Računovodstveni i porezni aspekti obračuna amortizacije u proizvodnom poduzeću

Matić, Mario

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:823801

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI RAD

RAČUNOVODSTVENI I POREZNI ASPEKTI OBRAČUNA AMORTIZACIJE U PROIZVODNOM PODUZEĆU

Mentor: **Student:**

prof. dr. sc. Ramljak Branka **Mario Matić**

Split, rujan 2017.

SADRŽAJ

1 UVOD 1

1.1 Problem istraživanja 1

1.2 Cilj rada 2

1.3 Metode rada 2

1.4 Sadržaj rada 3

2 TEORIJSKE OSNOVE OBRAČUNA AMORTIZACIJE 4

2.1 Pojam amortizacije 4

2.2 Predmet amortizacije 5

2.2.1 Dugotrajna materijalna imovina 6

2.2.2 Dugotrajna nematerijalna imovina 7

2.3 Regulatorni okvir obračuna amortizacije 10

2.4 Metode amortizacije 13

2.4.1 Linearna metoda amortizacije 14

2.4.2 Degresivna metoda amortizacije 15

2.4.3 Funkcionalna metoda amortizacije 21

3 OBRAČUN AMORTIZACIJE U PROIZVODNJI 24

3.1 Općenito o proizvodnji 24

3.2 Računovodstveni aspekti obračuna 25

3.3 Porezni aspekti obračuna 26

4 ANALIZA UTJECAJA RAZLIČITIH METODA AMORTIZACIJE NA PRIMJERU PROIZVODNOG PODUZEĆA „PERKOVIĆ TRADE D.O.O.“ 28

4.1 Općenito o poduzeću „ Perković trade d.o.o.“ 28

4.2 Utjecaj promjene računovodstvene politike amortizacije na bilancu poduzeća 29

4.3 Utjecaj promjene računovodstvene politike amortizacije na račun dobiti i gubitka poduzeća 38

5 ZAKLJUČAK 41

LITERATURA 43

POPIS TABLICA 44

SAŽETAK 45

ABSTRACT 45

1 UVOD

1.1 Problem istraživanja

Amortizacija je specifičan trošak koji se određuje temeljem različitih računovodstvenih metoda obračuna i ne uzrokuje odljev novčanih sredstava. Svaki poduzetnik mora izabrati metodu obračuna koja će najobjektivnije teretiti troškove društva u razdoblju u kojem se dugotrajna imovina amortizira, odnosno u razdoblju u kojem su nastali prihodi koji su uzrokovali troškove amortizacije.[1]

Najveća specifičnost amortizacije kao samog troška u odnosu na ostale troškove je ta što ne uzrokuje odljev novčanih sredstava iz poduzeća. Dok svaki ostali trošak unutar poduzeća u trenutku nastajanje zahtjeva i odljev novčanih sredstava, kod amortizacije to nije slučaj. Jedina novčana sredstva koja su vezana za amortizaciju su ona koja su potrošena radi nabave imovine koja se amortizira.

Sami trošak amortizacije je potrebno sustavno pratiti i pravilno teretiti određenim računovodstvenim politikama što nije uvijek slučaj u praksi. Brojna poduzeća ne integriraju amortizaciju optimalno unutar svog poslovanja. To znači da bi upravalnje obračunom amortizacije trebalo biti sukladno financijskom i poslovnom stanju poduzeća, te budućim poslovnim planovima i očekivanim rezultatima.

Trošak amortizacije nije samostalna i neovisna stavka unutar poduzeća. Ona predstavlja redovni trošak i u trenutku svog nastajanja direktno i indirektno utječe na brojna područja unutar poduzeća, što u konačnici stvara utjecaj na sami poslovni rezultat gospodarskog subjekta.

U radu će se, kako i sam naslov govori, analizirati amortizacija na primjeru proizvodnog poduzeća. Točnije, analizirati će se učinci amortizacije na porezne i računovodstvene pokazatelje, te njihove promjene uslijed primjene različitih načina obračuna amortizacije.

Navedena problematika i njena moguća rješenja će se analizirati i obrađivati u ovom radu na primjeru poduzeća „ Perković trade d.o.o.“ Točnije, predstavit će se detaljna analiza utjecaja primjene različitih metoda obračuna amortizacije na porezne i računovodstvene aspekte, s obzirom na postojeće stanje cjelokupne imovine koja podliježe obračunu amortizacije kao i ostalih područja poslovanja na koje direktno ili indirekto utječe.

[1] Skenderović, Lj., Hopp, S., (2014), Značaj i utjecaj amortizacije dugotrajne materijalne imovine na temeljne financijske izvještaje društva Marbo produkt d.o.o.

1.2 Cilj rada

Prvenstveni cilj ovog istraživanja je prikazati stvarni utjecaj troška amortizacije na primjeru proizvodnog poduzeća. Odnosno, utvrditi način na koji pojedini oblici obračuna amortizacije utječu na poslovne rezultate poduzeća. S obzirom da proizlaze značajni utjecaji na računovodstvene i porezne aspekte, prema njima će biti usmjerena posebna pozornost.

Računovodstvene politike omogućuju određene fleksibilnosti u vidu rasporeda samog troška amortizacije. Upravo te fleksibilnosti se koriste zavisno o stanju poduzeća i budućim poslovnim planovima. Prema tome, sastavni dio cilja istraživanja je primjena najoptimalnije računovodstvene politike u odnosu na trenutno stanje poduzeća.

U konačnici je svaki iznos troška amortizacije jednak za obračunosko razdoblje, ali se različito tretira unutar pojedih djelova samog obračunskog razdoblja, što ovisi o promjenama unutar promatranog poduzeća

Bitno je naglasiti i na utjecaje unutar samog poslovanja koji se reflektiraju na poslovne rezultate u budućnosti

1.3 Metode rada

Postoje različite znanstvene metode pomoću kojih se dolazi do određenih rezultata istraživanja. Da bi se postigli najefektivniji znanstveni rezultati pri analizi, koristi se povezivanje više znanstvenih metoda. U izradi ovog rada korištene su sljedeće znanstvene metode:[2]

- metoda analize
- metoda sinteze
- metoda deskripcije
- komparativna metoda
- statistička metoda
- metoda kompilacije.

Metoda analize – je postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente, te izučavanje svakog dijela za sebe i u odnosu na druge dijelove, odnosno cjeline.

[2] Rozga, A. (2007): Poslovna statistika, Split, Sveučilište u Splitu, str.15.

Metoda sinteze – je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem sinteze jednostavnih sudova u složenije, povezujući izdvojene elemente, pojave, procese i odnose u jedinstvenu cjelinu u kojoj su njezini dijelovi uzajamno povezani.

Metoda deskripcije – je postupak jednostavnog opisivanja ili očitovanja činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja.

Komparativna metoda – je postupak uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, pojava, procesa i odnosa, odnosno utvrđivanje njihove sličnosti i razlika u njihovom ponašanju i intenzitetu.

Statistička metoda - je induktivno generalizatorska jer se na temelju obilježja određenog broja elementa neke skupine ili serije pojava, izvodi zaključak o prosječnoj vrijednosti obilježja.

Metoda kompilacije – je postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja.[3]

1.4 Sadržaj rada

U prvom djelu rada navesti će se problem istraživanja. To je utjecaj načina obračuna i primjene amortizacije na poslovnje proizvodnog poduzeća. Također će se navesti i ciljevi istraživanja kao i metode istraživanja koje će se koristiti tjekom obrade navedene problematike.

Drugi dio predstavlja upoznavanje sa samim pojmom amortizacije uključujući sve već poznate spoznaje. Biti će detaljno pojašnjen sam pojam amortizacije te njena cjelokupna važnost, kako općenito u poslovanju svih gospodarskih subjekata, tako i kod proizvodnih poduzeća na koji se odnose praktični dio rada. Ovaj dio strukture rada se odnosi i na regulatorni okvir kao glavnu smjernicu koja uređuje obračun amortizacije. To je skup određenih međunarodnih računovodstvenih standarda i hrvatskih standarda financijskog isvještavanja kao glavni okvir kojeg se treba pridržaviti i izvan kojeg se ne smije izlaziti.

Treći dio rada se odnosi na pojam proizvodnja kao osnove obrade i primjene glavne tematike istraživanja, te će biti detaljno predstavljena kao i svi njeni računovodstveni aspekti obračuna, uključujući i porezne aspekte obračuna.

[3] Metode znastvenog istraživanja, dostupno na: http://www.unizd.hr

2 TEORIJSKE OSNOVE OBRAČUNA AMORTIZACIJE

2.1 Pojam amortizacije

S obzirom da je amortizacija jedna od najvažnijih vrsta troškova unutar svakog poduzeća postoji jako velik broj literature i znastveno istraživačkih radova, kao i velik broj autora koji se bave tom tematikom. Razlog tome je važnost tog troška unutar svakog poduzeća, a naročito onih gospodarskih subjekata koji imaju veliku imovinu, bilo materijalnu ili nematerijalnu. Iz toga proizlazi da poduzeća koja imaju veću imovinu imaju i značajniji trošak amortizacije te imovine. U nastavku se nalazi par objašnjenja različitih autora po pitanju navedene problematike.

Amortizacija je trošak nadoknade nabavne vrijednosti nematerijalne i materijalne imovine koja se zbog svog dugotrajnog vijeka uporabe ne može pri nabavi izravno knjižiti na račun troška razdoblja. Vremenski raspored – prijenos troškova nabave dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine na osnovi raznih metoda obračuna je način da se trošak uporabe tih dobara i prava uračuna u cijenu proizvoda, usluga ili troškova uprave i prodaje koji se potom nadoknađuju iz prihoda tekućeg razdoblja. Taj postupak alociranja troškova nabave dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine na rashode u razdobljima uporabe nazivamo amortizacijom.[4]

Amortizacija (engl. *Amortization, depreciation,* njem. *Abschreibung*) kao računovodstvena kategorija predstavlja racionalan i sustavan raspored troškova nabave dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, tj. amortizacijske svote nekog sredstva ili prava u očekivanom korisnom vijeku uporabe ili trajanja te imovine. Postoje različita objašnjena amortizacije. Tako se npr. amortizacja može obrazložiti postupnim smanjenjem mogućnosti korištenja sredstva, smanjenjem njihove vrijednosti zbog vremena uporabe , tehnološko ili ekonomsko zastarijevanje i sl. Postupak amortizacije općenito treba počivati na dobro odmjerenim pravilima koji će odraziti načela da se prihodi određenog razdoblja terete za rashode koji su nastali u svezi s ostvarenjem tih prihoda, tj. „načelo sučeljavanje“ prema kojem rashode treba priznati u istom razdoblju kada i prihode koji su te rashode prouzročili.[5]

[4] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 730.
[5] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 730.

Srž cjelokupne tematike i problematike vezane za amortizaciju sa računovodstvenog stajališta se može svesti na činjenici koja predstavlja amortizaciju kao raspodjelu svih troškova nastalih u vezi sa nabavom određene dugotrajne imovine, te njihovom raspodjelom tokom korisnog vijeka trajanja nabavljene imovine koja se amortizira.

Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili, fer vrijednost druge naknade za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje , ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja [6]

Amortizirajući iznos je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjan za ostatak vrijednosti [7]

Jedna od najvećih uloga računovodstva kao djelatnosti je upravo u toj raspodjeli troška nabave. Ona se vrši tijekom korisnog vijeka trajanja stečene imovine koristeći različite računovodstvene metode . Tokom procesa raspodjele tih troškova nastaje amortizirajući iznos koji predstavlja priznati trošak u određenom razdoblju tjekom cjelukupnog vijeka trajanja sredstva odnosno imovine.

Najveća specifičnost amortizacije kao samog troška u odnosu na ostale troškove je ta što ne uzrokuje odljev novčanih sredstava iz poduzeća. Dok svaki ostali trošak unutar poduzeća u trenutku nastajanje zahtjeva i odljev novčanih sredstava, kod amortizacije to nije slučaj. Jedina novčana sredstva koja su vezana za amortizaciju su ona koja su potrošena radi nabave imovine koja se amortizira.

2.2 Predmet amortizacije

Kao što se da zaključiti iz uvodnog djela, amortizaciji podliježe sva dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina koja mora zadovoljavati određene kriterije.

Ti kriteriji su :

- Od sredstva se očekuje da će se koristiti dulje od jednog obračunskog razdoblja ,
- Imaju ograničen vijek trajanja, i
- Društvo ih drži za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga za iznajmljjivanje drugima ili za administrativne svrhe.[8]

[6] HSFI 6, točka 6.6.
[7] HSFI 6, točka 6.7.
[8] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 731.

Uz imovinu koja podliježe amortizaciji važno je naglasiti i one oblike imovine koji također čine značajni dio bilance brojnih gospodarskih subjekata a ne podliježu amortizaciji. To pitanje osim međunarodnh računovodstvenih standarda (točnije MRS 16) uređuje i pravilnik o amortizaciji donešen od strane ministarstva financija.

Amortizaciji ne podliježu zemljišta, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela.[9]

Zemljišta i inače imaju neograničen vijek trajanja što je jedan od temeljnih razloga što su ona imovina koja ne podliježe amortizaciji. Kao što sam pravilnik o amortizaciji nalaže ni umjetnička djela se ne amortiziraju jer se smatra da ona imaju trajnu vrijednost te da se ne mogu potrošiti. Ista situacija je sa šumama i svim ostalim obnovljivim izvorima energije.

2.2.1 Dugotrajna materijalna imovina

Dugotrajna materijalna imovina je ona imovina koja obuhvaća:

- Zemljišta i šume
- Građevinske objekte
- Postrojenja, strojeve i opremu
- Alate, pogonski i uredski inventar, pokućstvo i transportna sredstva
- Stambene zgrade i stanove
- Predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu
- Dugotrajnu materijalnu imovinu u pripremi[10]

Navedena vrsta imovine poduzetniku služi kako bi je mogao koristiti u proizvodnji proizvoda, pružanju različitih usluga, iznajmljivanje navedene imovine različitim pravnim i fizičkim osobama, korištenjem u administrativne svrhe i sl. Također se podrazumjeva da sva ta sredstva imaju vijek trajanja duži od jedne godine od datuma bilance, što je jedan od osnovih preduvjeta klasifikacije navedene imovine.

Dugotrajna materijalna imovina kod velikog broja poduzetnika različitih djelatnosti vrlo često čini značajan dio vrijednosti ukupne imovine. Zbog toga je i računovodstveno postupanje s dugotrajnom imovinom od posebne važnosti. Dugotrajna materijalna imovina jest oblik

[9] Pravilniik o amortizaciji, Narodne novine, br. 54/2001, članak 3.
[10] Belak, V., (2002): Osnove profesionalnog računovodstva, Veleučilište u Splitu , Split.

imovine bez koje gotovo da i nije moguće obavljati neku djelatnost. Ona može biti u vlasništvu poduzeća, no isto tako možese rabiti u najmu ili zakupu. S dugotrajnom materijalnom imovinom postoji niz transakcija i poslovnih događaja , od samog postupka nabave kupnjom, izradom u vlastitoj režiji, razmjenom, donacijom, zatim tjekom upotrebe, pa sve do povlačenja iz upotrebe i otuđenja. Ovi poslovni događaji evidentiraju se kroz računovodstvo u knjizi inventara, analitičkog knjigovodstva materijalne imovine i glavne knjige.[11]

Sastavni dijelovi stavke nekretnina, postrojenja i opreme obrađuju se odvojeno kad komponente imaju različiti vijek uporabe ili kada poduzeću pružaju koristi na različite načine čime nužno zahtijevaju primjenu različite stope i metode amortizacije.[12]

Određena dugotrajna materijalna imovina iako pojedinačna može činiti jednu sastavnu cijelinu. Pojedini djelovi imovine koji čine tu cijelinu mogu imati značajne razlike kao što su različito vrijeme korisnosti kao i različit doprinos poduzeću. Iako bi bilo očekivano da se takva vrsta imovine obrađuje kao jedno, upravo zbog svojih različitosti međunarodni računovodstveni standard 16. to ne dozvoljava, i nalaže da se takva imovina obrađuje odvojeno. Kao primjer možemo navesti proizvodni pogon određenog proizvodnog poduzeća koje se sastoji od različitih vrsta strojeva koji se razlikuju po svom vijeku trajanja i starosti, kao i vrsti posla kojoj su namjenjeni. Zbog takvih značajnih razlika svaki pojedinačni stroj se mora posebno evidentirati u amortizacijski teretiti.

2.2.2 Dugotrajna nematerijalna imovina

Nematerijalna imovina je imovina bez fizičkog obilježja od koje će društvo u budućnosti (u razdoblju duljem od jedne godine) ostvarivati učinke u poslovanju i to na način da ih koristi u proizvodnji ili isporuci dobara i usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe. Kako joj i sam naziv govori, ova vrsta imovine nije materijalizirana, nije opipljiva, iako može biti sadržana i u fizičkom obliku. Tako je licencija sadržana u obliku ugovora o proizvodnji , računalni program u računalnoj opremi i sl. Sama ta činjenica ne svrstava ovakva prava u materijalnu imovinu. Kod odlučivanja hoće li se s nekom vrstom nematerijalne imovine postupiti kao s materijalnom ili nematerijalnom imovinom treba

[11] Skenderović, Lj., Hopp, S., (2014), Značaj i utjecaj amortizacije dugotrajne materijalne imovine na temeljne financijske izvještaje društva Marbo produkt d.o.o. str. 92., 93.
[12] MRS 16, t. 13.

prosuditi koji je element značajniji. Obično je to nematerijalna, a rijeđe materijalna komponenta[13].

Nematerijalna imovina obuhvaća :

- ✓ Izdaci za razvoj;
- ✓ Patenti, licencije, koncesije ;
- ✓ Zaštitni znaci;
- ✓ Software;
- ✓ Dozvola za ribarenje;
- ✓ Franšize i ostala prava;
- ✓ Goodwil;
- ✓ Predujmovi za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.[14]

Da bi se upotpunosti razumio pojam dugotrajne nematerijalne imovine potrebno je uzeti u obzir i međunarodne računovodstvene standarde koji također uređuju njeno pitanje i ulogu u poduzeću. Poseban naglasak se stavlja na MRS 38 koji kaže da nematerijalna imovina obuhvaća aktivnosti istraživanja i razvoj, patente, licencije, dizajn, koncesije, franšize, zaštitne znakove i slična druga prava.

Izdatak za nematerijalnu stavku treba se priznati kao rashod kada nastane, osim ako:

(a) predstavlja dio troška nabave nematerijalne imovine koje udovoljava kriteriju priznavanja;

(b) je stavka stečena u poslovnom spajanju i ne može se priznati kao nematerijalna imovina. U ovom slučaju izdatak (uključen u trošak stjecanja) treba biti priznat kao dio goodwilla na datum stjecanja.[15]

Ovdje je naglasak na goodwill-u koji predstavlja jednu od naspecifičnijih oblika nematerijalne imovine jer se ne može kupiti niti unajmiti. Jedini način na koji se goodwill pojavljuje kao jedan od oblika nematerijalne imovine je taj da proizlazi iz procesa poslovnog spajanja odnosno, stjecanja udjela u drugom društvu kao što to pojašnjava MSFI – 3. Također ovaj isti međunarodni računovodstveni standard propisuje računovodstveni postupak za izračun goodwill-a.

[13] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 89.
[14] HSFI 5, t. 5.3.
[15] HSFI 5, t. 5.15.

Nematerijalnu imovinu društvo može stjecati od drugih kupnjom, s pomoću državnih potpora, razmjenom, u procesu poslovnog spajanja ili je može interno razvijati. Pojedine vrste nematerijalne imovine mogu se priznati kao stavke aktive u bilanci jedino ako su stečene od drugih, a ne i ako su interno razvijene u društvu. Tako se kao nematerijalna imovina ne može priznati interno dobiveni goodwiil, zaštitini znak, popis kupaca i slično.[16]

Iako se poseban naglasak stavlja na goodwill kao jedan od najspecifičnijih oblika nematerijalne imovine, po svojim specifičnim karakteristiikama mogu mu se pridružiti i zaštitni znak, popis kupaca, marketinška prava, dizajn i ostala slična imovina. Navedena imovina se može svrstati u jednaku skupinu, prije svega jer se uglavnom razvija unutar poduzeća, odnosno vezana je za interni rast gospodarskog subjekta u kojem se nalazi. Zbog nemogućnosti primjene odgovarajućih metoda mjerenja takve imovine, ona se ne može priznati niti mjeriti, osim u transakcijama sa ostalim gospodarskim subjektima na tržištu odakle vrijednost takve imovine proizlazi.

Neku se nematerijalnu imovinu treba priznati samo ako:

- je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritjecati poduzetniku,[17]
- trošak nabave te imovine se može pouzdano izmjeriti.[18]

Ukoliko određena imovina koju je neko poduzeće nabavilo ne zadovoljava navedene uvjete propisane Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, tada preostaje jedino da se nastali izdatak za takvu vrstu imovine priznaje kao obični rashod a ne kao nabava nematerijalne imovine.

Nematerijalno sredstvo treba se sustavno amortizirati tijekom njegovog korisnog vijeka trajanja. Što se tiče maksimalno porezno priznate stope amortizacije nematerijalne imovine glede našeg poreza na dobitak ona iznosi 25%, odnosno 50% ako je poduzetnik odlučio primjenjivati dvostruke stope otpisa[19]

Nematerijalna imovina s neodređenim vijekom uporabe ne amortizira se. U tom slučaju poduzetnik testira nematerijalnu imovinu s neodređenim vijekom uporabe za umanjenje uspoređujući iznos imovine koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenom vrijednošću

[16] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 89.
[17] HSFI 5, t. 5.5. (a)
[18] HSFI 5, t. 5.5. (b)
[19] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 90.

imovine. To može vršiti na godišnoj razini ili kad god postoji naznaka da se nematerijalna imovina može umanjiti.[20]

S aspekta amortizacije nematrijalnu imovina se može svrstati u tri različite skupine. Prva skupina je takozvana standardna nematerijalna imovina koja je mjerljiva i koja se može računovodstvano pratiti i amortizirati po zakonom i pravilnicima utvrđenim stopama. To je imovina koja se sa gledišta amortizacije jednako tretira kao i materijalna dugotrajna imovina.

Druga skupina bi bila nematerijalna imovina koja je interno razvijena i koja se ne može priznati pa samim time ni amortizirati kao što su goodwiil, zaštiti znak, popis kupaca, dizajn, marketinške spospobnosti i sl.

Treća skupina nematerijalne imovine sa gledišta amortizacije bi bila nematerijalna imovina sa neodređenim vijekom uporabe. Upravo zbog neodređenog vijeka uporabe takva imovine se ne amortizira. Ona se testira od strane poduzetnika na godišnjoj razini ili kad god postoji naznaka da bi moglo doći do promjene vrijednosti takve imovine zbog različitih internih i eksternih čimbenika utjecaja na takvu vrstu dugotrajne nematerijalne imovine.

2.3 Regulatorni okvir obračuna amortizacije

Da bi cjelokupni proces obračuna amortizacije bio održiv, organizirain i jedinstven za cijeli gospodarski sustav potreban je određeni regulatorni okvir koji je primjenjiv i usklađen, te prema kojemu će biti organiziran sustav obračuna, evidentiranja i praćenja sveobuhvatnog procesa amortizacije. Temelji tog neophodnog regulatornog okvira počivaju na određenim računovodstvenim standardima, kako nacionalnim, tako i međunarodnim. Naravno, tu je potrebno i navesti zakonske nacionalne smjernice koje čine sastavni dio temelja osnovnog regulatornog okvira.

Računovodstvo amortizacije uređuju:

1. Međunarodni računovodstveni standardi za društva koja se smatraju velikima, odnosno čiji su vrijednosni papiri uvršteni na organizirani tržište vrijednosnih papira, i to:
    - MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema
    - MRS 38 – Nematerijalna imovina
    - MRS 17 – Najmovi
    - MRS 40 – Ulaganje u nekretnine

[20] HSFI 5, t. 5.33.

2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja za mala i srednja trgovačka društva i to :
    - HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji
    - HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina
    - HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina
    - HSFI 7 – Ulaganje u nekretnine
    - HSFI 16 – Rashodi
    - HSFI 17 – Poljoprivreda
3. Pitanje porezno dopustivih troškova amortizacije uređuje Zakon o porezu na dobit (Nar.nov., br. 177/04., 90/05.,57/06., 146/08., 80/10, i 22/12.). Zakonom o porezu na dobit utvrđene su najviše porezno dopustive stope za obračun amortizacije pojedinih vrsta dugotrajne imovine.[21]

Navedeni Međunarodni računovodstveni standardi kao i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja čine osnovnu strukturu regulatornog okvira koji uređuje način obračuna i računovodstvenog praćenje amortizacije.

MRS 16 – *Nekretnina postrojenja i oprema* (Nar. nov., br. 136/09.- 15/12.) propisuje način amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme osim šuma i sličnih obnovljivih resursa te prava na iskorištavanje rudnih bogastava, istraživanje i vađenje ruda, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa. **MRS 38 – *Nematerijalna imovina*** (Nar. nov., br. 136/09. 15/12.) primjenjuje se na amortizaciju nematerijalne imovine ako za pojedinu vrstu nematerijalne imovine ne postoji drugi standard. Ne primjenjuje se na mineralna prava i izdatke za istraživanje ili vađenje minerala, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa niti na nematerijalnu imovinu koja nastane u osiguravajućim društvima iz ugovora o osiguranicima. **MRS 17 – *Najmovi*** (Nar. nov., br. 136/09. 15/12.) propisuje amortizaciju za predmete dugotrajne imovine koji se koriste temeljem ugovora o financijskom i poslovnom najmu. Kod financijskog najma obračun amortizacije za predmet najma obavlja primatelj, a kod poslovnog najma davatelj predmeta najma. Amortizacija predmeta najma treba biti u skladu s uobičajenom politikom amortizacije najmoprimca, odnosno najmodavca, za slična sredstva, a trošak amortizacije treba se izračunati na osnovi postavljenoj u MRS-u 16. **MRS 40 – *Ulaganje u nekretnine*** (Nar. nov., br. 136/09. 15/12 dopušta primjenu metode troška kad se građevine mogu amortizirati sukladno odredbama MRS-a 16. Ako se primjeni (odabere)

[21] Perkušić, D., (2016): Osnove računovodstva, skripta, Sveučilište u Splitu, sveučilišni odjel za stručne studije, Split, str. 167. 168.

računovodstvena politika fer vrijednosti tada s građevine samo vrijednosno usklađuju (ne amortiziraju se). [22]

HSFI 2 – *Konsolidirani financijski izvještaji*, koji između ostaloga zahtijevaju amortizaciju goodwilll-a u roku od 5 godina, a za eventualno „negativni goodwiil" zahtjeva uključivanje u prihod. **HSFI 5 – *Dugotrajna nematerijalna imovina***, koji u pogledi amortizacije dugotrajnu nematerijalnu imovinu razmatra kao imovinu s neodređenim vijekom trajanja i imovinu s ograničenim vijekom trajanja. Amortizirati se može samo nematerijalna imovina s ograničenim vijekom trajanja. Nematerijalna imovina s ograničenim vijekom trajanja može se obračunavati prema prema modelu koji odražava prijenos ekonomskih koristi ili prema linearnoj (ravnomjernoj) metodi. **HSFI 6 – *Dugotrajna materijalna imovina***, koji amortizaciju definira kao „sustavan raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezina vijeka uporabe". Amortizacija se obračunava tijekom vijeka uporabe prema usvojenim amortizacijskim metodama koje odražavaju okvir očekivanog trošenja ekonomske koristi kao što su linearna, degresivna i funkcionalna. **HSFI 7 – *Ulaganje u nekretnine***, koji predviđa obračun amortizacije samo u slučaju ako se ta ulaganja u nekretnine vode prema cijenama nabave dok u slučaju kada se ta ulaganja vode po fer (tržišnim) vrijednostima amortizacija se ne obračunava. **HSFI 16 – *Rashodi,*** uređuju pitanje priznavanja troškova amortizacije odnosno njezino uključivanje u vrijednost drugih oblika imovine. **HSFI 17 – *Poljoprivreda,*** koji uređuju pitanje ispravka vrijednosti biološke imovine.[23]

Međunarodni računovodstveni standardi 16 i 40 se uglavnom odnose direktno na dugotrajnu materijalnu imovinu te propisuju načine amortizacije takve vrste imovine. Bitno je naglasiti da su ova dva standarda međusobno uvjetovana i povezana. Međunarodni računovodstveni standard 40 dozvoljava korištenje metode troška, ali pod uvjetom da se te nekretnine mogu amortizirati zadovoljavajući sve odredbe propisane međunarodnim računovodstvenim standardnom 16.

Međunarodni računovodstveni standard 38 se odnosi direktno na nematerijalnu imovinu propisijući način amortizacije svakog oblika takve imovine.

[22] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 730.
[23] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 731.

Međunarodni računovodstveni standard 17 je specifičan jer se odnosi se na najmove svih oblika dugotrajne imovine. To podrazumjeva, kako najmove dugotrajne materijalne imovine, tako i najmove dugotrajne nematerijalne imovine. U prošlosti se najam odnosio najvećim djelom na dugotrajnu materijalnu imovinu. S obzirom da smo svjedoci sve većeg napretka tehnologije koji svojim velikim djelom obuhvaća većinu gospodarskih subjekata, predmet najma sve više postaje visoko napredni i specijalizirani oblici nematerijalne imovine.

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 2 i 5 se odnose većinom na nematerijalnu imovinu, dok se hrvatski standardi financijskog izvještavanja 6, 7 i 17 odnose na materijalnu imovinu. HSFI 16 daje smjernice i objašnjenja za pripisivanje vrijednosti amortizacije ostalim oblicima imovine.

2.4 Metode amortizacije

Za pravilan raspored amortizacijskog iznosa tijekom vijeka uporabe nekog sredstva imovine koja se amortizira poduzeće može koristiti različite metode obračuna amortizacije koje su propisane i dopuštene. Metoda koju će gospodarski subjekt odabrati mora biti primjerena i odgovarajuća za takvu vrstu imovine koja se amortizira. To znači da treba biti u skladu sa kontinuitetom korištenja te imovine od strane poduzeća u kojem se nalazi. Odnosno, ekonomske i svake druge koristi koja proizlazi od te imovine, a doprinosi poslovanju i rastu poduzeća.

Prema Međunarodom računovodstvenom standardu 16 dozvoljene metode za obračun amortizacije su:

- Linearna,
- Degresivna,
- Funkcionalna.

Bitno je naglasiti temelje navedenih metoda. Linearna i degresivna metoda se temelje na vremenskom sustavu obračuna amortizacije, dok se funkcionalna metoda temelji na upotrebi. Vremenski sustav obračuna amortizacije se temelji na prepostavci da se imovina troši zavisno o proteku vremena.

Funkcionalna metoda koja se temelji na upotrebi smatra da se imovina troši na temelju iskorištenosti njenih kapaciteta. Prednost ove metode je ta što imovina koja se u određenim razdobljima ne troši ona se ni ne amortizira, sve do trenutka dok se ponovno ne počme

koristiti. Kod vremenski utemeljenih metoda to nije slučaj. Kod njih se imovina amortizira bez obzira da li se koristi ili ne.

2.4.1 Linearna metoda amortizacije

Linearna se metoda primjenjuje uvijek kad je korist od dugotrajne imovine za poduzetnika jednaka u svim godinama vijeka trajanja. Ta se metoda upotrebljava za većinu predmeta dugotrajne imovine, a ostale se metode upotrebljavaju samo kad je potpuno jasno da korist od imovine pritječe poduzetniku na drugačiji način.[24]

Kod ove metode osnovica za obračun amortizacije i stopa amortizacije ostaju jednake i neporomjenjene tijekom procjenjenog uporabnog vijeka trajanja sredstva. Troškovi amortizacije su u svakom obračunoskom razdoblju ravnomjerno terete prihode poduzeća u tom obračunskom razdoblju. Zbog ovakvog načina obračuna ova metoda se smatra najjednostavnijom za primjenu.

Linearna metoda znači da se amortizacija raspoređuje na sve godine vijeka trajanja sredstva ravnomjerno, tj. isti iznos amortizacije za svaku godinu u kojoj je sredstvo bilo u upotrebi svih dvanaest mjeseci.[25]

Trošak, odnosno iznos amortizacije kod ove metode se izračunava na sljedeći način:

Amortizacija = nabavna vrijednost x stopa amortizacije / 100

Stopa amortizacije = 100 / vijek uporabe sredstva

Godišnji iznos amortizacije se dobije tako što se umnožak osnovice za amortizaciju podijeli sa 100. Godišnji iznos stope amortizacije se izračuna tako što se 100 podjeli za vijekom uporabe sredstva koji je predmet amortizacije.

Primjer obračuna amortizacije uz korištenje linearne metode

Nabavljen je stroj u vrijednosti od 500.000 kn čiji je vijek uporabe 5 godina.

- Stopa amortizacije = 20%
- Iznos amortizacije = 100.000,00 kn

[24] Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 79.
[25] Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 78.

Tablica 1: Linarna metoda obračuna amortizacije

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1	500.000,00	20%	100.000,00	400.000,00
2	500.000,00	20%	100.000,00	300.000,00
3	500.000,00	20%	100.000,00	200.000,00
4	500.000,00	20%	100.000,00	100.000,00
5	500.000,00	20%	100.000,00	**0**

Izvor: rad autora

2.4.2 Degresivna metoda obračuna amortizacije

Kod ove metode ko i kod drugih oblika degresivne metode godišnji iznos amortizacije je veći u prvoj godini vijeka uporabe, a opada postupno u sljedećim godinama vijeka uporabe.[26]

Metoda opadajuće osnovice (metoda opadajućeg salda ili degresivna metoda) pripada u ubrzane metode amortizacije. Ona se upotrebljava kad je pritjecanje koristi od imovine na početku veće, a kasnije manje.[27]

Ova metoda pretpostavalja da će se sredstvo amortizacije u prvim godinama korištenja puno intezivnije trošiti nego u kasnijim godinama njegova vijeka uporabe. Upravo se zbog tog razloga primjenom ove metode obračunavaju veći iznosi amortizacije u prvim godinama korištenja sredstva. Ovakav način obračuna rezultira otpisivanjem najvećeg djela troška nabave sredstva već u prvoj polovici korisnog vijeka trajanja.

Vrste degresivne amortizacije su:

1. aritmetički oblik,
2. geometrijski oblik,
3. modificirana degresivna metoda,
4. metoda zbroja.

S obzirom da je specifičnost i posebnost svake od navedenih metoda u nastavku će svaka biti detaljno pojašnjena i primjerima potkrijepljena.

[26] Gulin, D. i skupina autora(2006.): Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa, Hrvatska zajednica računovoĎa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 340.
[27] Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 80.

1. Aritmetički oblik degresivne amortizacije

Kod aritmetičkog oblika metode opadajućeg salda svota amortizacije opada, no tu je tipična jednaka apsolutna razlika između amortizacijske svote za svaku godinu. To se postiže tako što je svake godine stopa amortizacije niža, a primjenjuje se na nabavnu vrijednost imovine.[28]

Ova metoda je specifnična po tome što se između amortiziacijskih stopa za svaku pojedinu godinu unutar korisnog vijeka trajanja sredstva nalazi jednak iznos razlike.

Formula za izračun ove metode izgleda:

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

V= vijek trajanja imovine,

n= godina za koju se obračunava amortizacija

Primjer obračuna amortizacije uz korištenje aritmetičkog oblika degresivne metode.

Nabavljen je stroj u vrijednosti od 500.000 kn čiji je vijek uporabe 5 godina.

1. Amortizacijska stopa – 1. godina = 33%
2. Amortizacijska stopa – 2. godina = 27%
3. Amortizacijska stopa – 3. godina = 20%
4. Amortizacijska stopa – 4. godina = 13%
5. Amortizacijska stopa – 5. godina = 7%

[28] Horvat, K. (2015.): II. Godišnji obračun amortizacije za 2014., RRIF, br. 1/15., Zagreb, str. 33.

Tablica 2: Aritmetički oblik degresivne metode obračuna amortizacije

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1	500.000,00	33%	165.000,00	335.000,00
2	500.000,00	27%	135.000,00	200.000,00
3	500.000,00	20%	100.000,00	100.000,00
4	500.000,00	13%	65.000,00	35.000,00
5	500.000,00	7%	35.000,00	**0**

Izvor: rad autora

2. Geometrijski oblik degresivne amortizacije

Kod geometrijskog oblika metode opadajućeg salda svota amortizacije je u svakoj narednoj godini također sve manja. Međutim, kod ove je metode stopa amortizacije tijekom cijelog vijeka trajanja jednaka, a primjenjuje se na sadašnju vrijednost (nabavna vrijednost umanjena za akumuliranu amortizaciju) dugotrajne imovine.[29]

Ovaj oblik degresivne amortizacije se sastoji od dvije vrlo bitne činjenice. Prva činjenica je da se stopa amortizacije ista u cijelom korisnom vijeku trajanja, po čemu je i slična linearnoj metodi amrtizacije.

Druga i najbitniija činjenica je ta da se amortizacijski iznos izračunava na sadašnju vrijednost imovine, a ne na nabavnu vrijednst imovine kao što je slučaj kod ostalih metoda obračuna amortizacije. To podrazumjeva sadašnju vrijednst imovine koja se u obračunskim razdobljima tijekom korisnog vijeka trajanja umanjuje za amortizacijski iznos iz prethodne godine. To je najbolje vidljivo u sljedećem primjeru:

Primjer obračuna amortizacije uz korištenje geometrijskog oblika degresivne metode.

Nabavljen je stroj u vrijednosti od 500.000 kn čiji je vijek uporabe 5 godina

[29] Horvat, K. (2015.): II. Godišnji obračun amortizacije za 2014., RRIF, br. 1/15., Zagreb, str. 33.

Tablica 3: Geometrijski oblik degresivne metode obračuna amortizacije

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1	500.000,00	20%	100.000,00	400.000,00
2	500.000,00	20%	80.000,00	320.000,00
3	500.000,00	20%	64.000,00	256.000,00
4	500.000,00	20%	51.200,00	204.800,00
5	500.000,00	20%	40.960,00	163.840,00
6	500.000,00	20%	32.768,00	131.072,00
7	500.000,00	20%	26.214,40	104.857,60
8	500.000,00	20%	20.971,52	83.886,08
9	500.000,00	20%	16.777,22	67.108,86
10	500.000,00	20%	13.421,77	53.687,09
11	500.000,00	20%	10.737,42	42.949,67
11	500.000,00	20%	42.949,67	0,00

Izvor: rad autora

Iz navedenog primjera je vidljiv najveći nedostatak ove metode. To je činjenica da se sredstvo nije uspijelo upotpunosti amortizirati unutar svog vijeka trajanja. Ono predstavlja posljedicu korištenja ove metode koja koristi sadašnju vrijednost imovine pri izračunavanju amortizacijskog iznosa. S obzirom da u praski dolazi do otpisa kada je preostala knjigovodstvena vrijednost imovine u rasponu od 5% do 10% nabavne vrijednosti imovine, u ovom primjeru je otpis napravljen tek u jedanaestoj godini. Knjigovodstvena vrijednost stroja u toj godini iznosi 8,59 % njegove nabavne vrijednosti.

Nedostatak ove metode je da ne može u točnom iznosu pokriti cjelokupni amortizirajući iznos. Zbog toga se u praksi koristi modificirani sustav ubrzanog pokrića troškova (Modified Accelerated Cost Recovery System- MARCS). Taj sustav obračuna amortizacije je kombinacija metode opadajuće osnovice i linearne metode. Kod modificirane metode opadajuće osnovice (MARCS) u prvim godinama vijeka trajanja sredstava iznos amortizacije naglo se smanjuje, a kasnije je iznos amortizacije jednak za svaku godinu. Na jednaki se iznos amortizacije za svaku godinu prelazi u trenutku kad godišnja svota amortizacije, primjenom metode opadajuće osnovice, postane manja od godišnje svote amortizacije primjenom linearne metode ili kad bi sljedeći obračun godišnje svote amortizacije bio viši od prethodnog.[30]

[30] Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 80.

3. Modificirana degresivna metoda

Ova metoda je kombinacije linearne i degresivne metode gdje se obračun amortizacije započinje primjenom degresivne metode u početnim godinama vijeka trajanja, a nakon toga se prelazi na linearnu metodu obračuna.

Svaka metoda prilikom korištenja ima svoje prednosti i nedostatke. Kod linearne metode je nedostatk što je amortizacije stroja uvijek ista bez obzira kad je stroj kupljen i kolika je iskoristivost njegovih kapaciteta. Kod degresivne metode je uvijek pretpostavka da se stroj više koristi u prvim godinama vijeka trajanja, što u praksi nije uvijek slučaj. Kombiniranjem ovih dviju metoda se nastoje eliminirati nedostaci svake pojedine metode te maksimalno iskorititi sve predonosti koje donosi korištenje ovih dviju metoda.

Primjer obračuna amortizacije uz korištenje modificirane degresivne metode

Nabavljen stroj u vrijednosti 500.000,00 kn čiji je vijek uporabe 5 godina.

Tablica 4: Modificirani oblik degresivne metode obračuna amortizacije

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1	500.000,00	40%	200.000,00	300.000,00
2	500.000,00	40%	120.000,00	180.000,00
3	500.000,00	40%	72.000,00	108.000,00
4	500.000,00	40%	54.000,00	54.000,00
5	500.000,00	40%	54.000,00	0,00

Izvor: rad autora

U prve tri godine koristili smo degresivnu metodu obračuna amortizacije. U trećoj godini je iznos amortizacije primjenom degresivne metode je postao manji od iznosa amortizacije u slučaju korištenja linearne metode (s obzirom da je iznos amortizacije u slučaju korištenja linearne metode 100.000,00 kn). To je bio znak da se nakon treće godine prelazi na jednake svote iznosa amortizacije odnosno na linearnu metodu.

4. Metoda zbroja godina

Metoda zbroja godina je također jedna od ubrzanih metoda amortizacije. Kod ove metode se amortizacija ubrzano smanjuje u svim godinama vijeka trajanja sredstva te pokriva cjelokupnu vrijednost amortizirajućeg iznosa.[31]

[31] Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 80.

Formule koje se koriste za izračunavanje pomoću ove metode su:

$$\text{Stopa amortizacije} = \frac{\text{Preostali broj godina vijeka trajanja}}{\text{Zbroj godina}}$$

$$\text{Zbroj godina} = \text{n x } \frac{(n+1)}{2}$$

Gdje je n = broj godina vijeka trajanja

Primjer obračuna amortizacije uz korištenje metode zbroja godina

Nabavljen je stroj u vrijednosti 500.000,00 kn čiji je vijek uporabe 5 godina.

Zbroj godina: 5 x ((5+1)/2) = 15

Stopa amortizacije:

1. Amortizacijska stopa – 1. godina = 5/15 = 33,33 %
2. Amortizacijska stopa – 2. godina = 4/15 = 26,67 %
3. Amortizacijska stopa – 3. godina = 3/15 = 20,00 %
4. Amortizacijska stopa – 4. godina = 2/15 = 13,33 %
5. Amortizacijska stopa – 5. godina = 1/15 = 6,67 %

Tablica 5: Obračun amortizcije metodom zbroja godina

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1	500.000,00	33,33%	166.666,66	333.333,33
2	500.000,00	26,67%	133.333,33	200.000,00
3	500.000,00	20,00%	100.000,00	100.000,00
4	500.00,00	13,33%	66.666,66	33.333,33
5	500.00,00	6,67%	33.333,33	0,00

Izvor: rad autora

Gledajući načine obračuna da se zaključiti da je ova metoda sličnija aritmetičkoj metodi obračuna amortizacije. Razlog tome je činjenica da su stope amortizacije kod metode zbroja godina i aritmetičke metode različite u svim godinama promatranog razdoblja. Odnosno za svaku godinu obračunskog razdoblja potrebno je posebno izračunavati stopu amortizacije, što je isti slučaj kao i kod aritmetičke metode. Kod geometrijskog oblika degresivne metode te modificarnog oblika jednake u svim godinama korisnog vijeka uporabe sresdstva.

2.4.3 Funkcionalna metoda amortizacije

Funkcionalna metoda ili metoda jedinice proizvodnje je metoda obračuna amortizacije u kojoj se amortizacija raspoređuje prema učinku, tj. stvarnom trošenju sredstva u svakoj godini. Prema toj metodi nabavna vrijednost imovine djeli se s procjenjenim brojem jedinica koje sredstvo može proizvesti ili obaviti tijekom svog vijeka trajanja.[32]

Kod ove metode je bitno naglasiti njenu najveći specifičnost koja je razlikuje od ostalih metoda gdje se prilikom utvrđivanja iznosa amortizacije polazi od iskorištenja sredstva, a ne od njegovog vijeka uporabe kao što je slučaj kod ostalih metoda.

Godišnja se svota amortizacije dobije umnoškom nabavne vrijednosti po jedinici proizvodnje ili rada i broja tih jedinica proizvedenih ili obavljenih tijekom godine.[33]

Važno je što realnije i preciznije procjeniti stvarno korištenje sredstva u budućnosti kao osnove za obračun amortizacije. Nakon toga se nabavna vrijednost sredstva po procjenjenoj jedinici proizvodnje za cjelokupni vijek trajanja sredstva množi sa brojem tih jedinica proizvedenih tijekom godine. Na taj se način dobije godišnja svota amortizacije.

Funkcionalna metoda je korisna kod onih sredstava gdje je vijek upotrebe sredstva povezan sa količinom učinaka tj. proizvoda ili sati rada i može se primjeniti samo kod one vrste imovine gdje je moguće procijeniti učinak u vijeku upotrebe, ali i ne kod one imovine kod koje nije moguće procjeniti učinak u vijeku upotrebe.

Razlikuju se dva oblika funkcionalne metode amortizacije :

1. Metoda broja sati rada,
2. Metoda proizvedenih proizvoda (usluga).

1. <u>Metoda broja sati rada</u>

Pri obračunu amortizacije prema ovoj metodi procjenjuje se broj ukupnih radnih sati predmeta dugotrajne imovine, a amortizacijska stopa jednaka je odnosu broja radnih sati za pojedinu

[32] Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 85.
[33] Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 85.

godinu, korištenja i ukupno procjenjenog broja sati rada u čitavom korisnom vijeku trajanja sredstva.[34]

Kod ove je metode funkcionalnost, odnosno iskoristivost sredstva konkretno vezana za procjenjene sate rada predmeta amortizacije. Iz toga proizlazi da se ova metoda može primjenjavati samo na one vrste imovina čija je funkcionalnost mjerljiva u satima rada.

Primjer obračuna amortizacije uz korištenje funkcionalne metode broja sati rada

Nabavljena je imovina u vrijednosti od 500.000,00 kn. Procjenjeni broj radnih sati tijekom korisnog vijeka trajanja sredstva od 5 godina je 100.000 sati. U prvoj godini stroj je radio 20.000 sati, u drugoj godini 35.000 sati, u trećoj godini 10.000 sati, u četvrtoj godini 15.000 sati i u petoj godini 20.000 sati

Stopa amortizacije

1. Godina = 20.000 / 100.000 x 100 = 20%
2. Godina = 35.000 / 100.000 x 100 = 35%
3. Godina = 10.000 / 100.000 x 100 = 10%
4. Godina = 15.000 / 100.000 x 100 = 15 %
5. Godina = 20.000 / 100.000 x 100 = 20 %

Tablica 6: Obračun amortizcije metodom broja sati rada

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1	500.000,00	20%	100.000,00	400.000,00
2	500.000,00	35%	175.000,00	225.000,00
3	500.000,00	10%	50.000,00	175.000,00
4	500.00,00	15%	75.000,00	100.000,00
5	500.00,00	20%	100.000,00	0,00

Izvor: rad autora

Iz tablice je jasno vidljiva stopa amortizacije koja je ovisna, odnosno koja se izračunava na temelju sati korištenja sredstva u svakoj pojedinoj godini vijeka trajanja. Što je veći intezitet korištenja sredstva u pojedinoj godini to je ujedno i veća stopa amortizacije u toj godini. Iz toga proizlazi da je i iznos amortizacije za tu godinu veći u odnosu na ostale.

[34] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 738.

2. Metoda proizvedenih proizvoda (usluga)

Ova metoda slična je prethodnoj, jedino se kod metode izrađenih proizvoda ne procjenjuje broj sati rada u ukupnom korisnom vijeku trajanja sredstva, nego broj ukupno proizvedenih proizvoda (usluga). Stopa amortizacije izračunava se stavljanjem u odnos broja izrađenih proizvoda u pojedinoj godini prema ukupno procjenjenom broju proizvoda za cijeli korisni vijek trajanja imovine.[35]

Prethodno je objašnjena razlika između funkcionalnih i ostalih metoda obračuna amortizacije. Ukoliko bi se tražila bila kakva povezanost ili sličnost funkcionalne metode sa ostalim metodama, to bi se moglo lako uočiti proučavajući tablicu iz prethodnog primjera. Naime, kod ove metode se stopa amortizacije svake godine mjenja u ovisnosti o broju sati radi ili proizvedenih proizvoda. To znači da ju je potrebno posebno izračunavati za svaku godinu korištenja sredstva. Takav sličan slučaj je bio i kod metode zbroja godina i aritmetičke metode, samo što je kod njih različita osnova na temelju koje se svake godine posebno izračunava stopa amortizacije.

[35] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 739.

3 OBRAČUN AMORTIZACIJE U PROIZVODNJI

3.1 Općenito o proizvodnji

Proizvodnja je djelatnost kojom se uz rad i sredstvima stvaraju proizvodi i usluge. Prije nego pojedemo kruh svoj svagdašnji netko ga mora ispeći. Tako i sposobnost gospodarstva da proizvede automobile, proizvede struju, napiše računalne programe i isporuči mnoštvo dobara i usluga koji su u našem bruto domaćem proizvodu ovisi o našem proizvodnom kapacitetu. Proizvodni je kapacitet određen veličinom i kvalitetom radne snage, količinom i kvalitetom kapitala, tehničkim znanjem i sposobnošću da ga održava te prirodom javnih i privatnih institucija.[36]

Sama proizvodnja postoji od kad postoji i čovjek. Od početka ljudskog postojanja čovjek je imao razne potrebe koje je trebao zadovoljiti. Da bi ih mogao zadovoljiti bile su mu potrebne razne stvari do kojih je mogao doći samo preradom nekih drugih jednostavnijih stvari. To su bili prvi primitivni oblici proizvodnje.

Proizvodnja podrazumjeva proces u kojem se od ulaznih jedinica kao što su različite vrste sirovina i poluproizvoda, uz pomoć rada i imovine (koja se amortizira) stvara novi proizvod. Upravo u tome je kompleksnost samog procesa proizvodnje.

Računovodstvo proizvodnje bavi se ulaganjima u poseban oblik kratkotrajne imovine od pojavnog oblika zalihe materijala do gotovog proizvoda. Za razliku od trgovačke djelatnosti gdje se robe kupuju i prodaju u nepromjenjenom stanju, u proizvodnoj djelatnosti nabavljene sirovine u kombinaciji s radom i ostalim faktorima proizvodnje (strojevima, zgradama, zemljom, energijom, biologijom) dolazi do pretvorbe (konverzije) u nove proizvode. Zadatak računovodstva je praćenje, obračunavanje i raspoređivanje troškovnih elemenata koji su uključeni i proizvodni proces te davanje o tome, za potrebe upravljanja, informacije o količinama i vrijednostima što ih sadržavaju poluproizvodi i gotovi proizvodi.[37]

Vidljivo je da računovodstvo ima vrlo veliku ulogu i odgovornost da u svakom trenutku pravilno i u skladu sa svim zakonskim okvirima i ostalim standardima obračunava, prati i evidentira cjelokupni proces proizvodnje. Na taj način se omogućava nesmetano i pravilno funkcioniranje proizvodnog gospodarskog subjekta.

[36] Samuelson P.,(2000): Ekonomija, Mate, Zagreb, str 107.
[37] Skupina autora, (2009): Računovodstvo proizvodnje, II. dopunjeno izdanje , RRIF plus, Zagreb, str. 1.

3.2 Računovodstveni aspekti obračuna

Za nesmetano obavljanje proizvodnje neophodna je dugotrajna imovina kao što su strojevi, zgrade, transportna sredstva itd. Sva ta imovina se amortizira te se trošak amortizacije rasporedjuje u konačni proizvod.

Opći fiksni troškovi ne mjenjaju se bez obzira na to povećava li se obujam proizvodnje ili se smanjuje. Može se reći da su ti troškovi stalne pripravnosti za proizvodnju. To su amortizacija (vremenska), održavanje zgrada i opreme, najamnine, poslovodstvo pogona, administracija pogona i dr. troškovi. U praksi se fiksni troškovi pod određenim pretpostavkama mogu mjenjati (vremenska amortizacija, primjena redovnih ili ubrzanih godišnjih stopa amortizacije)[38]

Amortizacija u proizvodnji predstavlja fiskni trošak. To znači da je trošak amortizacije uvijek isti bez obzira na promjene u obujmu proizvodnje. Za razliku od fiksnih troškova, varijabilni troškovi se mjenjaju ovisno o povećanju ili smanjenu proizvodnje.

Posebno je naglašena vremenska amortizacija kao fiksni trošak. Pod njom se podrazumjeva već prethodno navedene metode: linearna i degresivna. Razlog tomu je činjenica da se one temelje na vremenskom sustavu obračuna amortizacije, što znači da se imovina troši zavisno o proteku vremena bez obzira na obujam proizvodnje i stupanj korištenosti dugotrajne imovine.

Iako je vremenska amortizacija fiksni trošak, ona se može mijenjati ukoliko se primjenjuju ubrzane godišnje stope amortizacije. Bitno je naglasiti da u tom slučaju trošak amortizacije nije varijabilan nego je i dalje fiksni trošak. Do promjene ne dolazi jer je u konačnici trošak amortizacije za cijeli vijek trajana sredstva isti, ali je u određenim godinama vijeka trajanja drugačiji upravo zbog primjene različitih stopa amortizacije.

S druge strane, trošak amortizacije obračunat funkcionalnom metodom se svrstava u varijabilni trošak. Do toga dolazi jer iznos troška amortizacije isključivo ovisi u stupnju korištenosti sredstva u određenim godinama njegovog vijeka trajanja. Ukoliko se sredstvo ne koristi tada ni ne postoji trošak amortizacije.

Neuskladištivi troškovi su troškovi administracije-uprave, nabave, prodaje, troškovi uskladištenja gotovih proizvoda osim ako su ti troškovi nužni u proizvodnom postupku prije

[38] Skupina autora, (2009): Računovodstvo proizvodnje, II. dopunjeno izdanje , RRIF plus, Zagreb, str. 86.

daljne faze proizvodnje , tečajne razlike, amortizacija strojeva dok ne rade, troškovi kamata na posudjena sredstva otpisi (rashod) zaliha vrijednosna usklađena zaliha i sl.[39]

Kao što je navedeno, među neuskladištive troškove se ubraja amortizacija strojeva dok ne rade. Iz toga proizlazi da to vrijedi za vremenski obračun amortizacije jer se ta metoda koristi bez obzira jesu li strojevi radili ili ne. Ova navedena činjenica ne vrijedi za funkcionalnu metodu, jer se kod te metode ne obračunava trošak amortizacije ako strojevi ne rade. Iz toga se može zaključiti a se među neuskladištive troškove ubraja samo trošak amortizacije koji je obračunat jednom od vremenskih metoda, dok će se među troškove konverzije ili uskladištive troškove ubrojiti trošak amortizacije ukoliko je amortizacija obračunata funkcionalnom metodom.

3.3 Porezni aspekti obračuna

Usklađenost obračuna amortizacije sa poreznim propisima i pravilima uređuje Zakon o porezu na dobit, i to njegov članak 12. Samo onaj trošak amortizacije koji je obračunat skladu sa navedenim Zakonom biti će porezno priznat trošak. Svaki obračun koji je izvan okvira navedenog Zakona predstavlja porezno nepriznati trošak.

Vijek amortizacije u računovodstvenom smislu temelji se na prosudbi korisnog vijeka uporabe a može se slagati, ali i ne mora s vijekom uporabe koji je propisan kao najmanji odnosno procjenjene amortizacijske stope ne moraju se podudarati s propisanim amortizacijskim stopama koje služe za porezne svrhe. Svako društvo može svojim računovodstvenim politikama odrediti koji je to vijek uporabe i stope amortizacije primjene za to trgovačko društvo. Ako je godišnja svota troška amortizacije viša od amortizacijskog troška što bi se utvrdio prema porezno dopustivim stopama , odnosno vijeku uporabe, viša razlika je stavka za godišnju poreznu prijavu kojim će se anulirati smanjeni dobitak (osnovica) zbog prethodno primjenjene veće amortizacije. Ako je godišnja svota amortizacije manja od porezno dopustive ta se primjenjuje i za svrhe oporezivanja.[40]

Vidljivo je da poduzeća imaju određenu fleksibilnost prilikom obračuna amortizacije. To znači da se amortizacijske stope ne moraju podudarati sa onim koje propisuje Zakon o porezu na dobit. Ukoliko je godišnji trošak amortizacije veći od porezno dopustivog to će dovesti do smanjena dobitka a ujedno i smanjna porezne osnovice. Ako je godišnja svota amortizacije

[39] Skupina autora, (2009): Računovodstvo proizvodnje, II. dopunjeno izdanje , RRIF plus, Zagreb, str. 87.
[40] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 733.

manja od porezno dopustive dovest će do povećanja porezne osnovice za tu godinu zbog manjeg troška amortizacije za promatranu godinu.

Tablica 7. Porezno dopustive stope za godišnji obračun amortizacije

Naziv imovine	Vijek trajanja (god.)	Godišnja amortizacijska stopa
Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20	5%
Osnovno stado i osobni automobili	5	20%
Nematerijalna imovina, oprema,vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju	4	25%
Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50%
Ostala nespomenuta imovina	10	10%

Izvor: rad autora prema čl. 12. Zakona o porezu na dobit

Porezno dopuštena (priznata) je i ona amortizacija koja je obračunana prema dvostrukim (ubrzanim) stopama. To je porezno dopušteni maksimum bez obzira na višesmjenski rad ili druge uvijete većeg trošenja nematerijalne ili materijalne imovine. Ako bi se sredstvo prijevremeno istrošilo ili bi postalo neuporabljivo, neamortizirana vrijednost bi se prenijela na troškove putem odluke o rashodu, računa o prodaji, potvrdi o predaji na otpad otpremnici o darovanju ustanovamai dr.[41]

Bez obzira na sve uvijete koji utječu na ciklus i obujam proizvodnje dopušteni maksimum prema zakonu o porezu na dobit je obračun prema dvostrukim stopama. Također, Zakon i propisuje da se na već amortiziranu imovinu ne smije obračunavat amortizacija

[41] Skupina autora, (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, RRIF plus, Zagreb, str. 734.

4 ANALIZA UTJECAJA RAZLIČITIH METODA AMORTIZACIJE NA PRIMJERU PROIZVODNOG PODUZEĆA „PERKOVIĆ TRADE D.O.O.“

4.1 Općenito o poduzeću „ Perković trade d.o.o.“

Tvrtka je osnovana 1992. godine i od svojih početaka pa sve do danas je u obiteljkom vlasništvi njenih osnivača, supružnika Sanje i Ante Perković. Najveći dio tvrtke se sastoji od proizvodnog postrojenja koje se prostire na 1000 metara kvadratnih zatvorenog proizvodno-skladišnog prostora. Sjedište tvrtke kao i njezino postrojenje se nalaze u općini Cista Provo, mjesto Aržano.

Tvrtka se posebno specijalizirala za izradu i opremanje objekata isključivo namještajem po mjeri. Radni kolektiv čine visoko osposobljeni stručnjaci, projektanti i proizvodni radnici koji će uz svake zahtjeve i sugestije realizirati i najzahtijevnije projekte. U proizvodnji se koriste najkvalitetniji materijali kao što su Egger, Blum, Gras i Kaindl.

Proizvodni asortiman tvrtke se djeli na: kuhinje, dječje sobe, spavaće sobe. Zahvaljujući svojoj naprednoj tehnologiji u mogućnosti je opremati različite oblike objekata kao što su poslovni prostori, ugostiteljski objekti, apartmani, hoteli, pa čak i brodovi. Tvrtka se na tržištu posebno ističe izradom zaobljenog medijapana koji se može dobiti u više od 2000 nijansi različitih boja. Osim vratnica i djelova namještaja ravnih linija mogu se također proizvesti i zaobljeni te drugi nepravilni oblici namještaja po mjeri.

Poduzeće posjeduje standard ISO 9001, što je dokaz kvalitete cijelog proizvodnog sustava kao i ostalih aspekata poduzeća. Također, svaki proizvod nosi oznaku „ made in Croatia“ što omogućava otvaranje novih radnih mjesta i čime se pruža podrška lokalnom i regionalnom razvoju.

Bitno je naglasiti i ekološku osvještenost tvrtke. To je vidljivo u sustavu recikliranja otpada iz proizvodnje koji se koristi za grijanje proizvodnih prostora poduzeća. Također se na krovu proizvodnog postrojenja nalazi solarna elektrana.

4.2 Utjecaj promjene računovodstvene politike amortizacije na bilancu poduzeća

U nastavku se nalazi bilanca poduzeća dobivena od njegove uprave. Podaci navedeni u bilanci su potrebni zbog daljne analize utjecaja amortizacije na pozicije u aktivi i pasivi.

Tablica 8. Bilanca poduzeća „Perković trade d.o.o.“ sa stanjem na dan 31.12.2016

A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	**001**			
B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003+010+020+031+036)	**002**		2.777.382	2.562.338
I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)	**003**		144.544	160.897
1. Izdaci za razvoj	**004**			
2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	**005**		38.284	36.354
3. Goodwill	**006**			
4. Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine	**007**			
5. Nematerijalna imovina u pripremi	**008**		106.260	124.543
6. Ostala nematerijalna imovina	**009**			
II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)	**010**		2.632.838	2.401.441
1. Zemljište	**011**			
2. Građevinski objekti	**012**		574.806	566.555
3. Postrojenja i oprema	**013**		1.931.189	1.716.153
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	**014**		81.743	54.133
5. Biološka imovina	**015**			
6. Predujmovi za materijalnu imovinu	**016**			
7. Materijalna imovina u pripremi	**017**		45.100	64.600
8. Ostala materijalna imovina	**018**			
9. Ulaganje u nekretnine	**019**			
III. DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)	**020**		0	0
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	**021**			
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	**022**			
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	**023**			
4.Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	**024**			
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	**025**			
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	**026**			
7. Ulaganja u vrijednosne papire	**027**			
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	**028**			
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	**029**			
10. Ostala dugotrajna financijska imovina	**030**			
IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)	**031**		0	0
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	**032**			
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	**033**			
3. Potraživanja od kupaca	**034**			
4. Ostala potraživanja	**035**			
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	**036**			
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038+046+053+063)	**037**		466.924	703.985
I. ZALIHE (AOP 039 do 045)	**038**		250.410	376.097
1. Sirovine i materijal	**039**		141.230	316.335
2. Proizvodnja u tijeku	**040**			
3. Gotovi proizvodi	**041**			
4. Trgovačka roba	**042**		109.180	59.762
5. Predujmovi za zalihe	**043**			
6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	**044**			
7. Biološka imovina	**045**			
II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052)	**046**		116.859	228.658
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	**047**			
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	**048**		32.537	
3. Potraživanja od kupaca	**049**		78.571	152.332
4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	**050**		5.751	7.247
5. Potraživanja od države i drugih institucija	**051**			
6. Ostala potraživanja	**052**			69.079
III. KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062)	**053**		0	0
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	**054**			
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	**055**			
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	**056**			
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	**057**			
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	**058**			

6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	059			
7. Ulaganja u vrijednosne papire	060			
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	061			
9. Ostala financijska imovina	062			
IV. NOVAC U BANCI I BLAGAJNI	063		99.655	99.230
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	064			
E) UKUPNO AKTIVA (AOP 001+002+037+064)	065		3.244.306	3.266.323
F) IZVANBILANČNI ZAPISI	066			
PASIVA				
A) KAPITAL I REZERVE (AOP 068 do 070+076+077+081+084+087)	067		1.154.478	1.168.313
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	068		402.900	402.900
II. KAPITALNE REZERVE	069		113.298	113.298
III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 071+072-073+074+075)	070		0	0
1. Zakonske rezerve	071			
2. Rezerve za vlastite dionice	072			
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	073			
4. Statutarne rezerve	074			
5. Ostale rezerve	075			
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	076			
V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI (AOP 078 do 080)	077		0	0
1. Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju	078			
2. Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova	079			
3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu	080			
VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 082-083)	081		550.971	638.280
1. Zadržana dobit	082		550.971	638.280
2. Preneseni gubitak	083			
VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 085-086)	084		87.309	13.835
1. Dobit poslovne godine	085		87.309	13.835
2. Gubitak poslovne godine	086			
VIII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES	087			
B) REZERVIRANJA (AOP 089 do 094)	088		0	0
1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	089			
2. Rezerviranja za porezne obveze	090			
3. Rezerviranja za započete sudske sporove	091			
4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	092			
5. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	093			
6. Druga rezerviranja	094			
C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 096 do 106)	095		1.529.761	1.503.495
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	096			
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	097			
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	098			
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	099			
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	100			
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	101		1.464.186	1.503.495
7. Obveze za predujmove	102			
8. Obveze prema dobavljačima	103			
9. Obveze po vrijednosnim papirima	104			
10. Ostale dugoročne obveze	105		65.575	
11. Odgođena porezna obveza	106			
D) KRATKOROČNE OBVEZE (AOP 108 do 121)	107		311.272	413.710
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	108			
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	109			
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	110			
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	111			
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	112			
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	113			
7. Obveze za predujmove	114		28.664	
8. Obveze prema dobavljačima	115		150.689	316.387
9. Obveze po vrijednosnim papirima	116			
10. Obveze prema zaposlenicima	117		51.198	48.680
11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	118		80.721	42.419
12. Obveze s osnove udjela u rezultatu	119			
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	120			
14. Ostale kratkoročne obveze	121			6.224
E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	122		248.795	180.805
F) UKUPNO – PASIVA (AOP 067+088+095+107+122)	123		3.244.306	3.266.323
G) IZ0VANBILANČNI ZAPISI	124			

Izvor: Perković trade d.o.o.

Ova tablica predstavlja temelj za daljnu analizu i obračun. Zbog promjene načina obračuna amortizacije dolazi do značajne promjene vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine koje su osnovne sastavnice aktive bilance. S obzirom da promjena obračuna amortizacije rezultira promjene u stavkama aktive, iz toga proizlazi da ce će promjene rezultirati i promjene unutar stavki pasive. Promjena vrijednosti dugotrajne imovine u aktivi bilance će rezultirati promjenu u rezultatu poslovne godine u stavkama pasive bilance.

Tablica 9. Popis dugotrajne imovine do dana 31.12.2016. „Perković trade d.o.o."

Naziv imovine	**Nab. Vrij.**	**Knjig. Vrij.**	**Vijek. Traj.**	**Stopa otpisa**	**Svota otpisa**	**K.v.na kraj. God.**
Kantarica holz-her arcus 1334	281.290,15	92.005,31	20	5	14.064,51	77.940,80
lim za zgradu	19.514,73	16.343,13	50	2	390,29	15.952,84
poslovna zgrada	786.089,46	558.462,93	100	1	7.860,89	550.602,04
sistem za otprašivanje	76.466,00	8.761,73	8	12,5	8.761,73	0,00
stol za lakiranje	8.253,00	859,72	8	12,5	859,72	0,00
centralno grijanje binder	191.472,93	103.901,53	100	1	1.914,73	101.986,80
Makita aku bušilica 6271 dwae	2.685,00	1.006,90	8	12,5	335,62	671,28
Pokretni otprašivač sa kućište	4.560,00	1.757,50	8	12,5	570,00	1.187,50
Aparat S 50 507030H	3.428,00	1.742,57	10	10	342,80	1.399,77
Vijčani kompresor + dod. opr.	28.229,91	12.350,58	8	12,5	3.528,74	8.821,84
Presa	18.750,00	8.593,75	8	12,5	2.343,75	6.250,00
Bager rabljeni O&K RH6PMS	48.000,00	23.000,00	1	0	0,00	23.000
Solarna elektrana	427.106,61	417.863,79	100	1	4.271,07	413.592,72
Mercedes A klasa 180 cdi	36.500,00	21.900,00	5	20	7.300,00	14.600,00
Cnc Homag	803.218,92	627.514,79	8	12,5	100.402,36	527.112,43
Pila Schelling	795.904,24	621.800,19	8	12,5	99.488,03	522.312,16
Licence za mega tischler	15.441,00	1.930,13	2	50	1.930,13	0,00
Tračna bušilica Langzauner	11.490,00	9.215,94	8	12,5	1.436,25	7.779,69
Viličar Steinbock Boss	32.000,00	22.933,33	5	20	6.400,00	16.533,33
Kabina za lakiranje rabljena	53.480,00	44.566,67	8	12,5	6.685,00	37.881,67
Polirka	26.116,35	21.491,58	8	12,5	3.264,54	18.227,04
Ljevak za drveni silos dim	5.780,00	4.876,88	8	12,5	722,50	4.154,38
Rupes polirka	3.280,00	3.143,33	4	25	820,00	2.323,33
Računalo i3 4170	4.434,08	4.434,08	2	50	1.662,78	2.771,30
Prijenosno računalo Toshiba	4.531,96	4.531,96	2	50	1.132,99	3.398,97
Makita pila s upušt.	2.400,00	2.400,00	4	25	100,00	2.300,00
Led tv panasonic TX40DS400E	2.399,20	2.399,20	2	50	99,97	2.299,23
Prijenosno računalo Lenovo	3.839,20	3.839,20	2	50	0,00	3.839,20
Štednjak Central c-25 2280D	6.256,48	6.256,48	4	25	0,00	6.256,48
UKUPNO	**3.702.917,22**	**2.649.883,20**			**276.688,40**	**2.373.194,80**

Izvor : rad autora prema popisu dugotrajne imovine poduzeća Perković trade d.o.o.

Sama bilanca nije dovoljna za sve potrebne izračune. Za to je još potreban i popis dugotrajne imovine koji je naveden u prethodnoj tablici. Bitno je naglasiti da ovo nisu cjelokupna dugotrajna imovina promatranog poduzeća. S obzirom da poduzeće ima velik broj osnovnih sredstava, u ovoj tablici su za potrebe izračuna izdvojena samo ona sredstva koja su se amortizirala i koja imaju stanje na kraju promatrane godine. Sva ostala sredstva koja su upotpunosti amortizirana nisu navedena u ovoj tablici.

U nastavku rada će se analizirati utjecaj primjene dvostruko većih amortizacijskih stopa i dvostruko manjih amortizacijskih stopa na bilancu poduzeća. Dobiveni rezultati će pokazati promjene u stavkama aktive i pasive koje uzrokuje primjena svake navedene metode.

1. Primjena dvostruko većih amortizacijskih stopa

O ovom djelu će se kroz prethodno navedenu tablicu obračunati amortizacija navedene imovine ali ne po postojećim stopama nego po dvostruko većim amortizacijskim stopama. Pri tome je potrebno posebno paziti da iznos amortizacije pojedinog sredstva ne bude veći od njegove sadašnje vrijednosti.. Sve iznad te razine predstavlja prekomjerno obračunatu amortizaciju koja se ne smije priznati.

Tablica 10. Prikaz troška amortizacije izračunatog dvostruko većim amortizacijskim stopama

Naziv imovine	**Nab. Vrij.**	**Knjig. Vrij.**	**Vijek. Traj.**	**Stopa otpisa**	**Svota otpisa**	**K.v.na kraj. God.**
Kantarica holz-her arcus 1334	281.290,15	92.005,31	20	**10**	**28.129,02**	**63.876,29**
lim za zgradu	19.514,73	16.343,13	50	**4**	**780,59**	**15.562,54**
poslovna zgrada	786.089,46	558.462,93	100	**2**	**15.721,79**	**542.741,14**
sistem za otprašivanje	76.466,00	8.761,73	8	**25**	**8.761,73**	**0,00**
stol za lakiranje	8.253,00	859,72	8	**25**	**859,72**	**0,00**
centralno grijanje binder	191.472,93	103.901,53	100	**2**	**3.829,46**	**100.072,07**
Makita aku bušilica 6271 dwae	2.685,00	1.006,90	8	**25**	**671,25**	**335,65**
Pokretni otprašivač sa kućište	4.560,00	1.757,50	8	**25**	**1.140,00**	**617,50**
Aparat S 50 507030H	3.428,00	1.742,57	10	**20**	**685,60**	**1.056,97**
Vijčani kompresor + dod. opr.	28.229,91	12.350,58	8	**25**	**7.057,48**	**5.293,10**
Presa	18.750,00	8.593,75	8	**25**	**4,687,50**	**3.906,25**
Bager rabljeni O&K RH6PMS	48.000,00	23.000,00	1	**0**	**0,00**	**23.000,00**
Solarna elektrana	427.106,61	417.863,79	100	**2**	**8.542,13**	**409.321,66**
Mercedes A klasa 180 cdi	36.500,00	21.900,00	5	**40**	**14.600,00**	**7.300,00**
Cnc Homag	803.218,92	627.514,79	8	**25**	**100.402,36**	**527.112,43**
Pila Schelling	795.904,24	621.800,19	8	**25**	**198.976,06**	**422.824,13**
Licence za mega tischler	15.441,00	1.930,13	2	**100**	**1.930,13**	**0,00**
Tračna bušilica Langzauner	11.490,00	9.215,94	8	**25**	**2.872,50**	**6.343,44**
Viličar Steinbock Boss	32.000,00	22.933,33	5	**40**	**12.800,00**	**10.133,33**
Kabina za lakiranje rabljena	53.480,00	44.566,67	8	**25**	**13.370,00**	**31.196,67**
Polirka	26.116,35	21.491,58	8	**25**	**6.529,09**	**14.962,49**
Ljevak za drveni silos dim	5.780,00	4.876,88	8	**25**	**1.445,00**	**3.431,88**
Rupes polirka	3.280,00	3.143,33	4	**50**	**1.640,00**	**1.503,33**
Računalo i3 4170	4.434,08	4.434,08	2	**100**	**3.325,56**	**1.108,52**
Prijenosno računalo Toshiba	4.531,96	4.531,96	2	**100**	**2.265,98**	**2.265,95**
Makita pila s upušt.	2.400,00	2.400,00	4	**50**	**200,00**	**2.200,00**
Led tv panasonic TX40DS400E	2.399,20	2.399,20	2	**100**	**199,94**	**2.199,26**
Prijenosno računalo Lenovo	3.839,20	3.839,20	2	**100**	**0,00**	**3.389,20**
Štednjak Central c-25 2280D	6.256,48	6.256,48	4	**50**	**0,00**	**6.256,48**
UKUPNO	**3.702.917,22**	**2.649.883,20**			**441.422,88**	**2.208.460,32**

Izvor : rad autora prema popisu dugotrajne imovine poduzeća Perković trade d.o.o.

Iz navedene tablice je vidljivo stanje dugotrajne imovine i troška amortizacije nakon primjene dvostruko većih amortizacijski stopa. Trošak amortizacije u ovoj situaciji iznosi 441.422,88 kn dok je knigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine na kraju godine 2.208.460,32 kn. U ovom slučaju bi trošak amortizacije bio veći za 164.734,48 kn (441.422,88 – 276.688,40 = 164.734,48), dok bi se knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine na kraju godine smanjila za 164.734,48 kn (2.373.194,80 – 2.208.460,32 = 164.734,48).

Ovakav način obračuna nije se mogao koristiti kod svih osnovnih sredstava jer bi trošak amortizacije prelazio njihovu sadašnju vrijednost što nije dopušteno i predstavlja prekomjrnu amortizaciju. Iz tablice je vidljivo da se radi o sistemu za otprašivanje, stolu za lakiranje i licenci za mega tischler.

Prijenosno računalo Lenovo i štednjak central u promatranoj godini nisu amortizirani. Razlog tomu je njihova nabava u dvanaestom mjescu promatranje godine tako da obračun njihove amortizacije počinje tek u prvom mjesecu sljedeće obračunske godine.

2. Primjena dvostruko manjih amortizacijskih stopa

Nakon što je prethodno obračunata amortizacija po dvostruko većim amortizacijskim stopama u nastavku će na istim osnovnim sredstvima primjeniti i obračun amortizacije po dvostruko manjim amortizacijskim stopama, te će se napraviti analiza dobivenih rezultata.

U rezultatima iz prethodne tablice je vidljivo da se upotrebom većih amortizacijskih stopa povećao i iznos troška amortizacije. Povećanje iznosa troška amortizacije je dovelo do smanjenja vrijednosti dugotrajne imovine koja se amortizira. U konačnici će smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine dovesti i do smanjena vrijednosti aktive bilance što će rezultirati smanjenje vrijednosti pasive bilance promatranog poduzeća. Upotrebom dvostruko manjih amortizacijskih stopa, što će biti vidljivo u sljedećoj tablici, dogodit će se obrnuta situacija od ovdje navedene.

Pri sljedećem obračunu trebalo bi doći do povećanja vrijednosti dugotrajne imovine koja se amortizira jer će trošak amortizacije biti znatno manji. Cjelokupan izračun amortizacije po dvostruko manjim amortizacijskim stopa bit će obračunat na istim osnovnim sredstvima kao i ranije u sljedećoj tablici.

Tablica 11. Prikaz troška amortizacije izračunatog dvostruko manjim amortizacijskim stopama

Naziv imovine	Nab. Vrij.	Knjig. Vrij.	Vijek. Traj.	Stopa otpisa	Svota otpisa	K.v.na kraj. God.
Kantarica holz-her arcus 1334	281.290,15	92.005,31	20	**2,5**	**7.032,25**	**84.973,06**
lim za zgradu	19.514,73	16.343,13	50	**1**	**195,1473**	**16.147,98**
poslovna zgrada	786.089,46	558.462,93	100	**0,5**	**3.930,45**	**554.532,48**
sistem za otprašivanje	76.466,00	8.761,73	8	**6,25**	**4.779,13**	**3.982,61**
stol za lakiranje	8.253,00	859,72	8	**6,25**	**515,8125**	**343,91**
centralno grijanje binder	191.472,93	103.901,53	100	**0,5**	**957,36**	**102.944,17**
Makita aku bušilica 6271	2.685,00	1.006,90	8	**6,25**	**167,8125**	**839,09**
Pokretni otprašivač sa kućište	4.560,00	1.757,50	8	**6,25**	**285**	**1.472,50**
Aparat S 50 507030H	3.428,00	1.742,57	10	**5**	**171,4**	**1.571,17**
Vijčani kompresor + dod. opr.	28.229,91	12.350,58	8	**6,25**	**1.764,37**	**10.586,21**
Presa	18.750,00	8.593,75	8	**6,25**	**1.171,88**	**7.421,88**
Bager rabljeni	48.000,00	23.000,00	1	**0**	**0**	**23.000,00**
Solarna elektrana	427.106,61	417.863,79	100	**0,5**	**2.135,53**	**415.728,26**
Mercedes A klasa 180 cdi	36.500,00	21.900,00	5	**10**	**3.650,00**	**18.250,00**
Cnc Homag	803.218,92	627.514,79	8	**6,25**	**50.201,18**	**577.313,61**
Pila Schelling	795.904,24	621.800,19	8	**6,25**	**49.744,02**	**572.056,18**
Licence za mega tischler	15.441,00	1.930,13	2	**25**	**1.930,13**	**0,00**
Tračna bušilica Langzauner	11.490,00	9.215,94	8	**6,25**	**718,13**	**8.497,82**
Viličar Steinbock Boss	32.000,00	22.933,33	5	**10**	**3.200,00**	**19.733,33**
Kabina za lakiranje rabljena	53.480,00	44.566,67	8	**6,25**	**3.342,50**	**41.224,17**
Polirka	26.116,35	21.491,58	8	**6,25**	**1.632,27**	**19.859,31**
Ljevak za drveni silos dim	5.780,00	4.876,88	8	**6,25**	**361,25**	**4.515,63**
Rupes polirka	3.280,00	3.143,33	4	**12,5**	**410**	**2.733,33**
Računalo i3 4170	4.434,08	4.434,08	2	**25**	**831,39**	**3.602,69**
Prijenosno računalo Toshiba	4.531,96	4.531,96	2	**25**	**566,50**	**3.965,47**
Makita pila s upušt.	2.400,00	2.400,00	4	**6,25**	**50**	**2.350,00**
Led tv panasonic	2.399,20	2.399,20	2	**25**	**49,985**	**2.349,22**
Prijenosno računalo Lenovo	3.839,20	3.839,20	2	**25**	**0**	**3.839,20**
Štednjak Central c-25 2280D	6.256,48	6.256,48	4	**12,5**	**0**	**6.256,48**
UKUPNO	**3.702.907,22**	**2.649.883,20**			**139.793,48**	**2.510.089,72**

Izvor : rad autora prema popisu dugotrajne imovine poduzeća Perković trade d.o.o.

Kao što je i prethodno objašnjeno došlo je do smanjna iznosa troška amortizacije i to na 139.793,48 kn, dok je vrijednost dugotrajne imovine koja se amortizira porasla na 2.510.089,72 kn. Trošak amortizacije primjenom ove metode je manji za 136.894,92 kn (276.688,40 – 139.793,48), dok je vrijednost dugotrajne imovine koja se amortizirala povećana za isti iznos kao i trošak amortizacije (2.510.089,72 – 2.373.194,80 = 136.894,92). Kao i u prethodnoj tablici i u ovoj se nije vršila amortizacija prijenosnog računala Lenovo kao ni štednjaka zbog njihove nabave u dvanaestom mjesecu promatrane godine.

Tablica 12. Prikaz stanja bilance nakon primjene dvostruke manjiih i dvostruko većih amortizacijskih stopa

			AMORTIZACIJSKE STOPE	
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	2015.	2016.	VEĆE	MANJE
B) DUGOTRAJNA IMOVINA	2.777.382	2.562.338	2.397.604	2.699.232
I. NEMATERIJALNA IMOVINA	144.544	160.897	160.897	160.897
1. Izdaci za razvoj				
2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	38.284	36.354	36.354	36.354
3. Goodwill				
4. Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine				
5. Nematerijalna imovina u pripremi	106.260	124.543	124.543	124.543
6. Ostala nematerijalna imovina				
II. MATERIJALNA IMOVINA	2.632.838	2.401.441	2.236.707	2.538.336
1. Zemljište				
2. Građevinski objekti	574.806	566.555	550.053	570.680
3. Postrojenja i oprema	1.931.189	1.770.286	1.622.054	1.903.056
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	81.743			
5. Biološka imovina				
6. Predujmovi za materijalnu imovinu				
7. Materijalna imovina u pripremi	45.100	64.600	64.600	64.600
8. Ostala materijalna imovina				
9. Ulaganje u nekretnine				
III. DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	0	0	0	0
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe				
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe				
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe				
4.Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom				
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom				
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom				
7. Ulaganja u vrijednosne papire				
8. Dani zajmovi, depoziti i slično				
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela				
10. Ostala dugotrajna financijska imovina				
IV. POTRAŽIVANJA	0	0	0	0
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe				
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom				
3. Potraživanja od kupaca				
4. Ostala potraživanja				
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA				
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA	466.924	703.985	703.985	703.985
I. ZALIHE	250.410	376.097	376.097	376.097
1. Sirovine i materijal	141.230	316.335	316.335	316.335
2. Proizvodnja u tijeku				
3. Gotovi proizvodi				
4. Trgovačka roba	109.180	59.762	59.762	59.762
5. Predujmovi za zalihe				
6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji				
7. Biološka imovina				
II. POTRAŽIVANJA	116.859	228.658	228.658	228.658
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe				
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	32.537			
3. Potraživanja od kupaca	78.571	152.332	152.332	152.332
4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	5.751	7.247	7.247	7.247
5. Potraživanja od države i drugih institucija				
6. Ostala potraživanja		69.079	69.079	69.079
III. KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	0	0	0	0
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe				
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe				
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe				
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom				
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom				
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom				
7. Ulaganja u vrijednosne papire				
8. Dani zajmovi, depoziti i slično				

9. Ostala financijska imovina				
IV. NOVAC U BANCI I BLAGAJNI	99.655	99.230	99.230	99.230
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI				
E) UKUPNO AKTIVA	3.244.306	3.266.323	3.101.589	3.403.217
F) IZVANBILANČNI ZAPISI				
PASIVA				
A) KAPITAL I REZERVE	1.154.478	1.168.313	1.003.579	1.305.207
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	402.900	402.900	402.900	402.900
II. KAPITALNE REZERVE	113.298	113.298	113.298	113.298
III. REZERVE IZ DOBITI	0	0	0	0
1. Zakonske rezerve				
2. Rezerve za vlastite dionice				
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)				
4. Statutarne rezerve				
5. Ostale rezerve				
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE				
V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI	0	0	0	0
1. Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju				
2. Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova				
3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu				
VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK	550.971	638.280	638.280	638.280
1. Zadržana dobit	550.971	638.280	638.280	638.280
2. Preneseni gubitak				
VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE	87.309	13.835	143.313	126.653
1. Dobit poslovne godine	87.309	13.835		126.653
2. Gubitak poslovne godine			143.313	
VIII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES				
B) REZERVIRANJA	0	0	0	0
1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze				
2. Rezerviranja za porezne obveze				
3. Rezerviranja za započete sudske sporove				
4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava				
5. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima				
6. Druga rezerviranja				
C) DUGOROČNE OBVEZE	1.529.761	1.503.495	1.503.495	1.503.495
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe				
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe				
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom				
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom				
5. Obveze za zajmove, depozite i slično				
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	1.464.186	1.503.495	1.503.495	1.503.495
7. Obveze za predujmove				
8. Obveze prema dobavljačima				
9. Obveze po vrijednosnim papirima				
10. Ostale dugoročne obveze	65.575			
11. Odgođena porezna obveza				
D) KRATKOROČNE OBVEZE	311.272	413.710	406.124	431.563
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe				
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe				
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom				
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom				
5. Obveze za zajmove, depozite i slično				
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama				
7. Obveze za predujmove	28.664			
8. Obveze prema dobavljačima	150.689	316.387	316.387	316.387
9. Obveze po vrijednosnim papirima				
10. Obveze prema zaposlenicima	51.198	48.680	48.680	48.680
11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	80.721	42.419	34.833	66.496
12. Obveze s osnove udjela u rezultatu				
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji				
14. Ostale kratkoročne obveze		6.224	6.224	6.224
E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	248.795	180.805	180.805	180.805
F) UKUPNO – PASIVA	3.244.306	3.266.323	3.101.589	3.403.217
G) IZVANBILANČNI ZAPISI				

Izvor: rad autora prema bilanci poduzeća „Perković trade d.o.o.“

Nakon primjene dvostruko manjih i dvostruko većih amortizacijskih stopa rezultati promjena i utjecaja na bilancu su prikazani u navedenoj tablici. Narančatom bojom su prikazane sve stavke aktive i pasive bilance kod kojih je došlo do promjene vrijednosti zbog upotrebe različitih amortizacijskih stopa. Te stavke su označene narančastom bojom.

U prvom slučaju analizirane su promjene prilikom primjene dvostruke većih amortizacijskih stopa. Kao što je i označeno navedenom bojom došlo je do promjene vrijednosti stavki građevinski objekti te postrojenja i oprema. Važno je napomenuti da je zbog nedostatka informacija u stavku postrojenja i oprema uključena i stavka alati, pogonski inventar i transportna sredstva. Dugotrajna materijalna imovina se u ovom slučaju smanjila na iznos od 2.236.707 kn. To je smanjenje za 164.734 kn, a upravo je toliko više amortizacije obračunato. S obzirom da nije došlo do nikakvih značajnih promjena u ostalim oblicima imovine, kao što je dodjela određenog iznosa ukupnog troška amortizacije zalihama, smanjenje vrijednosti ukupne imovine također je jednak povećanju troška amortizacije za 164.734 kn. Slijedom toga aktiva iznosi 3.101.589 kn što je ujedno i iznos pasive.

U ovom slučaju primjene dvostruko većih amortizacijskih stopa značajnije promjene su se desile u stavkama pasive. Te su promjene posebno značajne sa poreznog aspekta. Naime, povećanje troška amortizacije je dovelo do stavaranje gubitka poslovne godine u iznosu od 143.313 kn. Ona je značajna sa poreznog aspekta iz razloga što se u ovakoj situaciji ne bi plaćao porez na dobit od 20% , koji se po stvarno obračunatim stopama plaća jer je ostvarena dobit poslovne godine. Upravo zbog toga u pasivi je došlo do promjene u stavci porezi, doprinosi i ostala davanja. Tu stavku traba umanjiti za iznos od 7.586 kn jer je točno toliko obveze poreza na dobit po stvarno obračunatim stopama. Kao što je već rečeno, ona se umanjuje prilikom korištenja metode dvostruko većih amortizacijskih stopa jer je ostvaren gubitak poslovne godine i nema stvaranje obveze poreza na dobit.

U drugom slučaju analizirane su promjene prilikom primjene dvostruke manjih amortizacijskih stopa. Kao i u prvom slučaju došlo je do promjene istih stavki materijalne imovine koje su se amortizirale. To su građevisnki objekti i postrojenja i oprema. Dugotrajne imovina se u ovom slučaju povećala na iznos od 2.699.232 kn. Vidljivo je povećanje vrijednosti dugotrajne imovine u iznosu od 136.894 kn, što je jednako smanjnju iznosa troška amortizacije primjenjujući ovu metodu.. Kako nije došlo do značajnih promjena u ostalim oblicima imovine, ukupna aktiva se također povećala za isti iznos i ona iznosi 3.403.217 kn.

U pasivi bilance su se kao i u prvom slučaju najveće promjene desile sa stavkom dobit, odnosno gubitak poslovne godine. S obzirom da smanjenje troška amortizacije povećava

dobit poslovne godine to se upravo i dogodilo. U ovom slučaju dobit poslovne godine je povaćana za isti iznos kao i trošak amortizacije a to je 136.894 kn. Ona sada iznosi 126.653 kn. S Poreznog aspekta to ujedno znači i povećanje poreznih obveza, konkretno poreza na dobit koji sad iznosi 31.663 kn. Upravo zbog toga dolazi do još jedne promjene u stavci pasive kao i u prvom slučaju a to je stavka obveze za poreze doprinose i druga davanja. Tu stavku je potrebno povećati za 24.077 kn jer se za toliko povećala obveza poreza na dobit u odnosu na porez na dobit dobiven prema stvarno obračunatim amortizacijskim stopama.

Analizirajući ova dva slučaja može se zaključiti da promjene troška amortizacije značajno utječu na vrijednost imovine poduzeća. Primjenujući dvostruko veće amortizacijske stope došlo je do smanjenja vrijednosti dugotrajne imovine za 6,43 % u odnosu na primjenu stvarnih amortizacijskih stopa dok se primjenjujući manje amortizacijske stope vrijednost dugotrajne imovine povećala za 5,07 %. Naravno, ovu promjenu implicira imovina koja se amortizira. Da je udio te imovine u poduzeća veća sigurno bi i ovaj postotak bio puno veći. Iz toga proizlazi da poduzeća koja imaju veći udio imovine koja se amortizira u ukupnoj imovini, podložnija su većem utjecaju troška amortizacije na vrijednost dugotrajne imovine a samim time i na iznos ukupne aktive poduzeća.

Što se tiče pasive poduzeća, od ova dva slučaja je posebno je zanimljiv prvi slučaj povećanja stopa amortizacije koja je rezlutirala gubitak poslovne godine u odnosu na stvarno obračunatu amortizaciju gdje je prisutna dobit poslovne godine. Kao što je i prethodno navedeno, tada nema porezne obveze poreza na dobit. U drugom slučaju , prilikom obračuna po dvostruko manjim amortizacijskim stopama prisutna je dobit poslovne godine kao i kod stvarno obračunate amortizacije, ali u puno većem iznosu što predstavlja značajno povećanje poreza na dobit. To je vidljivo u promjenama kratkoročnih obveza u pogledu stavke obveze za poreze doprinose i druga davanja.

4.3 Utjecaj promjene računovodstvene politike amortizacije na račun dobiti i gubitka poduzeća

Nakon što je napravljena analiza utjecaja primjene različitih računovodstvenih politika na bilancu poduzeća u nastavku će analizirati utjecaj primjene tih istih računovodstvenih politika na račun dobiti i gubitka poduzeća Perković trade d.o.o. Što se tiče računa dobiti i gubitka, različito tretiranje amortizacije sa različitim računovodstvenim politika utječe na stavke računa dobiti i gubitka koji se odnose na poslovne rashode, s obzirom da je trošak

amortizacije jedan od glavnih segmenata poslovnih rashoda. U konačnici to će imati utjecaj i na ukupne rashode te samim time i na dobit ili gubitak poslovne godine, kao što će biti detaljno prikazano u sljedećij tablici.

Tablica 13. . Prikaz stanja računa dobiti i gubitka nakon primjene dvostruke manjiih i dvostruko većih amortizacijskih stopa

			AMORTIZACIJA	
			VEĆA	MANJA
I. POSLOVNI PRIHODI	2.968.822	3.206.348	3.206.348	3.206.348
1. Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe				
2. Prihodi od prodaje (izvan grupe)	2.871.291	3.003.547	3.003.547	3.003.547
3. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga				
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe				
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	97.531	202.801	202.801	202.801
II. POSLOVNI RASHODI	2.818.342	3.145.928	3.310.662	3.009.033
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda				
2. Materijalni troškovi	1.748.726	2.007.380	2.007.380	2.007.380
a) Troškovi sirovina i materijala	1.442.673	1.604.883	1.604.883	1.604.883
b) Troškovi prodane robe	4.318	55.365	55.365	55.365
c) Ostali vanjski troškovi	301.735	347.132	347.132	347.132
3. Troškovi osoblja	654.011	788.825	788.825	788.825
a) Neto plaće i nadnice	446.291	554.967	554.967	554.967
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	113.671	139.084	139.084	139.084
c) Doprinosi na plaće	94.049	94.774	94.774	94.774
4. Amortizacija	339.599	276.688	441.422	139.793
5. Ostali troškovi	38.589	60.675	60.675	60.675
6. Vrijednosna usklađenja	0	0		
a) dugotrajne imovine osim financijske imovine				
b) kratkotrajne imovine osim financijske imovine				
7. Rezerviranja	0	0		
a) Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze				
b) Rezerviranja za porezne obveze				
c) Rezerviranja za započete sudske sporove				
d) Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava				
e) Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima				
f) Druga rezerviranja				
8. Ostali poslovni rashodi	37.417	12.360	12.360	12.360
III. FINANCIJSKI PRIHODI	0	0		
1. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe				
2. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesima				
3. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe				
4. Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe				
5. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe				
6. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova				
7. Ostali prihodi s osnove kamata				
8. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi				
9. Nerealizirani dobici (prihodi) od financijske imovine				
10. Ostali financijski prihodi				
IV. FINANCIJSKI RASHODI	41.344	38.999	38.999	38.999
1. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe				
2. Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe				
3. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi	41.344	38.999	38.999	38.999
4. Tečajne razlike i drugi rashodi				
5. Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine				

6. Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto)				
7. Ostali financijski rashodi				
V. UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM				
VI. UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA				
VII. UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM				
VIII. UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA				
IX. UKUPNI PRIHODI	2.968.822	3.206.348	3.206.348	3.206.348
X. UKUPNI RASHODI	2.859.686	3.184.927	3.349.661	3.048.032
XI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	109.136	21.421	143.313	158.316
1. Dobit prije oporezivanja	109.136	21.421		158.316
2. Gubitak prije oporezivanja	0	0	143.313	
XII. POREZ NA DOBIT	21.827	7.586		31.663
XIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	87.309	13.835	143.313	126.653
1. Dobit razdoblja	87.309	13.835		126.653
2. Gubitak razdoblja	0	0	143.313	

Izvor: rad autora prama računu dobiti i gubitka Perković trade d.o.o.

U prvom slučaju gdje su se koristile dvostruke veće amortizacijske stope vidljivo je povećanje amortizacije za iznos od 164.734 kn, kao što je već i ranije obračunato. S obzirom da je amortizacija sastavni dio poslovnim rashoda samam time je za taj isti iznos došlo do povećanja samih poslovnih rashoda. Slijedom toga je za taj isti iznos došlo do povećanja ukupnih rashoda što je dovelo do situcija da ukupni rashodi premašuju ukupne prihode za 143.313 kn, kao što je i vidljivo u tablici. Taj iznos predstavlja gubitak poslovne godine čime se poduzeće oslobađa obveze poreza na dobit u odnosu na stvarno obračunate amortizacijske stope i dvostruke manje obračunate amortizacijske stope gdje postoji obveza poreza na dobit. Taj iznos gubitka poslovne godine je prethodno bio vidljiv u bilanci poduzeća gdje se prenosi iz računa dobiti i gubitka.

U drugom slučaju su korištene dvostruko manje amortizacijske stope i tu je došlo do smanjena iznosa amortizacije za 136.895 kn u odnosu na stvarno obračunate stope. Također je kao i u prvom slučaju došlo do promjene poslovnih rashoda a samim time i ukupnih rashoda. U navedenom slučaju ukupni rashodi nisu premašili poslovne prihode kao i u prvom slučaju. Oni su se smanjili za iznos promjene amortizacije i rezultirali povećanjem dobiti prije oporezivanja na 158.316 kn. Zbog toga je došlo i do povećanja poreza na dobit na 31.663 kn. To je na kraju rezultiralo dobitkom razdoblja u iznosu od 126.653 kn, koji se prenosi u bilancu poduzeća.

5 ZAKLJUČAK

Amortizacija ima izrazito značajnu ulogu u poslovnom ciklusu svakog poduzeća. Nikada se ne smije olako tretirati niti zanemarivati njen utjecaj i položaj unutar računovodstvenog praćenja poslovanja. Računovodstvene politike amortizacije moraju se provoditi u skladu sa svim računovodstvenim načelima, standardim, pravilima kao i u unutar svih zakonskih i regulatornih okvira. S obzirom na djelatnost s kojom se pojedino poduzeće bavi, uprava poduzeća mora znati procjeniti prikladnu i odgovarajuću računovodstveno politiku koja će bit najbolja za to poduzeće. Također ona mora biti ne samo u skladu sa trenutnim stanjem poduzeća, nego i sa svim budućim planovima i očekivanim poslovnim rezultatima.

S obzirom da je amortizacija vezana za dugotrajnu imovinu, bitna je zastupljnost dugotrajne imovine u pojedinim poduzećima. Najveća zastupljenost dugotrajne imovine je uglavnom u proizvodnim poduzećima, jer im je potrebna za funkcioniranje i održavanje proizvodnog procesa. Što je veći udio dugotrajne imovine u ukupnoj imovini to će i utjecaj amortizacije biti značajniji.

U radu se nalaze podaci koji su dobiveni od uprave poduzeća Perković trade d.o.o. sa obračunom amortizacije koji je stvarno proveden. Prema tim podacima je napravljen obračun troška po dvostruko višim i dvostruko nižim amortizacijskim stopama, te njihov utjecaj na bilancu i račun dobiti i gubitka. Rezultat tog obračuna su promjene stavki bilance i računa dobiti i gubitka, gdje su sve nastale promjene označene i detaljno objašnjene.

Rezultati provedenog istraživanja kroz navedena dva slučaja ukazuju na to da promjena računovodstvenih politika amortizacije značajno utječe stanje bilance, te računa dobiti i gubitka promatranog poduzeća.

Prvi slučaj obračuna amortizacije po dvostruko većim amortizacijskim stopama značajno je smanjio vrijednost dugotrajne imovine u bilanci poduzeća. Najznačajnija promjena se desila u pasivi poduzeća. Tu se u odnosu na dobit poslovne godine po stvarno obračunatim amortizacijskim stopama, dogodio gubitak poslovne godine po dvostruko većim obračunatim stopama. Također se smanjila i obveza poreza na dobit u stavkama kratkorčnih obveza. U tom slučaju amortizacija je imala toliko snažan utjecaj da je upotpunosti promjenila sliku uspješnosti promatranog poduzeća

Drugi slučaj obračuna amortizacije po dvostruko manjim amortizacijskim stopama nije toliko radikalan kao prvi. Naime, po tom obračunu u pasivi je ostao i dalje dobitak poslovne godine,

samo što se povećao u odnosu na stvarno obračunatu amortizaciju. Što s dugotrajne imovine tiče ona je značajno povećana.

Različiti utjecaji računovodstvenih politika su uglavnom kratkog vijeka. Razlog tomu je činjenica da sredstvo uvijek ima isti vijek trajanja i isti iznos očekivane akumulirane amortizacie, bez obzira na koji će se način taj iznos troška rasporediti tijekom vijeka trajanja. To znači sljedeće, ako je poduzeće za određeno sredstvo u tekućoj godini obračunalo iznos amortizacije koji je dvostruko veći od propisanog, ono će za to sredstvo u budućem razdoblju trebati obračunati manji iznos. Ipak, amortizacije je sastavni dio cjelokupnog računovodstva određenog poduzeća. Njeno pravilno tretiranje u sadašnjosti i uklapanje u cjelokupnu sliku poduzeća u budućnosti, može značajno unaprijediti uspješnost i konkuretnost poduzeća.

LITERATURA

1. Belak, V., (2009), Računovodstvo dugotrajne imovine. Prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Zagreb, Belak Excellens.
2. Belak, V., (2002), Osnove profesionalnog računovodstva, Split, Veleučilište u Splitu.
3. Horvat, K. (2015.): II. Godišnji obračun amortizacije za 2014., Zagreb, RRIF.
4. Narodne novine, (2009), Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, Zagreb, Narodne novine d.d.
5. Narodne novine, (2015), Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Zagreb, Narodne novine d.d.
6. Narodne novine, (2001), Pravilnik o amortizaciji, Zagreb, Narodne novine d.d.
7. Narodne novine, (2014), Zakon o porezu na dobit, Zagreb, Narodne novine d.d.
8. Narodne novine (2015) Zakon o računovodstvu, Zagreb, Narodne novine d.d.
9. Perkušić, D., (2016), Osnove računovodstva, skripta, Sveučilište u Splitu, Split, Sveučilišni odjel za stručne studije.
10. Ramljak, B., (1999): Računovodstvene politike u malim poduzećima ,Doktorska disertacija, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet.
11. Samuelson P.,(2000), Ekonomija, Zagreb, Mate.
12. Rozga, A. (2007), Poslovna statistika, Split, Sveučilište u Splitu.
13. Skenderović, Lj., Hopp, S., (2014), Značaj i utjecaj amortizacije dugotrajne materijalne imovine na temeljne financijske izvještaje društva Marbo produkt d.o.o.
14. Skupina autora, (2009), Računovodstvo proizvodnje, II. dopunjeno izdanje , Zagreb, RRIF plus.
15. Skupina autora, (2012), Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga 1, IX. Izmjenjena i dopunjena naklada, Zagreb, RRIF plus.
16. Švigir, A. (2009), Računovodstvene politike i njihov utjecaj na poslovni i porezni rezultat, br. 12/09, Zagreb: RRIF Plus.
17. Žager, K., Mamić, Saček, I., Sever, S., Žager, L., (2008), Analiza financijskih izvještaja, Zagreb, Masmedia d.o.o.
18. http://namjestaj-perkovic.hr
19. https://www.nn.hr
20. http://www.unizd.hr
21. http://www.zakon.hr

POPIS TABLICA

Tablica 1: Linarna metoda obračuna amortizacije

Tablica 2: Aritmetički oblik degresivne metode obračuna amortizacije

Tablica 3: Geometrijski oblik degresivne metode obračuna amortizacije

Tablica 4: Modificirani oblik degresivne metode obračuna amortizacije

Tablica 5: Obračun amortizcije metodom zbroja godina

Tablica 6: Obračun amortizcije metodom broja sati rada

Tablica 7. Porezno dopustive stope za godišnji obračun amortizacije

Tablica 8. Bilanca poduzeća „Perković trade d.o.o.“ sa stanjem na dan 31.12.2016

Tablica 9. Popis dugotrajne imovine do dana 31.12.2016. „Perković trade d.o.o.“

Tablica 10. Prikaz troška amortizacije izračunatog dvostruko većim amortizacijskim stopama

Tablica 11. Prikaz troška amortizacije izračunatog dvostruko manjim amortizacijskim stopama

Tablica 12. Prikaz stanja bilance nakon primjene dvostruke manjiih i dvostruko većih amortizacijskih stopa

Tablica 13. . Prikaz stanja računa dobiti i gubitka nakon primjene dvostruke manjiih i dvostruko većih amortizacijskih stopa

SAŽETAK

Ovim radom se nastojalo utvrditi može li se primjenom različitih računovodstvenih politika utjecati financijske izvještaje. U prvom djelu rada je objašnjen pojam amortizacije i te svi zakonski i regulatorni okviri koji su vezani za amortizaciju. Također su pojašnjeni i pojmovi dugotrajne imovine koja podliježe amortizaciji. Nakon toga su detaljno prikazane i analizirane sve vrste amortizacije.

U drugom djelu rada je temelju podataka dobivenih od poduzeća Perković tade d.o.o. napravljen obračun amortizacij po dvostruko manjim i dvostruko većim amortizacijskim stopama. Dobiveni rezultati su pokazali utjecaj promjene na stavke aktive i pasive bilance poduzeća, kao i račun dobiti i gubitka. Značajan utjecaj su obe metode imale na promjenu vrijednosti stavaka dugotrajne imovne u aktivi, a kratkoročnih obveza i dobiti poslovne godine u pasivi. Na kraju se došlo do zaključka da promjena računovodstvene politike obračuna amortizacije ima značajan utjecaj na promjenu vrijednosti stavaka bilance i računa dobiti i gubitka kao i ukupne poslovne uspješnosti poduzeća.

KLJUČNE RIJEČI: amortizacija, računovodstvene politike, porezni zakoni.

ABSTRACT

This paper sought to determine whether the use of different accounting policies could affect the financial statements. In the first part of the paper the concept of amortization and all legal and regulatory frameworks related to amortization are explained. Concepts of long-term assets subject to amortization are also clarified. After that, all kinds of amortization was shown and analyzed in detail.

In the second part of the paper, it is based on the data obtained from the company Perković tade d.o.o. A calculation of amortization was made at twice the double and double the amortization rates. The results obtained have shown the effect of changes in the assets and liabilities of the company as well as the profit and loss account. Both methods have had a significant impact on the change in the value of long-term assets in assets and short-term liabilities and profit-taking years in liabilities. In the end, it was concluded that the change in the accounting policy of amortization calculation has a significant effect on the change in the

value of balance sheet items and profit and loss accounts as well as overall business performance of the company.

KEY WORDS: Amortization, Accounting Policies, Tax low.