit.

## 2. Osnovno o metodi revalorizacije

Mogućnost izbora metode revalorizacije za mjerenje materijalne i nematerijalne imovine propisana je točkama HSFI-a 6.30 i 5.31. U točkama HSFI-a 5.33. i 6.32. date su osnovnemjerenja nematerijalne i materijalne imovine ovom metodom. Navedene odredbe HSFI-a prenosimo u nastavku:

### Za materijalnu imovinu:

Poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine (HSFI 6.30).

Metoda revalorizacije – 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. Revalorizacija se trebaprovoditi dovoljno redovito kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi značajno razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance. (HSFI 6.32.)

### Za nematerijalnu imovinu

U svojoj računovodstvenoj politici poduzetnik treba izabrati ili model troška ili model revalorizacije. 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 (HSFI 5.31).

Model revalorizacije – alternativno, nematerijalna imovina se nakon početnog priznavanja može mjeriti u revaloriziranom iznosu iskazuje po njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, odnosno njejoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjeno za naknadno akumuliranu amortizaciju i za naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Za potrebe revalorizacije prema ovome Standardu, fer vrijednost se treba odrediti prema aktivnom tržištu. Revalorizacija se treba obavljati redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od iznosa koji bi se odredio primjenom fer vrijednosti na datum bilance (HSFI 5.33).

U nastavku zasebno pojašnjavamo pojedine dijelove ovih odredbi kako bi istakli bitne značajke vezane uz ovu metodu mjerenja.

### 2.1. Primjena na skupinu imovine

U slučaju kada želimo primijeniti metodu revalorizacije na pojedinom predmetu dugotrajne materijalne ili nematerijalne imovine trebamo voditi računa o zahtjevu koji su postavljeni točkama HSFI-a 5.31. i 6.30.

Tako iz točke HSFI-a 6.30. proizlazi da se metoda revalorizacije **treba primijeniti na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine**. Isto je točkom HSFI-a 5.31. propisano i za nematerijalnu imovinu **uz iznimku nematerijalne imovine za koju ne postoji aktivno tržište**, a koja se u tom slučaju isključuje iz skupine koja se mjeri metodom revalorizacije te se mjeri metodom troška. No, ovo isključenje primjenjuje se i na materijalnu imovinu, što je vidljivo iz definicije modela revalorizacije dane u HSFI-u 6.32.



**ističemo...**

**Ako se pojedina dugotrajna imovina revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu** kojoj pripada ta dugotrajna imovina. Iz skupine se za potrebe mjerenja isključuje se nematerijalna imovina za koju ne postoji aktivno tržište i materijalna imovina za koju se ne može utvrditi fer vrijednost.

### 2.2. Uvjet za primjenu metode revalorizacije

Iz odredbe koja upućuje na izbor metode kod nematerijalne imovine (HSFI 5.32.) razvidno je da kada se izabere model revalorizacije za jednu vrstu nematerijalne imovine, taj model treba primijeniti na cijelu skupinu kojoj ta imovina pripada. No, u istoj odredbi odredbe propisano je da je iz tog zahtijeva izuzeta nematerijalna imovina za koju ne postoji aktivno tržište.

Prema točki HSFI-a 5.3., **aktivno tržište je** tržište na kojem su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni,
- u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i
- cijene su dostupne javnosti.

U Dodatku A MSFI-a 13 - *Mjerenje fer vrijednosti* dana je nešto drugačija definicija aktivnog tržišta:

*“Aktivno tržište je tržište na kojem se odvijaju transakcije predmetnom imovinom, odnosno predmetnim obvezama dovoljno učestalo i u dovoljnom volumenu da omogućuju kontinuitet u informiranju o cijenama.”*

Prema točki HSFI-a 5.36, **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 naknadnu akumuliranu amortizaciju i svaki kasniji akumulirani gubitak od umanjenja.



**ističemo...**

Dakle, iz skupine imovine na koju se primjenjuje metoda revalorizacije treba izdvojiti imovinu za koju ne postoji aktivno tržište. Takva imovina može se mjeriti isključivo primjenom metode troška.

Slično je propisano i za materijalnu imovinu, gdje je primjena metode revalorizacije uvjetovana mogućnošću pouzdanog mjerenja fer vrijednosti. Iz navedenog je jasno da je osnova za primjenu metode revalorizacije mogućnost utvrđivanja fer vrijednosti pa navedenoj temi posvećujemo posebno poglavlje u ovom članku.

### 2.3. Izbor metode - sastavni dio računovodstvenih politika

Početno mjerenje, odnosno mjerenje prilikom priznavanja i materijalne i nematerijalne imovine obavlja se po trošku nabave<sup>1</sup>. No, za svako mjerenje nakon početnog, sukladno točkama HSFI-a 5.31. i 6.30. poduzetnik mora kao računovodstvenu politiku izabrati ili me-

<sup>1</sup> Navedeno je za nematerijalnu imovinu izričito propisano točkom HSFI-a 5.21., dok je primjena ove metode za materijalnu imovinu propisana točkom HSFI-a 6.20.



todu troška ili metodu revalorizacije. Ova mogućnost izbora smatra se izborom računovodstvene politike.

**ističemo...**

Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

Poduzetnik u izboru svojih računovodstvenih politika nije slobodan jer u računovodstvenim politikama treba uvažavati pravila računovodstvenih standarda. Tako se obveznik primjene HSFI-a u računovodstvenim politikama treba držati odredbi navedenog standarda. Ukoliko za određenu računovodstvenu problematiku u HSFI-u nije određena računovodstvena politika, poduzetnik je dužan donijeti odluku o računovodstvenoj politici na temelju odredbi MSFI-a i MRS-ova ili na temelju pravila iz prakse i druge literature.

Kod manjih poduzetnika jednostavnog poslovanja računovodstvene politike neće biti opsežne jer se za velik broj slučajeva primjenjuju jasna pravila, pa je jasno koja se pravila primjenjuju samom izjavom da je računovodstvena politika poduzetnika usklađena s odredbama HSFI-a.

**Međutim u dva slučaja poduzetnik se ne može koristiti ovim pojednostavljenjem.**

**Prvi slučaj** je kada određeni poslovni događaj nije predviđen odredbama HSFI-a, ili bi njegovo prikazivanje po pravilima HSFI-a ugrozilo istinitost podataka prikazanih u financijskim izvještajima. U takvom slučaju poduzetnik u računovodstvene politike treba unijeti pravila propisana drugim izvorima. Za obveznike HSFI-a to su prvenstveno odredbe MSFI-a koje su kompleksnije i imaju rješenja za mnoge poslovne događaje koji nisu spomenuti u odredbama HSFI-a. No, osim odredbi HSFI-a poduzetnik se ima pravo poslužiti i pravilima koje proizlaze iz prakse ili stručne literature.

**Drugi slučaj** je kada je odredbama HSFI-a omogućen izbor i propisana obveza objavljivanja izbora kao dio računovodstvenih politika, što je upravo slučaj s primjenom metode revalorizacije. Tako je točkom HSFI-a 6.30 za mjerenje dugotrajne materijalne imovine propisano da poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili metodu revalorizacije **kao računovodstvenu politiku**. Istoznačna, ali jasnija formulacija, dana je točkom HSFI-a 5.31. za dugotrajnu nematerijalnu imovinu:

*“U svojoj računovodstvenoj politici poduzetnik treba izabrati ili model troška ili model revalorizacije.”*

Dakle, već s prvim poduzetničkim aktivnostima, računovodstvene politike svih poduzetnika moraju za dugotrajnu materijalnu imovinu i dugotrajnu nematerijalnu imovinu sadržavati rečenicu iz koje je vidljivo koju metodu mjerenja su izabrali.

U većini slučajeva, manji poduzetnici s jednostavnijim poslovanjem izabiru metodu troška za mjerenje i dugotrajne materijalne i dugotrajne nematerijalne imovine. To znači da će u slučaju želje da se određena dugotrajna imovina mjeri po metodi revalorizacije biti dužni provesti promjenu računovodstvene politike mjerenja određene skupine dugotrajne imovine.

**ističemo...**

Računovodstvene politike u vezi načina mjerenja dugotrajne imovine naknadno se mijenjaju odgovarajućom **odlučkom o promjeni računovodstvene politike**.

Pri promjeni računovodstvene politike postupa se prema odredbama **HSFI-a 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške**, o čemu smo detaljno pisali u članku “Računovodstvene politike i promjene računovodstvenih procjena”, koji je objavljen u ovom broju časopisa.

**2.4. Razlika između metode troška i metode revalorizacije**

Kod primjene metoda troška u mjerenju dugotrajne materijalne imovine, kod procjenjivanja vrijednosti primjenjuje se pravilo iz točke HSFI-a 6.51.

*“Na svaki datum izvještavanja poduzetnik **treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti umanjena**. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine.”*

**Nadoknadivi iznos definiran je** točkom HSFI-a 6.52 kao nadoknadivi iznos viši iznos usporedbom fer neto prodajne vrijednosti jedinice koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. Nije uvijek nužno odrediti fer vrijednost imovine minus troškovi prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.

Iz ovih pravila jasno je da kod primjene metode troška može doći do umanjenja imovine, dok je iz pojašnjenja iz HSFI-a 6.52 razvidno da u slučaju kada umanjenja nema, nema zahtjeva za procjenjivanjem, što znači da se povećanje vrijednosti imovine ne provodi.

Pravila dana točkama HSFI-a 6.63 do 6.66. upućuju da se **umanjenja nastala na dugotrajnoj materijalnoj imovini iskazuju kao gubitak razdoblja**. Na svaki datum izvještavanja treba procjenjivati da li i dalje postoji gubitak, te kada se ocijeni da ne postoji treba ga ukinuti. Točkom HSFI 6.68. propisano je postupanje kod ukidanja gubitka od umanjenja:

*“Ukidanje gubitka od umanjenja za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobiti i gubitka, osim ako je imovina priznata u revaloriziranom iznosu.”*

Ukidanjem gubitka, dakle doći će do povećanja knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, no točkom HSFI-a 6.67 ističe se da **takvo povećanje radi ukidanja gubitka od umanjenja imovine ne treba prelaziti knjigovodstvenu vrijednost koja bi se mogla odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za tu imovinu u ranijim godinama**.

U točki HSFI-a 5.51. navedeno je da se odredbe o umanjenju dugotrajne materijalne imovine na odgovarajući način primjenjuju i za dugotrajnu nematerijalnu imovinu.

Kod primjene metode troška ne govorimo o smanjenju i povećanju vrijednosti imovine već o smanjenju vrijednosti i ukidanju smanjenja vrijednosti, ili iz drugog kuta gledano, ostvarenim gubitcima na imovini i ukidanjima tih gubitaka u kasnijem ili kasnijim razdobljima. Ova pravila prikazujemo i shematski:

**TELEFON ZA KONZULTACIJE****Ponedjeljkom i četvrtkom**

od 11.00 do 15.30 sati,

**utorkom, srijedom i petkom**

od 8.30 do 13.00 sati.

**01/48 36 046 i 01/49 21 739**

Slika 1.



Slika 2.



Osnovna razlika između mjerenja metodom troška u odnosu na mjerenje metodom revalorizacije je u mogućnosti da se izborom metode revalorizacije iskazuju i povećanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine, što nije moguće kada se imovina mjeri metodom troška.



**ističemo...**

Izborom metode revalorizacije omogućujemo da se vrijednost dugotrajne materijalna i nematerijalna imovine revalorizacijski umanjuje (revalorizacija na niže) ili revalorizacijski uvećava (revalorizacija na više).

## 2.5. Amortizacija i revalorizacija

Izbor metode revalorizacije značajno utječe na kompleksnost praćenja korištenja dugotrajne imovine na kojoj se primjenjuje metoda revalorizacije. To se osobito odnosi na dugotrajnu imovinu koja se

amortizira pa ovim poglavljem ističemo utjecaj mjerenja po metodi revalorizacije na amortiziranu imovinu, ali i značaj akumulirane amortizacije i amortizacijskog troška na primjenu postupka revalorizacije te na prijenos dijela revalorizacijske rezerve na zadržanu dobit. No prije toga ističemo slijedeću činjenicu vezanu uz obračun amortizacije:



**ističemo...**

**Uvođenjem metode revalorizacije na određenu skupinu imovine, ne prestaje se s postupkom obračuna amortizacije, ali mogu nastati zahtjevi za njezinom prilagodbom.**

Dakle, na određenoj skupini dugotrajne imovine istovremeno može biti obavljan postupak revalorizacije i amortizacije. Stoga je interesantno istaći na koji način amortizacije utiče na revalorizaciju i obrnuto, što pojašnjavam u odvojenim poglavljima.

### 2.5.1. Učinak amortizacije na revalorizaciju

Ako dugotrajna materijalna imovina nema ograničen vijek trajanja<sup>2</sup> ili je vijek trajanja dugotrajne nematerijalne imovine neodrediv<sup>3</sup>, na takvoj imovini ne provodi se amortizacija. U tom slučaju postupak revalorizacije je jednostavan jer se obavlja samo na jednoj stavci imovine.

Međutim, na imovini na kojoj se obračunava amortizacija, odnosno koja je u poslovnoj knjizi iskazana na kontima nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti (akumulirane amortizacije), odredbama računovodstvenih standarda ravnopravno su ponuđene dvije inačice ili načela primjene metode revalorizacije:

- A - revalorizacija bruto knjigovodstvene vrijednosti<sup>4</sup> i
- B - revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti.

Poduzetnik ima potpunu slobodu pri odlučivanju da li će koristiti bruto ili neto metodu revalorizacije. U poglavlju 5.1 ovog članka prenosimo računovodstvena pravila kojima su propisane obje gore navedene metode revaloriziranja, te na istom poslovnom događaju primjenjujemo i bruto i neto metodu kako bismo prikazali učinak svake od njih i usporedili razlike.

### 2.5.2. Učinak revalorizacije na amortizaciju

Odnos revalorizacije i amortizacije možemo promatrati i s aspekta učinka primjene revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti kojom se podiže osnovica za obračun amortizacije. Iz tog razloga primjenom iste stope amortizacije na tako povećani iznos, imovina bi imala produženi vijek trajanja što nije ispravno. Iz tog razloga potrebno je prilagoditi amortizacijsku stopu kako bi odgovarala očekivanom vijeku trajanja. Smatramo prikladnim da se u slučaju takvog zahtjeva pokrene i postupak preispitivanja računovodstvene procjene vijeka trajanja i visine ostatka vrijednosti (koja se ne amortizira) te prilagodbi amortizacijske stope pristupili sa osvježenom procjenom vijeka trajanja dugotrajne imovine. Navedenu problematiku detaljnije pojašnjavam u poglavlju 5.3. ovog članka.

## 3. Fer vrijednost - polazišna veličina

Fer vrijednost utvrđuje se na tržištu i često se za fer vrijednost koristi i pojam tržišne vrijednosti. Dodatno, u odredbama MSFI-a

- 2 To se primjerice kod dugotrajne materijalne imovine odnosi na zemljišta, šume i slične obnovljive prirodne resurse, knjige u knjižnicama koje imaju trajnu vrijednost, spomenici kulture, slike i druga umjetnička djela trajne vrijednosti).
- 3 Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe se ne amortizira već se testira na umanjenje (HSFI 5.42).
- 4 Radi jednostavnosti u pojedinim rečenicama koristit ćemo termin bruto metoda revalorizacije.



do 2008 godine na mjestima na kojima se sada koristi pojam fer vrijednosti stajao je pojam tržišna vrijednost<sup>5</sup>. Međutim ova dva pojma treba razlikovati, a osnova za razlikovanje je svrha za koju se koriste. Naime, **fer vrijednost** je subjektivna veličina koja se koristi za potrebe mjerenja pozicija finansijskih izvještaja. Fer vrijednost se može definirati i kao vrijednost koju je tržište stvorilo za stavku koja se promatra. Tržišna vrijednost je trenutna cijena po kojoj se trguje određenom imovinom ili obvezom, koja je konkretna (nije izvedena) i odgovara trenutnim željama ugovornih strana.<sup>6</sup>

### 3.1. Utvrđivanje fer vrijednosti prema odredbama HSFI-a

Iz točaka HSFI-a 6.30 i 5.33 koje opisuju postupak mjerenja modelom revalorizacije jasno je da se radi o usklađivanju knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne materijalne imovine s njezinom fer vrijednosti.



#### ističemo...

Dakle, da bi se primijenio postupak revalorizacije potrebno je znati koja je fer vrijednost dugotrajne materijalne ili nematerijalne imovine na dan procjene.

U HSFI-ima je dano sedam definicija fer vrijednosti za različite oblike imovine. Za dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu fer vrijednost je definirana na identičan način točkama HSFI-a 5.6. i 6.7:

*“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.”*

Dodatna definicija dana je točkom HSFI-a 6.33. za određene oblike materijalne imovine. **Tako je fer vrijednost:**

- za zemljišta i zgrade – obično njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji.
- za postrojenje i opremu obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom.

Točkom HSFI-a 6.54 upućuje se poduzetnik da za imovinu kojom se ne trguje na aktivnom tržištu utvrdi fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje. No, u nastavku se naglašava da to ponekad neće biti moguće, budući da ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene iznosa koji se može dobiti od prodaje imovine po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana.



#### ističemo...

Kada ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene za nadoknadiivi iznos imovine može se uzeti vrijednost imovine u upotrebi (HSFI 6.54).

Ovo pojednostavljenje za dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu uvjetovano je točkama HSFI-a 5.53 i 6.55. Tako se prema navedenim odredbama fer vrijednost imovine za koju ne postoje usporedne tržišne transakcije može pouzdano izmjeriti ako:

(a) promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili

<sup>5</sup> U hrvatskim prijevodima MSFI-a smatramo da ove izmjene naziva nisu dosljedno primijenjene, pa se u nekim odredbama za fer vrijednost i dalje koristi pojam tržišna vrijednost. Izuzev u MSFI-u 13 u drugim standardima može se pronaći i hrvatska kovanica za fer vrijednost- poštena vrijednost.

<sup>6</sup> Izvedeno iz članka “Fer vrijednost u odnosu na tržišnu vrijednost”, izvor : hr.know-base.net

(b) se vjerojatnosti različitih procjena u tom rasponu mogu razumno ocijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti.

Osim navedenih odredbi, u odredbama HSFI-a nema drugih odredbi koje bi pomogle u razjašnjavanju pojmova kao što je uobičajena transakcija ili razumna procjena. Stoga se je uputno pri utvrđivanju fer vrijednosti poslužiti se odredbama Međunarodnog standarda finansijskog izvještavanja u kojima je utvrđivanju fer vrijednosti posvećen čitav MSFI 13 - *Mjerenje fer vrijednosti*. U nastavku u zasebnim poglavljima relevantnim točkama ovog MSFI-a pojašnjavamo mjerenje fer.

### 3.2. MSFI 13 - standard posvećen mjerenju fer vrijednosti

Iz točaka 5. do 8. MSFI-a 13. jasno je da je djelokrugom ovog standarda obuhvaćeno upravo mjerenje fer vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.

Prema točki 9. MSFI-a 13, fer vrijednost je definirana kao **cijenu koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine** ili plaćena za prijenos neke obveze<sup>7</sup> u **urednoj transakciji među tržišnim sudionicima na datum mjerenja**. Šira definicija dana je točkom 24. istog standarda:



#### ističemo...

Fer vrijednost je cijena cijenu koja bi bila ostvarena na datum mjerenja prodajom neke stavke imovine... u urednoj transakciji na glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu pod postojećim tržišnim uvjetima, tj. izlazna cijena, neovisno o tome je li ona neposredno vidljiva ili procijenjena nekom drugom metodom vrednovanja.

Točkom B2 Dodatka B MSFI-a 13 dana je **uputa o pristupu mjerenju fer vrijednosti**. Za potrebe mjerenja fer vrijednosti imovine i obveza pojašnjeno je da mjerenje fer vrijednosti ima za cilj procijeniti cijenu po kojoj bi imovina bila prodana na datum mjerenja pod sadašnjim tržišnim uvjetima. Da bi izmjerio pokazatelj fer vrijednosti, subjekt je dužan utvrditi sljedeće:

(a) imovinu koja je predmetom mjerenja (u skladu sa svojom obračunskom jedinicom);

(b) kod nefinancijske imovine, premisu vrednovanja koja je primjerena za njeno vrednovanje (u skladu s maksimalnom i najboljom mogućom uporabom imovine);

(c) glavno, odnosno najpovoljnije tržište za predmetnu imovinu;

(d) tehniku ili tehnike vrednovanja primjerene za određivanje mjere fer vrijednosti razmatrajući dostupnost podataka koji će se koristiti za izvođenje ulaznih podataka koji odražavaju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene predmetne imovine, kao i razinu unutar hijerarhije mjera fer vrijednosti kojoj ti ulazni podaci pripadaju.

Točkama 11. do 21. MSFI-a 13. pojašnjeni su **pojmovi glavnog tržišta, odnosno najpovoljnijeg tržišta**, te način izbora s kojeg tržišta cijenu koristiti kao mjeru fer vrijednosti na dan mjerenja.

<sup>7</sup> Obzirom da se standard istovremeno koristi i za mjerenje fer vrijednosti obveza, u definicije i pojašnjenja uključena su pojašnjenja i za mjerenje obveza. Ova pojašnjenja isključivat ćemo iz daljnijeg teksta kako bismo se koncentrirali na dio odredbi koji se odnose na imovinu.



- 17) *Subjekt nije dužan temeljito istražiti sva moguća tržišta da bi odredio koje je glavno, odnosno, ako glavnog tržišta nema, najpovoljnije tržište, ali je dužan uzeti u obzir sve informacije koje su praktično dostupne. Ako ne postoji suprotan dokaz, glavnim tržištem, odnosno najpovoljnijim tržištem u nedostatku glavnog tržišta smatra se tržište na kojem bi subjekt uobičajeno sklopio transakciju prodaje imovine, odnosno prijenosa obveze.*
- 18) *Ako za predmetnu stavku imovine, odnosno obveze postoji glavno tržište, mjera fer vrijednosti predstavlja cijenu na tom tržištu, neovisno o tome je li ona vidljiva neposredno ili procijenjena nekom drugom metodom vrednovanja, čak i ako je cijena na datum mjerenja na nekom drugom tržištu možda povoljnija.*
- 19) *Subjekt mora na datum mjerenja imati pristup glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu. Budući da različiti subjekti (te različiti segmenti djelatnosti u samim subjektima) koji se bave različitim djelatnostima mogu imati pristup različitim tržištima, glavno, odnosno najpovoljnije tržište za istu stavku imovine, odnosno obvezu može se razlikovati zavisno od subjekta, odnosno djelatnosti unutar samih subjekata. Prema tome, glavno, odnosno najpovoljnije tržište, a time i tržišni sudionici, promatraju se iz perspektive dotičnog subjekta, što omogućuje uvažavanje razlika između subjekata, odnosno među subjektima različitih djelatnosti.*
- 20) *Premda subjekt mora imati mogućnost pristupa tržištu, on ne mora biti u mogućnosti prodati određeno sredstvo, odnosno prenijeti određenu obvezu na datum mjerenja da bi bio u mogućnosti izmjeriti fer vrijednost na temelju cijene na tom tržištu.*
- 21) *Čak i ako ne postoji vidljivo tržište kao izvor informacija o prodajnim cijenama neke stavke imovine, odnosno cijenama koje se plaćaju za neke obveze na datum mjerenja, mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se transakcija odvija na taj datum gledano iz perspektive tržišnog sudionika koji drži predmetnu stavku imovine, odnosno ima predmetnu obvezu. Tako pretpostavljena transakcija tvori osnovu za procjenjivanje cijene po kojoj će imovina biti prodana, odnosno obveza prenesena.*

Citirane odredbe mali su dio MSFI-a13 koji sadrži ukupno 99 članaka te tri dodatka sa preko 50 članaka s pojašnjenjima. Veliki dio standarda odnosi se na financijsku imovinu. Za potrebe utvrđivanja fer vrijednosti materijalne i nematerijalne dugotrajne imovine relevantne su slijedeće točke MSFI-13:

- pojašnjenja pojma tržišnih sudionika za koje vrijedi pretpostavka da djeluju u svom najboljem ekonomskom interesu (točke 22-23).
- pojašnjenje cijene i isključivanja transakcijskih troškova na mjerenje fer vrijednosti imovine (točke 24-26)
- primjena na nefinancijsku imovinu (točke 27-33)
- tehnike vrednovanja i ulazni podaci u tehnikama vrednovanja (točke 61-71).
- hijerarhija fer vrijednosti (točke 72-75).

Završne odredbe MSFI-a13 odnose se na objavljivanje povezanih s mjerenjem fer vrijednosti.

### 3.3. Zaključno o utvrđivanju fer vrijednosti

Za utvrđivanje fer vrijednosti poduzetnik može koristiti tvrtke ili ovlaštene procjenitelje koje se bave procjenom vrijednosti, koje

će pri vrednovanju koristiti više metoda kako bi ocijenile koja daje rezultat koji ispravno odražava vrijednosti imovine. Takva praksa međutim nije praktična za svaku pojedinačnu imovinu ili skupinu. U zaključku danog u članku "Fer vrijednost u odnosu na tržišnu vrijednost"<sup>8</sup> metoda fer vrijednosti (što se praktično odnosi i na metodu revalorizacije) istaknuta je kao najbolja praksa u industriji, ali se pri tome ističe da utvrđivanje fer vrijednosti može biti i teško i skupo, osobito u slučaju kada se radi o imovini za koju nema otvorenog tržišta.

Stoga je interesantna uputa iz točke HSFI-a 6.33. prema kojoj je za postrojenja i opremu dana jednostavna formulacija po kojoj se fer vrijednost utvrđuje procjenom, dok je za nekretnine navedeno da je uobičajeno da fer vrijednost utvrđuju profesionalni kvalificirani procjenitelji. Kada procjenu obavlja poduzetnik samostalno treba imati na umu da je odredbama HSFI-a 3 propisano da je u slučaju nadzora utvrđene fer vrijednosti imovine, poduzetnik dužan, na zahtijev nadzornog tijela, predočiti prikaz primijenjene metodologije procjene. O posljedicama i rizicima ove kompleksnosti utvrđivanja fer vrijednosti pisali smo u posljednjem poglavlju ovog članka.

## 4. Revalorizacija i porez na dobit

Imovina koja se revalorizira stvara i određene porezne učinke u smislu poreza na dobit. Pravila koje uređuju porezni učinak revalorizirane imovine odnose se na priznavanje vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine, a propisana su:

- **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, 32/20 i 138/20) te
- **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, 59/20 i 1/21).

Formiranje revalorizacijske rezerve (kod revalorizacije na više) stvara nerealizirani gubitak koji se ne iskazuje u računu dobiti i gubitka, niti povlači obvezu uvećanje osnovice poreza na dobit u Obrascu PD. Međutim kod realizacije imovine računovodstveni standardi upućuju da se revalorizacijska rezerva prenosi u zadržanu dobit, a porezni propisi zahtijevaju da se taj prijenos iskaže kao povećanje osnovice poreza na dobit. Ovaj porezni učinak revalorizacije na više dovodi do obveze knjiženja odgođene porezne obveze. Kod revalorizacije na niže može se dogoditi da ukupno umanjjenje prelazi porezno dozvoljene rashode po osnovi umanjenja vrijednosti dugotrajne imovine. U tom slučaju nastaje privremeno nepriznat trošak, koji će biti priznat u nekom od kasnijih razdoblja. Pod određenim uvjetima ovaj porezni učinak treba iskazati kao odgođenu poreznu imovinu.



### ističemo...

Odredbe propisa koji uređuju porez na dobit povezane su s metodom revalorizacije kroz dva aspekta:

- 1) nastajanje privremenih poreznih razlika **zbog revalorizacije na niže** ➔ koje može stvoriti obvezu knjiženja odgođene porezne imovine
- 2) nastajanje privremenih poreznih razlika **zbog revalorizacije na više** ➔ zbog koje nastaje obveza knjiženja odgođene porezne obveze.

Ova dva porezna aspekta revalorizacije pojašnjavamo u nastavku u odvojenim poglavljima.



## 4.1. Privremene porezne razlike kod revalorizacije na niže

### 4.1.1. Porezni učinak

Prema članku 12. st. 1. Zakona o porezu na dobit, amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje se kao rashod u svoti obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi **primjenom godišnjih amortizacijskih stopa** iz stavka 5. istog članka Zakona koji citiramo:

*“(5) Godišnje amortizacijske stope utvrđuju se prema amortizacijskom vijeku za svrhe oporezivanja, za pojedine su grupe dugotrajne imovine:*

- 1) za građevinske objekte i brodove veće od 1000 BRT, (20 godina), 5%,
  - 2) za osnovno stado, osobne automobile (5 godina), 20%,
  - 3) za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju (4 godine), 25%,
  - 4) za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže (2 godine), 50%,
  - 5) za ostalu nespomenutu imovinu (10 godina), 10%.
- (6) Godišnje amortizacijske stope iz stavka 5. ovoga članka mogu se podvostručiti.”*

Prema članku 12. stavku 22. Zakona o porezu na dobit, 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.



#### ističemo...

Rashod iskazan zbog primjene revalorizacije na niže ulazi u definiciju vrijednosnog usklađenja iz gore navedene odredbe Zakona o porezu na dobit, kao i rashod ostvaren obračunom amortizacije.

To znači da će se iznos iskaz kao rashod od amortizacije zbrojiti s rashodom koji je nastao kao posljedica revalorizacije, te će se tako utvrđeni ukupni iznos vrijednosnog usklađenja usporediti sa iznosom koji se dobije primjenom stopa iz članka 5. Zakona o porezu na dobit.

Postupanje s tako utvrđenom razlikom jasno je propisano člankom 22. stavkom 12. Pravilnika o porezu na dobit:<sup>9</sup>

*“Poreznom obvezniku iz članka 12. stavka 22. Zakona razlika između iznosa utvrđenog vrijednosnim usklađenjem dugotrajne imovine<sup>9</sup> i iznosa utvrđenog primjenom propisanih amortizacijskih stopa iz stavka 5. toga članka Zakona nije porezno priznati rashod”*

Dakle, ako je za određenu dugotrajnu imovinu već iskazan trošak amortizacije koji odgovara iznosu dobivenom primjenom stopa iz članka 12. stavka 5. Zakona o porezu na dobit, nema prostora za priznavanje rashoda dobivenog primjenom metode revalorizacije pa će čitav iznos biti nepriznat. Tek, u slučaju kada se za obračun amortizacije koriste niže stope od onih propisanih gore navedenom odred-

bom Zakona o porezu na dobit, postojat će mogućnost da se dio rashoda dobivenog primjenom metode revalorizacije porezno prizna.



#### ističemo...

Nepriznati dio vrijednosnog usklađenja unosi se u **redni broj 18** Obrasca PD: **Amortizacija iznad propisanih stopa** (čl. 12. st. 5. i 6. i čl. 22. Pravilnika).

Porezni obveznik koji u obračunskom razdoblju iskazuje rashode od vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine uz prijavu poreza na dobit obvezno prilaže i posebnu evidenciju o iznosima porezno priznatih rashoda amortizacije dugotrajne imovine utvrđene na način propisan čl. 12. Zakona i čl. 22. Pravilnika te iznose vrijednosnog usklađenja, od početka korištenja određene dugotrajne imovine (čl. 22. st. 13. Pravilnika).

### 4.1.2. Evidentiranje odgođene porezne imovine

Odgođena porezna imovina evidentira se u slučaju kada se čitavo ili dio smanjenja vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine zbog revalorizacije na niže ne priznaje u obrascu PD kao rashod, već će biti priznato kao rashod u jednom ili više kasnijih poreznih razdoblja.



#### ističemo...

Evidentiranjem odgođene porezne imovine sprječavamo da privremeno više plaćeni porez smanji dobit razdoblja za koji je plaćen.

**Odgođena porezna imovina** definirana je točkom HSFI-a 14.12.:

***Odgođena porezna imovina** – je iznos poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnose se na:*

- a) *privremene razlike koje se mogu odbiti,*
- b) *prenesene neiskorištene porezne gubitke, i*
- c) *prenesene neiskorištene porezne olakšice.*

Prema točki 14.13. privremene razlike koje se mogu odbiti (odbitne privremene razlike) imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena

Iz navedenih odredbi razvidno je da se odgođena porezna imovina treba priznati kada je računovodstvena osnovica imovine ili obveza niža od porezne osnovice.



#### ističemo...

Upravo **odbitne privremene razlike** mogu nastati zbog primjene članka 12. stavka 22. Zakona o porezu na dobit na **iznos vrijednosnog usklađenja temeljem revalorizacije na niže dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine** (vidi prethodno poglavlje).

Dakle, kada se u poreznom razdoblju, primjenom metode revalorizacije, utvrdi umanjeno imovine koje zajedno s akumuliranom amortizacijom prelazi iznos amortizacije obračunat primjenom redovnih stopa iz članka 12. stavka 5. Zakona, razlika koja nastaje u tom po-

<sup>9</sup> Prema članku 22. stavku 1. iz ovog iznosa treba isključiti vrijednosno usklađenje koje je nastalo zbog izvanrednog oštećenja na temelju vjerodostojne dokumentacije.

reznom razdoblju biti će iskazana na red. br. 18. Obrasca PD. Upravo taj iznos može biti osnovica za obračun porezne imovine.

Treba naglasiti da riječ "može" nije slučajno upotrijebljena. Naime, za razliku od priznavanja porezne obveze koja nema dodatne uvjete priznavanja, **priznavanje porezne imovine**, prema točki HSFI-a 14.23., **uvjetovano je vjerojatnošću da će oporeziva dobit biti raspoloživa u budućim razdobljima.**



### ističemo...

Navedeno znači da će se porezna imovina zbog revalorizacije **evidentirati samo u slučaju kada se u razdobljima iskoristivosti te imovine očekuje ostvarenje oporezive dobiti.**

Prema *Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja* (Nar. nov., br. 95/16 i 144/20) svi poduzetnici u **financijskom izvještaju BILANCA** moraju iskazati posebno odgođenu poreznu imovinu **pod pozicijom B.5. - Odgođena porezna imovina, dakle unutar pozicije B -DUGOTRAJNA IMOVINA.**

Zbog potrebe odvojenog iskazivanja ovog pasivnog vremenskog razgraničenja i zbog činjenice da ima dugoročni karakter, odgođenu poreznu imovinu u svezi primjene metode revalorizacije u RiPup-ovom kontnom planu iskazujemo na kontu:

- **080 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih privremenih razlika**

Odgođena porezna imovine izračunava se primjenom stope poreza na dobit na privremenu poreznu razliku. Koju stopu poreza na dobit poduzetnik treba primijeniti pojašnjavamo u poglavlju 4.3. ovog članka.

## 4.2. Privremene porezne razlike kod revalorizacije na više

### 4.2.1. Porezni učinak

Porezni učinak kod revalorizacije na više posljedica je oporezivanja koji se odvija u trenutku realiziranja revalorizacijske rezerve. U tom slučaju **računovodstveni standardi daju mogućnost da se revalorizacijska rezerva prenese u zadržanu dobit.**

Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit **za dugotrajnu materijalnu imovinu** ponuđen 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. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti ili gubitka."*

Malo drugačije, ali istoznačno **za dugotrajnu nematerijalnu imovinu** propisano je 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. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se kroz račun dobiti i gubitka."*

Iz navedenog je razvidno da se **umanjenje revalorizacijske rezerve zbog njezina realiziranja** ne provodi kroz račun dobiti i gubitka, već **izravno na zadržanu dobit.** Kakav je porezni tretman takve realizacije jasno je propisano člankom 39. stavkom 2. Pravilnika o porezu na dobit:

*"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."*

Dakle, realizacijom imovine realizira se, odnosno ukida i dio revalorizacijske rezerve i prenosi u zadržanu dobit. Za taj iznos poduzetnik je dužan povećati osnovicu poreza na dobit. Dakle, u dijelu u kojem nije došlo do realizacije dugotrajne imovine u razdoblju kada je revalorizacijom na više povećana njezina vrijednost, neće doći niti do povećanja porezne obveze, ali će do povećanja porezne osnovice doći u razdobljima kada se dijelovi revalorizacijske rezerve prenose u zadržanu dobit.

### 4.2.2. Evidentiranje odgođene porezne obveze

Odgođena porezna obveza evidentira se u razdoblju kada je obračunata revalorizacija na više u dijelu u kojem će se porez na dobit platiti u nekom od budućih razdoblja.



### ističemo...

Evidentiranjem odgođene porezne obveze iskazujemo iznose poreza koji će se platiti u razdobljima u kojima će se realizacijom imovine povećati zadržana dobit.

Naime, njegovim evidentiranjem u razdoblju nastanka revalorizacijske rezerve, omogućujemo da se odgođena porezna obveza razmjerno ukida u razdoblju ili razdobljima u kojem se zbog realizacije dugotrajne imovine provodi prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit. Odgođena porezna obveza **definirana je točkom 14.11.:**

*"Odgođene porezne obveze – jesu iznosi poreza na dobit plativi u budućim razdobljima koji se odnose na oporezive privremene razlike."*

Prema točki HSFI-a 14.13. oporezive privremene razlike imaju za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.



Obveza evidentiranja porezne obveze vezane uz revalorizaciju na više, propisana je točkom HSFI-a 12.41.:

*"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. Isto se primjenjuje i za rezerve fer vrijednosti."*

Prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16 i 144/20) 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 potrebe odvojenog iskazivanja ovog pasivnog vremenskog razgraničenja i zbog činjenice da ima dugoročni karakter, odgođenu poreznu obvezu proizašlu iz primjene metode revalorizacije u konтном planu iskazujemo na kontu:

- **989 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi**

#### 4.3. Koja se stopa poreza na dobit primjenjuje za izračun odgođene porezne obveze i odgođene porezne imovine ?

Iz samih definicija odgođene porezne obveze (HSFI 14.11) i odgođene porezne imovine (HSFI 14.12) razvidno je da visina osim o samom iznosu privremenih poreznih razlika ovisi i o očekivanoj stopi poreza na dobit.

Prema članku 28. Zakona o porezu na dobit (Nar.nov. br. 177/04 do 114/22), porez na dobit plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi:

- 1) **10%** ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 7.500.000,00 kuna, ili
- 2) **18%** ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 7.500.000,01 kuna.

Dakle, odgođena porezna obveza utvrdit će se primjenom jedne od navedenih poreznih stopa ovisno o očekivanim prihodima poduzetnika u razdoblju kada će revalorizacijska rezerva biti prenesena u zadržanu dobit. U primjerima ovog članka pretpostavili smo da će društvo u narednim razdobljima ostvarivati prihode do 7.500.000,00 kuna pa smo pri priznavanju odgođene porezne obveze i odgođene porezne imovine koristili stopu poreza na dobit od 10%. Za razdoblja u kojima se očekuje da će prihodi poreznog obveznika biti jednaki ili veći od 7.500.000,01 kuna kod priznavanja odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze potrebno je primijeniti stopu od 18%.

Kao i svu ostalu imovinu i obveze, i odgođenu poreznu obvezu i odgođenu poreznu imovinu treba mjeriti i naknadno, nakon njezina priznavanja. Pravila naknadnog mjerenja iznosa odgođene porezne obveze i odgođene porezne imovine propisana je točkom HSFI-a 14.34:

*"Odgođene porezne obveze i odgođenu poreznu imovinu treba naknadno mjeriti iznosom koji je jednak početno priznatom iznosu umanjenom za ukinute privremene razlike i usklađene za efekte koji proizlaze iz promjena poreznog zakonodavstva i drugih primjena kako bi odražavale porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji poduzetnik očekuje, na datum bilance, povrat ili podmirenje knjigovodstvenih vrijednosti njegove imovine ili obveza."*

Dakle, odgođenu poreznu imovinu i odgođenu poreznu obvezu umanjivat ćemo tijekom razdoblja za ukinute privremene razlike. Kod odgođene porezne obveze ukidanje nastaje u slučajevima kada se revalorizacijska rezerva prenosi u zadržanu dobit, što smo pojasnili u prethodnom poglavlju. Kod odgođene porezne imovine do ukidanja dolazi prodajom te imovine, odnosno iskazivanjem porezno priznate amortizacije nakon proteka njegova vijeka trajanja.

No, osim umanjenja koje je posljedica ukinute privremene razlike, iz točke HSFI-a 14.34. razvidno je da će se pri naknadnom mjerenju **provjeravati i da li je očekivana stopa poreza na dobit ostala ista ili je treba izmijeniti**. Obzirom da se promjene stope poreza na dobit često mijenjaju unaprijed, odnosno primjena novih stopa se odgađa za jedno ili više budućih poreznih razdoblja, činjenica o promjeni porezne stope može biti poznata prije njene primjene, pa se pri izračunu odgođene porezne obveze i odgođene porezne imovine navedeno treba uzeti u obzir.



**ističemo...**

Društvo prije sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja treba provjeriti da li se na odgođenu poreznu imovinu i odgođenu poreznu imovinu i dalje primjenjuje porezna stopa koja je korištena pri njihovu priznavanju ili je očekivana stopa drugačija zbog izmjene u Zakonu o porezu na dobit ili zbog promjene očekivanog prihoda (vezano uz prag od 7.500.000,00 kuna).

#### 5. Bruto revalorizacija i neto revalorizacija

Na dugotrajnoj imovini koja ima ograničen vijek trajanja, postupkom obračuna amortizacije trošak amortizacijskog iznosa raspoređuje se tijekom njezina vijeka upotrebe. Postupak se provodi tako da se akumulirana umanjenja vrijednosti imovine temeljem obračuna amortizacije prikazuju kao potražni saldo zavisnog konta te dugotrajne imovine.

Kod revalorizacije dugotrajne imovine koja ima iskazano umanjenje na takvom kontu, računovodstvenim pravilima **predviđena sudva načina obračuna revalorizacije koja se razlikuju prema postupanju sa iznosom akumulirane amortizacije**. U nastavku citiramo točku HSFI-a 6.35 kojom je navedeno propisano za materijalnu imovinu:



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

- prepravlja 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 prepravlja se do revaloriziranog iznosa imovine. Ova se metoda često koristi za zgrade.”

Identično je propisano i za nematerijalnu imovinu točkom HSFI-a 5.34.



### ističemo...

Na kraju točke HSFI-a 6.35. naglašeno je da **iznos usklađivanja**, koji se dobije prepravljanjem ili isključivanjem ispravka vrijednosti, čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti.

Iz navedenih odredbi razvidno je da se radi o različitim načinima evidentiranja kod kojih će isti iznos povećanja odnosno smanjenja knjigovodstvene vrijednosti imati drugačiji učinak na neto vrijednost imovine, o čemu treba voditi računa pri obračunu amortizacije na revaloriziranu imovinu. Navedeno objašnjavamo kroz praktičan primjer koji je dat u poglavlju 5.3. ovog članka. U nastavku detaljno pojašnjavamo pravila bruto i neto načina revaloriziranja dugotrajne imovine.

## 5.1. Bruto revalorizacija

Provođenjem revalorizacije na način propisan gore citiranom točkom a) obavit će se razmjerno povećanje nabavne vrijednosti dugotrajne imovine i njegovog zavisnog konta akumulirane amortizacije. Razlika povećanja nabavne vrijednosti i povećanja akumulirane amortizacije kao rezultat daje iznos revalorizacije koja će se evidentirati kao revalorizacijska rezerva umanjena za odgođenu poreznu obvezu. Ovaj način revaloriziranja naziva se **revalorizacijom bruto knjigovodstvene vrijednosti**.

Ovom metodom dakle izmijenit ćemo knjigovodstvenu vrijednost tako da razmjerno povećamo (kod revalorizacije na više) ili smanjimo (kod revalorizacije na niže) iznose na kontima:

- nabavne vrijednosti dugotrajne imovine te
- ispravka vrijednosti dugotrajne imovine (konto akumulirane amortizacije).

Ukoliko smo od osobe ili tijela koje je izvršilo procjenu dobili postotak ili koeficijent povećanja, tada taj postotak (ili koeficijent) izravno primjenjujemo na konto nabavne vrijednosti i na konto ispravka vrijednosti. Ukoliko smo kao podatak dobili iznos fer vrijednosti, do postotka ili koeficijenta doći ćemo izračunom, tako da u omjer stavimo iznos za koji se povećava knjigovodstvena vrijednost i samu knjigovodstvenu vrijednost. Dakle, **postotak revalorizacije dobit ćemo na slijedeći način:**

$$\text{Postotak revalorizacije} = \frac{\text{Fer vrijed.} - \text{Knjigovodstvena vrijed.}}{\text{Knjigovodstvena vrijed.}} \times 100$$

Primjenom ovako dobivenog postotka na konto nabavne vrijednosti i konto ispravka vrijednosti dobit ćemo iznose povećanja. Učinak revalorizacije dobit ćemo kao razliku između iznosa za koji smo povećali nabavnu vrijednost i iznosa za koji smo povećali ispravak vrijednosti.

Prema RiPup-ovom kontom planu **učinak revalorizacije** iskazuje se na odgovarajućem kontu skupine **93 - Revalorizacijske rezerve i rezerve fer vrijednosti**.

Izračun postotka revalorizacije, te izračun učinka revalorizacije primjenom načina revalorizacije koji nazivamo revalorizacijom bruto knjigovodstvene vrijednosti pojašnjavamo kroz primjer.

### Primjer 1. - Primjena revalorizacije bruto knjigovodstvene vrijednosti

Društvo na dan 31.12.2021. na stanju ima poslovni objekt čija nabavna vrijednost iznosi 900.000,00 kn, a ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) iznosi **500.000,00**. Procijenjeno je da je fer vrijednost poslovnog objekta na dan 31.12.2021. 520.000,00 kuna. Obzirom da knjigovodstvena vrijednost objekta na dan 31.12.2021. iznosi **400.000,00** kn (900.000,00 - 500.000,00) radi se značajnom povećanju fer vrijednosti. Društvo prema računovodstvenim politikama na skupinu poslovnih objekata primjenjuje **metodu revalorizacije bruto knjigovodstvene vrijednosti**.

#### Izračun učinka revalorizacije po neto metodi revalorizacije

R.b.	Opis	Iznos
1.	Nabavna vrijednost(konto 0240)	900.000,00
2.	Ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) (konto 0260)	500.000,00
3.	Knjigovodstvena vrijednost (r.b. 1. – r.br. 2.)	400.000,00
4.	<b>Izmjerena fer vrijednost</b>	<b>520.000,00</b>
5.	Povećanje (r.br. 4. – r.br. 3.)	120.000,00
6.	Postotak revalorizacije na više (r.br. 5. / r.br. 3.)	30,00%
7.	Povećanje nabavne vrijednosti(r.br. 1. x25%)	270.000,00
8.	Povećanje ispravka vrijednosti( r.br. 2. x25%)	150.000,00
9.	<b>Učinak revalorizacije na više (r.br. 7. – r.br. 8.)</b>	<b>120.000,00</b>

#### Knjiženja na T kontima:

**Knjiženje 1.:** Primjenom metode revalorizacije bruto knjigovodstvene vrijednosti iznosi na kontima nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti povećavaju se recipročno primjenom stope revalorizacije 30%. Tako se stanje na kontu 0240 povećava se za **270.000,00** kn, a stanje na kontu 0260 povećava se za **150.000,00** kn. Razlika od **120.000,00** kn između navedenih iznosa povećanja čini **učinak revalorizacije na više** koji se za poslovni objekt evidentira na kontu 9311 - *Revalorizacijske rezerve materijalne imovine*.

**Knjiženje 2.:** **Očekivana stopa poreza na dobit u godini prijenosa revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit je 10% pa se provodi knjiženje odgođene porezne obveze primjenom navedene stope na iznos revalorizacijske rezerve.**

0240 Poslovni objekt (nabavna vrijednost)	0260 Ispravak vrijednosti poslovnog objekta
So 900.000,00 (1) 270.000,00	500.000,00 So 150.000,00 (1)
<b>9311 Revalorizacijske rezerve materijalne imovine</b>	
120.000,00 (1)	



9341 Odgođena porezna obveza iz rev. rezervi materijalne dug. imovine (odbitnastavka)	9891 Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine
(2) 12.000,00	12.000,00 (2)

**Napomena:**

- **Pojašnjenje r.br. 5 do r.br. 9:** Povećanje knjigovodstvene vrijednosti nazivamo još i učinkom revalorizacije, no tu veličinu koristimo za izračun **postotka revalorizacije** (r.br. 6) koji ćemo potom primijeniti na **nabavnu vrijednost** (r.br. 7.) i na **ispravak vrijednosti** (r.br. 8). Razlika između ova dva redna broja (r.br. 7. i r.br.8.) daje učinak revalorizacije (r.br. 9), koji ujedno predstavlja i ukupno povećanje knjigovodstvene vrijednosti koji je već izračunat u r.br. 5. Pri izračunu treba voditi računa da zaokruživanje postotka može dovesti do odstupanja između veličine dobivene u r.br.9 i veličine na r.br. 5. Odstupanje ćemo izbjeći ako postotak ne zaokružujemo, već ga primijenimo sa svim decimalama. No, obzirom da se takva odstupanja knjigovodstveno ne smatraju značajnima, smatramo da nema zapreke niti za primjenom postotka zaokruženog na dvije decimale.

**5.2. Neto revalorizacija**

**Provođenjem revalorizacije na način propisan gore citiranom točkom b)** iz nabavne vrijednosti prvo će se isključiti akumulirana amortizacija. Tako dobiveni iznos predstavlja neto vrijednost imovine koja se potom korigira za iznos revalorizacije. Ovaj način revaloriziranja naziva se **revalorizacijom neto knjigovodstvene vrijednosti**.

**Primjer 2. - Primjena revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti**

Društvo na dan 31.12.2021. na stanju ima poslovni objekt čija nabavna vrijednost iznosi 900.000,00 kn, a ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) iznosi **500.000,00**. Procijenjeno je da je fer vrijednost poslovnog objekta na dan 31.12.2021. **520.000,00** kuna. Obzirom da knjigovodstvena vrijednost objekta na dan 31.12. iznosi **400.000,00** kn (900.000,00 - 500.000,00) radi se o značajnom povećanju fer vrijednosti. Društvo prema računovodstvenim politikama na skupinu poslovnih objekata **primjenjuje metodu revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti**.

**Izračun učinka revalorizacije po neto metodi revalorizacije**

R.b.	Opis	Iznos
1.	Nabavna vrijednost(konto 0240)	900.000,00
2.	Ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) (konto 0260)	500.000,00
3.	Knjigovodstvena (neto) vrijednost (r.b. 1. – r.br. 2.)	400.000,00
4.	Izmjerena fer vrijednost	520.000,00
5.	Učinak revalorizacije na više (r.br. 4. – r.br. 2.)	120.000,00

Knjiženja na T kontima:

**Knjiženje 1.a:** Primjenom metode revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti prvo se izračunava knjigovodstvena vrijednost ili neto vrijednost imovine na način da se iznos na kontu nabavne vrijednosti umanj za iznos iskazan na kontu ispravka vrijednosti.

**Knjiženje 1.b.:** Utvrđena knjigovodstvena vrijednost na kontu 0240 i 0260 (**400.000,00** kn) uvećava se na kontu 0240 za **120.000,00** kn kako bi saldo na tim kontima odgovarao procijenjenoj fer vrijednosti dugotrajne imovine (**520.000,00** kn). Protustavka

u iznosu od **120.000,00** kn evidentira se na kontu 9311 -*Revalorizacijske rezerve materijalne imovine*.

a razlika između procijenjene fer vrijednosti (520.000,00 kn) i knjigovodstvene vrijednosti (400.000,00)

**Knjiženje 2.:** Očekivana stopa poreza na dobit u godini prijenosa revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit je 10% pa se provodi knjiženje odgođene porezne obveze primjenom navedene stope na iznos revalorizacijske rezerve.

0240 Poslovni objekt (nab.vrijed.)	0260 Isprav. vrijed. poslovnog objekta
So 900.000,00 (1a) - 500.000,00 (1b) 120.000,00	500.000,00 So - 500.000,00 (1a)

9311 Revalorizacijske rezerve materijalne imovine
120.000,00 (1b)

9341 Odgođena porezna obveza iz rev. rezervi materijalne dug. imovine (odbitnastavka)	9891 Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine
(2) 12.000,00	12.000,00 (2)

**5.3. Razlika između bruto i neto revalorizacije i njihov učinak na obračun amortizacije**

Razlika između bruto i neto revalorizacije je u visini nabavne vrijednosti dugotrajne imovine, odnosno u činjenici da se neto metodom isključuje ispravak vrijednosti. U nastavku dajemo tabelarni prikaz učinka bruto i neto metode.

Konto	Opis	Stanje nakon revalorizacije	
		Bruto metoda	Neto metoda
0240	Nabavna vrijednost(konto 0240)	1.170.000,00	520.000,00
0260	Ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija) (konto 0260)	650.000,00	0,00
	Izmjerena fer vrijednost(r.br. 1. - r.br. 2)	520.000,00	520.000,00

Dakle, nakon primjene obje metode knjigovodstvena vrijednost odgovara procijenjenoj fer vrijednosti na dan 31.12.2021, no različito je iskazana nabavna vrijednosti. Primjenom stope od 10% na iznos od **1.170.000,00** kn dugotrajna imovina biti će u cijelosti otpisana u slijedeće 4 godine. No, primjenom iste te stope na iznos od **520.000,00** produžit će vijek trajanja dugotrajne imovineza slijedećih 6 godina. Ukoliko želimo zadržati isti vijek trajanja potrebno je izračunati novu stopu otpisa.

U suštini ovaj problem, osobito u slučaju nekretnina, često je uzrokovan i neprocjenjivanjem ili površnim procjenjivanjem ostatka vrijednosti. Definiciju pojma ostatka vrijednosti možemo pronaći i u točki 6. MRS-a 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*:

*“Ostatak vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutačno dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da starost imovine i stanje odgovaraju onima koji se očekuju na kraju korisnoga vijeka uporabe.”*

Prema točki HSFI-a 6.46, ostatak vrijednosti i korisni vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svakog izvještajnog razdoblja te ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjene u računovodstvenim procjenama, a u skladu s HSFI-om 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.



### ističemo...

Na ostatak vrijednosti ne obračunava se amortizacija.

Drugim riječima osnovicom za obračun amortizacije smatra se iznos koji se dobije tako da se nabavna vrijednost umanjuje za ostatak vrijednosti.

U praksi se uvriježilo pojednostavljenje da se ostatak vrijednosti ne procjenjuje. Smatramo da je ovo pojednostavljenje primjenjivo na većinu pokretnina, obzirom da uglavnom možemo tvrditi da ne postoji pouzdanost u procjeni ostatka vrijednosti, ili je pak ostatak vrijednosti zanemariv pa greška nastala njegovim neprocjenjivanjem nije značajna. No, u slučaju nekretnina smatramo da ovakva obrazloženja često nisu realna. Dio zahtjeva za revalorizacijom dugotrajne imovine često i jest posljedica neprocjenjivanja ostatka vrijednosti, koji nije beznačajan, a ne možemo tvrditi da ne postoji pouzdanost njegova procjenjivanja.

Stoga upućujemo poduzetnike da imovini koju revalorizira pažljivo pristupi, a osobito nekretninama. Naime, primjena metode revalorizacije ima smisla samo kada se ozbiljno pristupi i računovodstvenoj procjeni njezina vijeka trajanja i ostatka vrijednosti. Neispravno utvrđena stopa amortizacije uz dodatan problem neprocjenjivanja ili pogrešnog procjenjivanja ostatka vrijednosti dovest će ponovo do značajnog odstupanja knjigovodstvene vrijednosti imovine u odnosu na njenu fer vrijednosti, čime nastaje zahtjev za ponovnom provedbom postupka revalorizacije.

## 6. Evidentiranje u poslovnim knjigama

Mogućnost povećanja vrijednosti imovine glavna je razlika u odnosu na metodu troška kod koje je moguće samo umanjenje vrijednosti imovine.



### ističemo...

Metodom revalorizacije vrijednost imovine se može povećati što u praksi nazivamo **revalorizacijom na više**, ili se može smanjiti za što je uobičajeni termin **revalorizacija na niže**.

Revalorizacijsko povećanje može biti evidentirano na teret kapitala, za što prema RiPup-ovom kontnom planu koristimo slijedeća konta skupine **93 - Revalorizacijske rezerve i rezerve fer vrijednosti**:

- **930** - Revalorizacijske rezerve nematerijalne dugotrajne imovine (Pozicija A.IV) i
- **931** - Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine (Pozicija A.IV).

Kao korektivna (zavisna) konta revalorizacijske rezerve, a za potrebe evidentiranja odgođene porezne obveze otvorena su slijedeća konta:

- **9340** - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne nematerijalne imovine (odbitna stavka)iu

- **9341** - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka).

Revalorizacijsko povećanje vrijednosti dugotrajne imovine, evidentira se kao revalorizacijska rezerva, ali ne u svim slučajevima, odnosno ne uvijek u ukupnom iznosu povećanja. Računovodstvena postupanja kod povećanja, odnosno smanjenja, ovise o učincima revalorizacije prethodnih razdoblja. Tako povećanje može biti evidentirano dijelom ili u cijelosti kao prihod u RDG-u, odnosno smanjenje može biti dijelom ili u cijelosti evidentirano kao rashod u RDG-u. Iz tog razloga prije provedbe evidentiranja revalorizacijskog povećanja, odnosno smanjenja moramo biti upoznati sa svim postupcima povezanima s povećanjem ili smanjenjem vrijednosti imovine koja se odvijala u prethodnim razdobljima pa sukladno tome treba i pripremiti analitičko praćenje dugotrajne imovine koja se revalorizira.

Pravila revalorizacijskog povećanja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, odnosno revalorizacije na više, te pravila revalorizacijskog smanjenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, odnosno revalorizaciju na niže, pojašnjavamo u odvojenim poglavljima.

### 6.1. Revalorizacija na više

Temeljno pravilo **povećanja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine mjerene metodom revalorizacije** propisano je točkom HSFI-a 6.37:

*„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 gubitaku mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitaka.“*

Za dugotrajnu nematerijalnu imovinu mjerenu metodom revalorizacije **pravilopovećanja vrijednosti** propisano je točkom HSFI-a 5.37:

*„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 gubitku 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.“*

Jednoznačne odredbe za dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu propisane su i točkama HSFI-a 12.25. i 12.27. Navedena pravila za dugotrajnu materijalnu imovinu (koja vrijede i za nematerijalnu imovinu prikazujemo u nastavku u grafičkom prikazu:



### TELEFON ZA KONZULTACIJE

**Ponedjeljkom i četvrtkom**

od 11.00 do 15.30 sati,

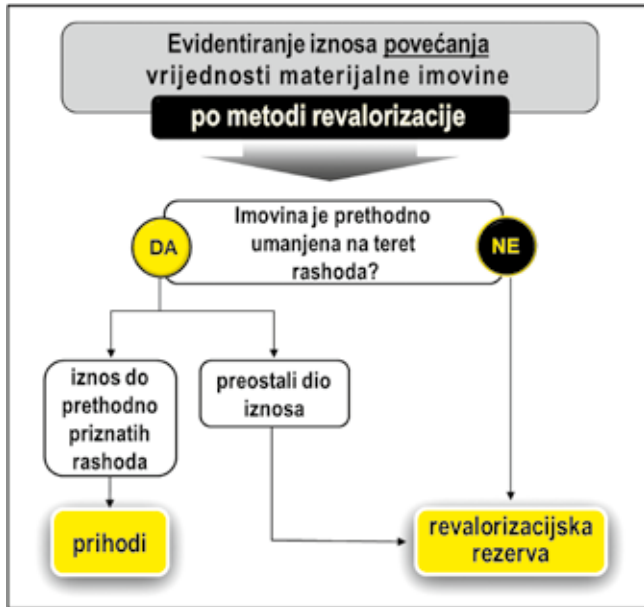
**utorkom, srijedom i petkom**

od 8.30 do 13.00 sati.

**01/48 36 046 i 01/49 21 739**



Slika 3.



Iz navedenog prikaza razvidno je da revalorizacijsko povećanje dugotrajne imovine može biti evidentirano kao prihod i/ili kao revalorizacijska rezerva. Za dio koji se evidentira kao prihod, prema RiPup-ovom kontom planu koristimo slijedeći konto:

- 7671 - Prihodi od revalorizacije dugotrajne imovine na više u slučaju kada je prethodno bila revalorizacija na niže.

Ovaj konto koristi se i za dugotrajnu materijalnu i dugotrajnu nematerijalnu imovinu.

U poglavljima koji slijede kroz dva praktična primjera pojašnjava-mo evidentiranje revalorizacijskog povećanja dugotrajne imovine.

### 6.1.1. Evidentiranje kada nema "neiskorištenog rashoda"

Iz gore prikazane sheme (vidi sliku 3.) razvidno je da u slučaju kada je prethodno obavljena revalorizacija na niže te je po toj osnovi iskazan rashod, do visine tog rashoda iznos povećanja vrijednosti imovine po osnovi revalorizacije na više iskazati će se kao prihod.

Međutim, u slučaju kad smo tek u tekućem razdoblju prvi puta za tu imovinu donijeli odluku o mjerenju metodom revalorizacije, poznato nam je da rashoda po osnovi umanjenja po osnovi revalorizacije na niže ne mogu postojati za tu imovinu. U tom slučaju ukupan iznos povećanja, bez ikakvih dodatnih provjera, možemo evidentirati na konto revalorizacijskih rezervi.

U slučaju kad je poznat podatak da je imovina mjerena po metodi revalorizacije u prethodnom ili više prethodnih razdoblja, tada moramo provjeriti da li je neko revalorizacijsko umanjenje bilo iskazano kao rashod u RDG-u. Ako je bilo iskazanih rashoda po osnovi revalorizacije na niže potrebno je provjeriti da li je bilo na istoj toj imovini revalorizacija na više. Dakle, potrebno je provjeriti koji dio iskazanog rashoda je u kasnijim razdobljima iskorišten kod revalorizacije na više, jer je za daljnje iskazivanje prihoda bitno postojanje iznosa kojeg možemo nazvati "neiskorištenim rashodom". Revalorizacija na više do "neiskorištenog rashoda" biti će iskazan kao prihod po osnovi revalorizacije.

Iz svega navedenog proizlazi da će ukupno povećanje vrijednosti imovine mjerene po metodi revalorizacije biti iskazano na kontu revalorizacijske rezerve isključivo u slijedeća tri slučaja:

- 1) kada se prvi puta primjenjuje metoda revalorizacije na toj imovini:

- 2) ako se metoda revalorizacije primjenjuje od ranije ➔ kada u prethodnim razdobljima nije bilo revalorizacije na niže iskazane kao rashod:

- 3) ako je u prethodnim razdobljima bilo revalorizacije na niže iskazane kao rashod ➔ kada nema "neiskorištenog" rashoda (to znači da je ukupna visina iskazanog rashoda temeljem revalorizacijskog smanjenja imovine, u kasnijim razdobljima iskazana kao prihod od revalorizacijskog povećanja).

U nastavku prikazujemo primjer revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti na imovini koja se prvi puta mjeri metodom revalorizacije.

### Primjer 3. - Revalorizacija na više kada nema "neiskorištenog rashoda" temeljem revalorizacijskog smanjenjaj vrijednosti dugotrajne imovine

Društvo je donijelo odluku o promjeni računovodstvene politike za 2021. na način da se naknadno mjerenje skupina upravnih zgrada obavlja metodom revalorizacije. U svim ranijim godinama ova skupina mjerena je po metodi troška. Odlukom je utvrđeno da će se primijeniti metoda revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti.

- 1) Knjigovodstveno stanje upravnih zgrada je sljedeće:
  - nabavna vrijednost 1.200.000,00 kn;
  - ispravak vrijednosti 520.000,00 kn;
- 2) Utvrđena je neto vrijednost upravnih zgrada, prijenosom ispravka vrijednosti na nabavnu vrijednost.
- 3) Obavljena je revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti na dan 31. prosinca 2021. na više po stopi od 25% što iznosi 170.000,00 kn.
- 4) Obračunata je odgođena porezna obveza po stopi od 10% te iznosi 17.000,00 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.	Isključenje ispravka vrijednosti (akumulirane amortizacije) na teret nabavne vrijednosti	520.000,00	0260	0240
3.	Revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti na više (680.000,00 x 25%)	170.000,00	0240	9311
4.	Odgođena porezna obveza (170.000,00 x 10%)	17.000,00	9341	9891

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

### 6.1.2. Evidentiranje kada postoji "neiskorišteni rashod"

Ukoliko je u prethodnim mjerenjima dugotrajne imovine po metodi revalorizacije, smanjenje vrijednosti imovine iskazano kao rashod, i

ako taj rashod nije "iskorišten" povećanjima vrijednosti po osnovi revalorizacije iskazanim kao prihod, knjiženje povećanja vrijednosti u cijelosti ili djelomično biti će iskazan kao prihod, dok će ostatak povećanja vrijednosti (povećanje iznad "neiskorištenog" rashoda) biti iskazano kao revalorizacijska rezerva.

U nastavku pojašnjavamo postupanja kod revalorizacije na više u slučaju kada u prethodnim godinama imamo iskazan "neiskorišteni" rashod po osnovi revalorizacije na niže.

#### Primjer 4. - Revalorizacija na više kada postoji "neiskorišteni rashod" temeljem revalorizacijskog smanjenjavrijednosti dugotrajne imovine

Društvo na dan 31.12.2021. na stanju ima strojeve za proizvodnju čije je stanje prije revalorizacije na dan 31.12.2021. slijedeće:

- nabavna vrijednost 600.000,00 kn,
- ispravak vrijednosti 260.000,00 kn;

1a) Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na niže** na dan 31.12. 2021. 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 porezno nepriznati rashod 45.000,00 kn;

1b) Odgođena porezna imovina iznosi 4.500,00 kn (10% na 45.000,00)

2a) Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na više** na dan 31.12. 2022. 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 2021. 40.000,00 kn,
- na knjig. vrijednost -do privr. porezno nepriznatih rashoda u 2021. 45.000,00 kn,
- na knjigovodstvenu vrijednost iznad rashoda u 2021. 17.000,00 kn;

2b) Ukidanje odgođene porezne imovine (10% na 45.000,00) 4.500,00 kn,

2c) Knjiženje odgođene porezne obveze na iznos revalorizacijske rezerve u iznosu (10% od 17.000,00 kn) od 1.700,00 kn

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
<b>Knjiženja u 2021.:</b>				
So	Stanje strojeva za proizvodnju prije revalorizacije:			
	■ nabavna vrijednost	600.000,00	0301	-
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	260.000,00	-	0321

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Revalorizacija strojeva za proizvodnju <b>na niže</b> :			
	■ 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	-
1.b	Odgođena porezna imovina (10% na 45.000,00)	4.500,00	0806	811
<b>Knjiženja u 2022.:</b>				
2.a	Revalorizacija strojeva za proizvodnju <b>na više</b> :			
	■ 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
2.b	Ukidanje odgođene porezne imovine (10% na 45.000,00)	4.500,00	811	0806
2.c	Odgođena porezna obveza (10% od 17.000,00 kn)	1.700,00	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  
 76710- Prihodi od revalorizacije dugotrajne imovine na više u slučaju kada je prethodno bilarevalorizacija na niže (do prethodno knjiženog rashoda) - oporezivi prihod  
 76711- Prihodi od revalorizacije dugotrajne imovine na više u slučaju kada je prethodno bilarevalorizacija na niže (do prethodno knjiženog rashoda) - neoporezivi prihod

71141 - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme - privremeno porezno nepriznati 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 (odbitnastavka)  
 9891- Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine



**TELEFON ZA KONZULTACIJE**  
**Ponedjeljkom i četvrtkom**  
 od 11.00 do 15.30 sati,  
**utorkom, srijedom i petkom**  
 od 8.30 do 13.00 sati.

01/ 48 36 046 i 01/ 49 21 739



Napomene:

- 1) Napomene uz primjer 2. vrijede i za ovaj primjer za 2021.
- 2) Obzirom da je revalorizacija na više u 2022. bila veća od revalorizacije na niže u 2021., poduzetnik je dužan revalorizaciju na više u iznosu od revalorizacije na niže iz 2021. knjižiti kao prihod, a samo razliku knjiži u revalorizacijske rezerve. Prihod u iznosu od 45.000,00 kuna (u visini privremeno nepriznatih rashoda u 2021.) poduzetnik na dan 31. prosinca 2022. 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 9.000,00 kuna i povećali dobitak tekuće godine za 9.000,00 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 2021. platio 9.000,00 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.

## 6.2. Revalorizacija na niže

Temeljno pravilo **smanjenja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine mjerene metodom revalorizacije** propisano je točkom HSFI-a 6.38:

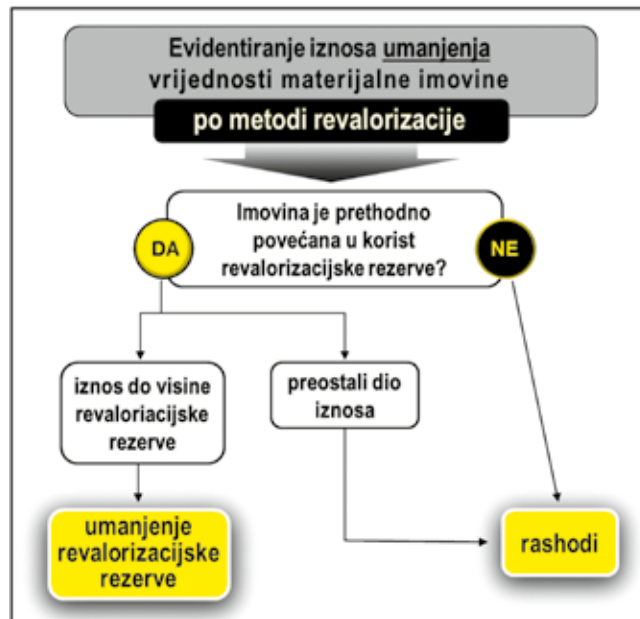
*“Kad se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.”*

Za dugotrajnu nematerijalnu imovinu mjerenu metodom revalorizacije pravilosmanjenja vrijednosti propisano je točkom HSFI-a 5.38:

*“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.”*

Jednoznačne odredbe za dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu propisane su i točkama HSFI-a 12.26. i 12.28. Navedena pravila za dugotrajnu materijalnu imovinu (koja vrijede i za nematerijalnu imovinu) prikazujemo u nastavku kroz grafički prikaz:

Slika 4.



Iz navedenog prikaza razvidno je da revalorizacijsko umanjenje dugotrajne imovine može biti evidentirano kao rashod i/ili kao smanjenje revalorizacijske rezerve. **Za dio koji se evidentira kao rashod, prema RiPup-ovom kontom planu koristimo slijedeći konto:**

- 7114 - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme

U poglavljima koji slijede kroz dva praktična primjera pojašnjavamo evidentiranje revalorizacijskog smanjenja dugotrajne imovine.

### 6.2.1. Revalorizacija na niže koja se u cijelosti iskazuje kao rashod

Iz računovodstvenih pravila u vezi revalorizacijskog smanjenja jasno je da će revalorizacijsko smanjenje teretiti prvo revalorizacijsku rezervu, a tek dio koji prelazi iznos revalorizacijske rezerve iskazuje se kao rashod u RDG-u. Iz navedenog možemo izvući slijedeću tvrdnju:



**ističemo...**

Ukupno umanjenje dugotrajne materijalne ili nematerijalne imovine evidentira će se kao rashod ukoliko za tu imovinu nije iskazana revalorizacijska rezerva.

**Kada se prvi puta** određena skupina dugotrajne materijalne ili nematerijalne imovine **mjeri po metodi revalorizacije**, sigurni smo da za tu imovinu revalorizacijska rezerva ne može biti iskazana, te možemo **ukupan iznos revalorizacijskog smanjenja iskazati kao rashod.**

Međutim, ukoliko je već obavljano mjerenje na toj skupini imovini po metodi revalorizacije, potrebno je provjeriti analitiku stanja na kontu revalorizacijske rezerve. **Ukoliko potvrdimo da nema iznosa na kontu revalorizacijske rezerve koji se odnosi na skupinu imovine koja se revalorizira na niže, ukupno smanjenje iskazuje se kao rashod.**

### Primjer 5. - Revalorizacija na niže kada se na skupini strojeva za proizvodnju prvi puta primjenjuje postupak revalorizacije

Društvo je odlučilo da će na skupinu strojeva za proizvodnju na dan 31.12.2021. promijeniti računovodstvenu politiku u svezi mjerenja, te umjesto dosadašnje metode troška, po prvi puta koristiti meto-

**Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u**

Cijena: **980<sup>00</sup> kn + PDV**  
T: **01 / 49 21 737**

du revalorizacije bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine. Stanje strojeva za proizvodnju prije revalorizacije, a na dan 31.12.2021. je sljedeće:

- nabavna vrijednost 600.000,00 kn,
- ispravak vrijednosti 260.000,00 kn.

1a) Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na niže** na dan 31. prosinca 2021. po stopi od 25%. 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 porezno. nepriznati rashod 45.000,00 kn.

1b) Odgođena porezna imovina (10%) na 45.000,00) 4.500,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje strojeva za proizvodnju prije revalorizacije:			
	■ nabavna vrijednost	600.000,00	0301	-
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	260.000,00	-	0321
1.a	Revalorizacija strojeva za proizvodnju <b>na niže</b> :			
	■ 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	-
1.b	Odgođena porezna imovina (10% na 45.000,00)	4.500,00	0806	811

0301 - Strojevi za proizvodnju  
0321 - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju  
0806 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih ostalih rashoda  
71140 - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme - porezno priznati rashod

71141 - Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme - privremeno porezno nepriznati rashod  
811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze

Napomene:

- 1) 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 RiPup-u br.11/2011 na str. 18. i u članku "Odgođena porezna imovina", koji je objavljen u RiPup-u br. 3/2015 na str. 55;
- 2) Privremeno porezno nepriznati rashod u iznosu od 45.000,00 kuna (na kojeg smo knjižili odgođenu poreznu imovinu) na dan 31. prosinca 2021. unosi se u red.br.18. obrasca PD. 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 9.000,00 kuna i smanjili dobitak tekuće godine za 9.000,00 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 2021. platio 9.000,00 kuna veći porez na dobit (obveza za porez na dobit iz obrasca PD nije se smanjila za 9.000,00 kuna knjiženjem odgođene porezne imovine, već se samo korigirao dobitak tekuće godine). Knjiženjem odgođene porezne imovine postigli smo to što računovodstvena pravila žele a to je da zbog privremeno nepriznatih rashoda ne smije doći do smanjenja dobitka tekuće godine.

### 6.2.2. Revalorizacija na niže kada već postoji iznos iskazan kao revalorizacijska rezerva

U slučaju kada se imovina u prethodnim razdobljima mjerila po metodi revalorizacije, prije provođenja revalorizacijskog smanjenja potrebno je provjeriti da li je za imovinu na kojoj se obavlja revalorizacija iskazan iznos revalorizacijske rezerve (prema RiPup-ovom kontnom planu - konta skupine 93).

Ukoliko je revalorizacijska rezerva za imovinu čiju vrijednost kani mo umanjiti postupkom revalorizacije na niže moguća su dva ishoda:

- revalorizacijska rezerva se umanjuje ili ukida u cijelosti u slučaju kada je umanjenje manje ili jednako iznosu iskazanom kao revalorizacijska rezerva
- revalorizacijska rezerva se ukida u cijelosti, a kao rashod od umanjenja iskazuje se dio umanjenja koji prelazi visinu revalorizacijske rezerve.

U nastavku dajemo primjer u kojem je rashod od umanjenja veći od iznosa iskazanog kao revalorizacijska rezerva.

#### Primjer 6. - Revalorizacija na niže kada je za imovinu iskazana revalorizacijska rezerva

- 1) U primjeru je knjigovodstveno stanje strojeva za proizvodnju na dan 31.12.2021. prije revalorizacije sljedeće:
  - nabavna vrijednost **600.000,00** kn,
  - ispravak vrijednosti **260.000,00** kn;
- 2) Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na više** na dan 31.12. 2021. 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;
- 3) Knjiženje odgođene porezne obveze u iznosu **8.500,00** kn; (10% na 85.000,00)
- 4) Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na niže** na dan 31.12.2022. po stopi od 22% i učinak revalorizacije je:
- 5) Ukidanje odgođene porezne obveze u iznosu **8.500,00** kn. (10% na 85.000,00)
- 6) Odgođena porezna imovina **850,00** kn (10% na 8.500,00)

**Objavite svoje  
financijske izvještaje  
u RiPup-u**

Cijena: **980<sup>00</sup>** kn + PDV

T: **01 / 49 21 737**



## Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
<b>Knjiženja u 2021.:</b>				
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 (10% od 85.000,00 kn)	8.500,00	9341	9891
<b>Knjiženja u 2022.:</b>				
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 rez.	85.000,00	9311	-
	■ revalorizacija (smanjenje) knjigovodstvene (sadašnje) vrijednosti na teret rashoda -porezno priznati rashod	8.500,00	71140	-
5.	Ukidanje odgođene porezne obveze (10% od 85.000,00 kn)	8.500,00	9891	9341
6.	Odgođena porezna imovina (10% od 8.500,00 kn)	850,00	0808	811

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 odgođeneporezne imovine i odgođene porezne obveze

9311 - Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine

9341 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine (odbitnastavka)

9891 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine

**7. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit**

Prema računovodstvenim odredbama (HSF1 6.39., HSF1 5.39.), kumulativna revalorizacijska rezerva koja je uključena u kapital koja se odnosi na dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu **može** se prenijeti u **zadržanu dobit** kada je imovina rashodovana ili je otuđena, a i kada poduzetnik koristi imovinu.

Iz navedenih računovodstvenih i poreznih odredbi 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).

**7.1. Otuđenje revalorizirane imovine**

Kada se dugotrajna imovina za koju je iskazana revalorizacijska rezerva otuđi, bilo da se proda, pokloni ili preda na otpad radi uništenja, iznose na svim kontima imovine i kapitala povezanim s tom imovinom treba svesti na nulu, što znači da u tom slučaju treba obaviti i prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit. Navedeno pojašnjavamo kroz primjer.

**Primjer 7. Prijenos ostatka revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit kod otuđenja dugotrajne imovine**

- Stanje stroja na dan 1. siječnja 2022. je sljedeće:
  - nabavna vrijednost - račun 0301 dugovni saldo 750.000,00 kn,
  - ispravak vrijednosti - račun 0321 potražni saldo 325.000,00 kn,
  - revalorizacijska rezerva - račun 9311 potražni saldo 85.000,00 kn,
  - revalorizacijska rezerva-odgođena porezna
  - obveza - račun 9341 dugovni saldo 8.500,00 kn,
  - odgođena porezna obveza za revalorizacijske rezerve - račun 9891 potražni saldo 8.500,00 kn,
- Poduzetnik je na dan 1. travnja 2022. donio odluku da će prodati stari stroj i kupiti novi zbog tehnoloških razloga:
  - obračun amortizacije stroja od 1.1. do 31.3.2022.
    - za nerevalorizirani dio 15.000,00 kn,
    - za revalorizirani dio 3.750,00 kn;
  - prijenos knjigovodstvene vrijednosti stroja (406.250,00 kn) na zalihe za prodaju obzirom da je procijenjena fer vrijednost stroja (450.000,00 kn) veća od knjigovodstvene vrijednosti 406.250,00 kn;
- Prijenos revalorizacijske rezerva za dotični stroj 85.000,00 kn
  - u korist zadržane dobiti 76.500,00 kn,
  - u korist dobitka tekuće godine 8.500,00 kn;
- Ukidanje odgođene porezne obveze za revalorizacijsku rezervu dotičnog stroja 8.500,00 kn;
- Izlazni račun kupcu za prodaju stroja na dan 15. 1. 2023.:
  - iznos bez PDV-a 495.000,00 kn,
  - PDV 123.750,00 kn,
  - ukupan iznos računa 618.750,00 kn.

**Telefon za konzultacije****01/48 36 046 i 01/49 21 739**

**Ponedjeljkom i četvrtkom**  
od 11.00 do 15.30 sati,  
**utorkom, srijedom i petkom**  
od 8.30 do 13.00 sati.

[www.racunovodstvo-porezi.hr](http://www.racunovodstvo-porezi.hr)

## Knjiženja:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
<b>Knjiženja u 2022.:</b>				
1.	Stanje strojeva za proizvodnju na dan 1. siječnja 2022.:			
	■ nabavna vrijednost	750.000,00	0301	-
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	325.000,00	-	0321
	■ revalorizacijska rezerva	85.000,00	-	9311
	■ revalorizacijska rezerva za odgođenu poreznu obvezu (odbitna stavka)	8.500,00	9341	-
	■ odgođena porezna obveza	8.500,00	-	9891
2.a	Obračuna amortizacije stroja za razdoblje 1.1. do 31.3.2016.	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 zalihu za prodaju:			
	■ knjigovodstvena vrijednost	406.250,00	683	-
	■ nabavna vrijednost stroja	750.000,00	-	0301
	■ ispravak vrijednosti stroja	343.750,00	0321	-
3.	Prijenos revalorizacijske rezerve za stroj u dobit	85.000,00	9311	-
	■ u korist zadržane dobiti	76.500,00	-	9403
	■ u korist tekuće dobiti	8.500,00	-	811
4.	Ukidanje odgođene porezne obveze	8.500,00	9891	9341
<b>Knjiženja u 2023.:</b>				
5.	Izlazni račun kupcu za prodaju stroja:			
	■ ukupni iznos računa	618.750,00	1201	-
	■ PDV	123.750,00	-	260030
	■ razduženje vrijednosti stroja	406.250,00	-	683
	■ neto prihod od prodaje	88.750,00	-	7618

0301 - Strojevi za proizvodnju  
 0321 - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju  
 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  
 4302 - Amortizacija postrojenja i opreme - porezno priznata  
 4332 - Amortizacija revaloriziranog dijela postrojenja i opreme

683 - Postrojenja i oprema namijenjena prodaji  
 9403 - Zadržana dobit iz revalorizacijskih rezervi  
 811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze  
 1201 - Potraživanja od kupaca u zemlji za dugotrajnu imovinu, materijal, otpatke i sl.  
 260030 - Obračun za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune  
 7618 - Prihod od prodaje i od povećanja knjigovodstvene vrijednosti kod prestanka klasificiranjadugotrajne imovine namijenjene prodaji

## 7.2. Amortizacija revalorizirane imovine

Kod prijenosa revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit za vrijeme dok poduzetnik koristi imovinu, iznos realizirane revalorizacijske rezerve je razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije koja bi bila priznata prema povijesnom trošku nabave imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti i gubitka.

Prema odredbama čl.39. Pravilnika o porezu na dobit, revalorizacijska pričuva (rezerva) koja je formirana pri procjeni imovine 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.

### Primjer 8. - Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit za iznos amortizacije revaloriziranog dijela dugotrajne imovine

- Društvo XY d.o.o. na stanju na dan 31.12.2021. ima evidentiran stroj za proizvodnju u slijedećim iznosima: nabavna vrijednost 600.000,00 kn, ispravak vrijednosti 260.000,00 kn. Izvršena je procjena vrijednosti stroja te je utvrđeno da njegova fer vrijednost na dan 31.12.2021. treba iznositi **425.000,00 kn**. Revalorizacija se provodi primjenom revalorizacije bruto knjigovodstvene vrijednosti te se izračunava indeks povećanja, odnosno postotak povećanja vrijednosti:
- Obavljena je revalorizacija navedene imovine **na više** na dan 31.12.2021. po stopi od 25% 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 iznosi **8.500,00 kn** (10% na 85.000,00);
- Obračun amortizacije navedene imovine za 2022. iznosi:
  - za nerevalorizirani dio **60.000,00 kn**,
  - za revalorizirani dio **15.000,00 kn**;
- Za iznos amortizacije revaloriziranog dijela:
  - prijenos u zadržanu dobit **12.000,00 kn**,
  - u korist tekućeg dobitka **3.000,00 kn**;
- Smanjenje odgođene porezne obveze iznosi **1.500,00 kn**;

## Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
<b>Knjiženja u 2021.:</b>				
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



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Odgodena porezna obveza (10% od 85.000,00 kn)	8.500,00	9341	9891
<b>Knjiženja u 2022.:</b>				
4.	Obračuna amortizacije stroja za 2022.	75.000,00	-	0321
	■ za revalorizirani dio	60.000,00	4302	-
	■ za revalorizirani dio	15.000,00	4332	-
5.	Prijenos revalorizacijske rezerve za svotu amortizacije revaloriziranog dijela stroja	15.000,00	9311	-
	■ u korist zadržane dobiti	12.000,00	-	9403
	■ u korist tekuće dobiti	3.000,00	-	811
6.	Smanjenje odgođene porezne obveze (10% od 15.000,00)	1.500,00	9891	9341

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

**8. Na kraju...**

U ovom poglavlju ističemo značaj primjene metode revalorizacije za poslovanje društva, ali ističemo i negativne aspekte koje je uputno razmotriti prije izbora ove metode naknadnog mjerenja dugotrajne imovine.

**8.1. Učinak primjene metode revalorizacije**

Metoda revalorizacije jedna je od dvije ponuđene metode naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koju poduzetnik izabire nakon početnog priznavanja. U odnosu na metodu troška, radi se o znatno kompleksnijoj metodi, te je iz tog razloga u praksi manje zastupljena.

Najveći dio kompleksnosti ove metode odnosi se na samu srž njezina postojanja, a to je utvrđivanje fer vrijednosti imovine. Naime, za veliki broj imovine nema aktivnog tržišta, ili mogu nastati znatni problemi u dokazivanju da li aktivno tržište postoji. Kompleksnost utvrđivanja fer vrijednosti nije jasno vidljiva iz odredbi HSFI-a, ali jest iz činjenice da je u Međunarodnim računovodstvenim standardima mjerenju fer vrijednosti posvećen MSFI 13 - *Mjerenje fer vrijednosti*. Onima kojima sam redni broj standarda nije dovoljno upozorenje, dodajemo i podatak da je pod standardom 13 ispisano devedeset devet članaka osnovnog teksta, i preko pedeset članaka obrazloženja u prilogima "B" i "C". Dio, ove kompleksnosti nastojali smo prenijeti u poglavlju 3. ovog članka.

Dodatni problem kod primjene metode revalorizacije su i veliki troškovi procjene, jer nedostatak jasnih pokazatelja postojanja aktivnog tržišta poskupljuje vrijednost usluge ovlaštenih procjenitelja i drugih stručnjaka za primjenu odredbi MSFI-a 13.

Kao vodeći razlog prelaska s metode troška na metodu revalorizacije možemo identificirati samu želju da se revalorizacijskim povećanjem vrijednosti imovine prikaže povoljniji odnos kapitala i obveza, te smanji pokazatelj zaduženosti. Povećanjem boniteta, povećavaju se šanse za povezivanjem sa kvalitetnim poslovnim partnerima, pronalaskom novih ulagača, osiguranjem novih državnih poticaja te odobravanjem novih kredita i pozajmica.

Upravo ova kombinacija kompleksnosti i pozitivnih aspekata uvođenja metode revalorizacije mamac su za pokušaje manipulacije pri utvrđivanju fer vrijednosti, pa nadzorna tijela često s posebnom pažnjom pristupaju procjeni fer vrijednosti kao temelju ispravnosti provedenog postupka revalorizacije.

**ističemo...**

Prije izbora metode revalorizacije poduzetnik treba osim pozitivnih aspekata primjene ove metode, razmotriti i sve potencijalne zamke primjene ove metode od kojih ističemo:

- povećani rizik od računovodstvenih pogrešaka i novčanih kazni ukoliko su procjene provedene nestručno, odnosno znatno povećanje troškova stručnih osoba za pitanja procjene fer vrijednosti
- moгуća promjena veličina društva što povećava administrativne troškove u svezi sastavljanja financijskih izvještaja.

**8.2. Učestalost revalorizacije**

Prije izbora metode revalorizacije treba biti svjestan i činjenice da stanje na tržištu može stvoriti potrebu da se revalorizacija provodi svake godine. Naime, prema HSFI-u 6.32, **revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito** kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi značajno razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance. (HSFI 6.32.)

Točka HSFI-a 6.34 ističe da **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.**