

UPRAVLJANJE PORESKIM ASPEKTIMA VRIJEDNOSNOG USKLAĐENJA MATERIJALNE IMOVINE

MANAGING THE TAX ASPECTS OF THE ASSET VALUE MODULATION

Mr Sreten Grebović¹

Rezime: Česta je pojava da imovina koja je iskazana u poslovnim knjigama privrednih subjekata nije iskazana realno i objektivno u finansijskim izvještajima, odnosno da je procijenjena ili podcijenjena. Kad je imovina u bilansu iskazana po vrijednosti većoj od realne odnosno fer vrijednosti, donose se odgovarajuće odluke po kojima se evidentira smanjenje vrijednosti takve imovine uz istovremeno iskazivanje rashoda vrijednosnog usklađenja. U radu se ukazuje kakav je poreski položaj troškova ovog usklađenja.

Ključne riječi: MRS 2., MRS 10., MRS 36., dugotrajna materijalna imovina, kratkotrajna imovina, knjigovodstvena vrijednost, procjena dugotrajne imovine, tržišna vrijednost, ekonomska vrijednost, finansijski rezultat

Abstract: It is often the case that the asset is expressed in the business books of business entities is not expressed realistic and objective in the financial statements. In other words, it is often overestimated or underestimated. When the asset is in the balance expressed by values greater than the real, or fair value, make the appropriate decisions on which the decrease in the value of such an asset is recorded while expressing the value of expenditures of value modulation. In the paper it is expressed how the tax position of the cost of this modulation.

Key Words: MRS 2, MRS 10, MRS 36, long-term assets (asset), short-term asset, Book Value, value of the long-term asset, market value, economical value, financial result

1. UVOD

Primjenom različitih metoda procjene dugotrajne materijalne imovine moguće je uticati na iskazani poslovni rezultat preduzeća i na vrijednost imovine za vlasnika poslovnog subjekta.

Primjena različitih metoda procjene ima i povratni efekat na promjenu novčanog toka, kroz uticaj na odliv ekonomskih koristi subjekta.

Za procjenu dugotrajne materijalne imovine u finansijskim izvještajima primjenjuje se koncept ekonomske vrijednosti imovine zasnovan na procjeni rizika i procjeni budućih novačnih tokova.

Prilikom procjene neophodno je primijeniti kombinaciju standardnih metoda procjene imovine i primjene one metode koja je u konkretnim uslovima najprimjernija za vlasnika subjekta procjene.

Menadžment svojim izborom vremena usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti materijalne imovine s nadoknadivom vrijednošću može uticati na tok ekonomske koristi. Naime, česta je pojava da imovina iskazana u poslovnim knjigama i finansijskim izvještajima nije iskazana realno i objektivno, odnosno da je procijenjena ili podcijenjena. U sklopu pripremnih poslova za izradu godišnjih finansijskih izvještaja, poslovi procjene mogu se obaviti u ovom periodu.

¹ Poreska uprava Crne Gore, Podgorica

Kada je imovina u bilansu iskazana po vrijednosti većoj od realne ili fer vrijednosti, treba donijeti odgovarajuće odluke kojima se evidentira smanjenje vrijednosti takve imovine, uz istovremeno iskazivanje rashoda vrijednosnog usklađenja.

Kako takva knjiženja sprovesti u knjigovodstvu i kakav je poreski položaj troškova usklađenja predmet su ovog rada.

Dakle, vrijednosno usklađenje materijalne imovine podrazumijeva usklađenje dugotrajne i kratkotrajne materijalne imovine na realnu (fer) vrijednost.

Posljedica takvog usklađenja je nastanak troškova za realno iskazanu imovinu poreskog obveznika.

Vrednovanje dugotrajne materijalne imovine uređuje MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i opreme i MRS-a 36 – Umanjenje imovine.

2. USKLAĐIVANJE DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Pod dugotrajnom materijalnom imovinom podrazumijevaju se nekretnine, odnosno zemljišta i građevine, postrojenja, oprema, alati, inventar i transportna sredstva.

Prema MRS – 36 T.8. na svaki datum izvještavanja poslovni subjekt je obavezan ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti smanjena (na primjer: smanjenje tržišne vrijednosti, tehnološka zastarjelost i slično). Ako takav pokazatelj postoji, poslovni subjekt treba da procijeni tu sumu imovine.

Ovo pitanje je uređeno MRS-om 36 i t.18., gdje se pod vrijednošću u upotrebi podrazumijeva sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji se očekuju od upotrebe ove imovine.

Pod neto prodajnom cijenom se pak podrazumijeva suma koja se može dobiti od prodaje imovine u tržišnoj transakciji između obaviještenih spremnih kupaca, smanjena za troškove prodaje.

Tačkom 19. MRS-a 36. uređeno je da nije uvijek nužno odrediti neto prodajnu cijenu imovine (fer vrijednosti imovine minus troškove prodaje) i vrijednost u upotrebi. Naime, ako bilo koja od ovih suma premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina se ne smanjuje, i nije nužno procijeniti drugu vrijednost.

Ako se utvrdi da je nadoknadiva suma materijalne imovine manja od knjigovodstvene vrijednosti, tada vrijednost materijalne imovine treba smanjiti do nadoknadive sume. To smanjenje predstavlja gubitak od smanjenja vrijednosti.

Gubitak od smanjenja imovine treba se odmah priznati u računu dobitka i gubitka, osim ako se imovina iskazuje u revalorizovanoj svoti, tačka 60. MRS-a 36.

Nakon priznanja gubitka od smanjenja imovine, amortizaciju te imovine treba uskladiti u budućim razdobljima na način da se promijeni knjigovodstvena suma imovine, smanjena za ostatak imovine (ako postoji), za period preostalog vijeka upotrebe takve imovine (tačka 63. MRS-a 36.).

U nastavku teksta dajemo primjere.

3. VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE OPREME

U proizvodnom poslovnom subjektu „H“ AD troši se oprema kojoj je znatno pala nabavna vrijednost. Istorijska nabavna cijena ove opreme je 350.000,00 €, akumulirana amortizacija je 100.000,00 €. Tržišna cijena za takvu opremu je 160.000,00 €.

U poslovnim knjigama poslovnog subjekta „H“ AD evidentirano je vrijednosno usklađenje naznačene opreme na osnovu slijedeće odluke:

Crne Gora
AD „H“
Broj: 10/2010
Podgorica, 10.01.2010.godine

Uprava društva (navesti nadležni organ iz statuta) na predlog popisne komisije i menadžera računovodstva, d o n o s i

ODLUKU
o vrijednosnom usklađenju opreme

1. Na osnovu zahtjeva da finansijski izvještaji moraju pružiti istinit, fer, pouzdani i nepristrasan pregled imovine, uprava društva (nadležni organ utvrđen statutom preduzeća) donio je odluku o vrijednosnom usklađenju mašine i to:

- a) mašina „2h2“ istorijska nabavna vrijednost 350.000,00 €
- b) akumulirana amortizacija 100.000,00 €
- c) usklađena vrijednost 160.000,00 €
- d) trošak vrijednosnog usklađenja 90.000,00 €

2. O izvršenju ove odluke stara se računovodstvo preduzeća.

3. Odluka stupa na snagu danom donošenja.

Za računovodstvo,
Š e f

Direktor AD „H“

Na osnovu ove odluke u knjigovodstvu se evidentiraju slijedeća knjiženja:

Tabela 1

Redni broj	Opis	S u m a	
		Duguje	Potražuje
1.	- Vrijednosno uskl.opreme - Vrijednosno uskl.opreme (za vrijednost upl.opreme prema odluci)	90.000	90.000

Nakon ovog knjiženja saldo knjigovodstvene vrijednosti ove imovine je 160.000,00 € (350.000 € - 100.000 € - 90.000) što odgovara fer vrijednosti ove imovine.

Tako smanjena knjigovodstvena vrijednost raspoređuje se na buduća razdoblja korišćenja te imovine (tačka 63. MRS-a 36.), pa stoga sumu smanjenja, odnosno vrijednosnog usklađenja treba prenijeti na račun nabavne vrijednosti i na taj način smanjiti osnovicu za amortizaciju jer je jedan dio te vrijednosti putem vrijednosnog usklađenja već prenesen na troškove.

Ovo knjiženje bi trebalo evidentirati na slijedeći način:

Tabela 2

Redni broj	Opis	S u m a	
		Duguje	Potražuje
1.	- Vrijednosno uskl.opreme - Mašine u pogonima za obradu i preradu (za prenos vrijednosti usklađenja opreme na račun nabavne vrijednosti)	90.000	90.000

Nakon provedenih knjiženja nova knjigovodstvena (neotpisano) vrijednost opreme je 160.000 €, dok je osnovica za dalju amortizaciju 260.000 €.

U praksi se često postavlja pitanje je li trošak vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine poreski priznati trošak. Naime, Zakon o porezu na dobit načelno priznaje rezultat (dobitak / gubitak) koji je utvrđen prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda, pa se postavlja pitanje treba li prije obračuna poreza na dobit povećati osnovicu zbog ovog vrijednosnog usklađenja.

Crnogorski Zakon o porezu na dobit nije odredio pitanje vrijednosnog usklađenja, član 13 ovog Zakona uredio je pitanje amortizacije.

Naše je mišljenje, da je trošak vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine poresko priznati trošak jer ne postoji zakonska zabrana takvog priznavanja. Dakle, što propisom nije zabranjeno, dopušteno je.

4. VRIJEDNOSNO USKLAĐENJE KRATKOTRAJNE IMOVINE

Kad je riječ o vrijednosnom usklađenju kratkotrajne imovine, tada se misli na vrijednosno usklađenje imovine evidentirane kao:

- Zalihe sirovina i materijala,
- Zalihe rezervnih djelova,
- Zalihe sitnog inventara,
- Zalihe proizvodnje,
- Zalihe nedovršenih proizvoda i poluproizvoda,
- Zalihe gotovih proizvoda, zalihe trgovačke robe,
- Dati predujmovi za nabavku sirovina, materijala, rezervnih djelova, sitnog inventara, autoguma i trgovačke robe.

Vrijednosno usklađenje kratkotrajne imovine, odnosno zaliha uređuju MRS 2 – *Zalihe* (t.31.) i MRS 11 – *Ugovor o izgradnji* (t.36).

Naime, standardi propisuju da se zalihe trebaju mjeriti prema troškovima nabavke ili prema neto tržišnoj vrijednosti zavisno od toga šta je niže. Dakle, u situaciji kada je realna tržišna vrijednost zaliha manja od knjigovodstvene vrijednosti zaliha, treba evidentirati smanjenje vrijednosti zaliha uz istovremeno iskazivanje troška s osnove vrijednosnog usklađenja zaliha. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha, kao posljedica povećanja neto tržišne vrijednosti, priznaje se kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u periodu u kojem je došlo do poništenja. Jednako je uređeno i u t.34 MRS-a 2. Razlozi smanjenja vrijednosti zaliha mogu biti različiti, npr.oštećenje zaliha, gubitak kvaliteta, zastarjelost itd.

Dakle, za svaku vrstu predmeta, tj. zaliha, treba posebno utvrditi neto tržišnu vrijednost, a potom opisati one zalihe čija je neto tržišna vrijednost niža od istorijskih troškova. Standardi dopuštaju samo u određenim slučajevima, kad je to praktično, da se grupišu slični ili povezani predmeti zaliha. To se u pravilu pojavljuje kod zaliha koje imaju sličnu krajnju upotrebu.

Pri vrijednosnom usklađenju zaliha sirovina i materijala treba voditi računa o odredbama t.29. MRS-a 2, gdje je propisano da materijal i druge zalihe namijenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška nabavke, ako se očekuje da će gotovi proizvodi u koje će biti ugrađene, biti prodati po cijeni u visini ili iznad troškova. Međutim, kad smanjenje cijene materijala upućuje na to da će troškovi gotovih proizvoda biti veći od neto tržišne vrijednosti, vrijednost materijala se otpisuje do neto tržišne vrijednosti.

Poreski položaj troškova s osnove vrijednosnog usklađenja kratkotrajne imovine uređuje Zakon o porezu na dobit, gdje je propisano da rashodi smanjenja vrijednosti zaliha... priznaju se u razdoblju u kojem je imovina prodana ili na drugi način upotrijebljena. Dakle, prethodno evidentiran trošak od 2.800,00 € poreski je nepriznati trošak sve dok se zaliha ne proda ili na drugi način upotrijebi. Ako se prodaja ili drugi način upotrebe ne dogodi do kraja poslovne godine, sumu vrijednosnog usklađenja (2.800,00 €) treba unijeti u obrazac prijave kao povećanje poreske osnovice. U ovom poreskom razdoblju kad zaliha bude prodana ili na drugi način upotrijebljena, trošak vrijednosnog usklađenja priznaje se u poreske svrhe. Smatramo da je drugi način upotrebe i izdavanje materijala u proizvodnju proizvoda, pa se i u takvom slučaju vrijednosno usklađenje smatra poresko priznatim troškom.

Primjer 4: Vrijednosno usklađenje zaliha trgovačke robe

U trgovačkom društvu HHH d.o.o. obavljen je popis robe na veleprodajnom skladištu, pri čemu je komisija ustanovila oštećenje robe H te je stoga predložila vrijednosno usklađenje navedene robe za 40%. Uprava društva prihvatila je predlog procjene za vrijednosno usklađenje robe. Nabavna vrijednost trgovačke robe H je 57.000,00 €, pa je trošak vrijednosnog usklađenja 22.800,00 €. Na osnovu donesene i prihvaćene odluke o vrijednosnom usklađenju trgovačke robe u knjigovodstvu je provedeno sledeće knjiženje:

Tabela 3

Redni broj	O p i s	S u m a	
		Duguje	Potražuje
1.	- Vrijednosno uskl.trgov.robe - Vrijednosno uskl.zaliha rob. (za vrijednosno uskl.zaliha trgovačke robe)	22.800,00	22.800,00

Evidentirani trošak vrijednosnog usklađenja trgovačke robe od 22.800,00 € je poreski nepriznati trošak sve dok se roba ne proda ili na drugi način ne otuđi.

Saldiranjem računa – Roba u skladištu s njegovim korektivnim računom – Vrijednosno usklađenje zaliha robe u procesu bilansiranja utvrđuje se neto – vrijednost zaliha trgovačke robe.

Međunarodni računovodstveni standardi dopuštaju privrednim društvima da izaberu:

- Fer vrijednost model (*eng.fair value model*) prema kojem se investicijska imovina nakon početnog priznavanja, mora mjeriti prema tržišnim vrijednostima, a promjene proizašle iz tih promjena moraju se priznati u računu dobiti i gubitka u razdoblju kada su nastale, ili
- Model troškova nabavke (*eng.cost model*) koji se koristi kao osnovnim modelom u MRS 16. Po ovom modelu imovina se nakon početnog priznavanja mora mjeriti po trošku nabavke umanjena za amortizaciju i eventualna naknada umanjena za štete i slično. Ako neko društvo odabere ovaj model kao osnovni model mjerenja imovine, morat će u svojim finansijskim izvještajima iznijeti i fer vrijednosti te imovine, ako se ona na osnovu informacija iz pouzdanih i relevantnih izvora razlikuje od knjigovodstvene vrijednosti na dan izvještavanja.

3. MJERENJE NAKON POČETNOG PRIZNAVANJA

Ako neko društvo odluči u svojim poslovnim knjigama dugotrajnu imovinu klasifikovati kao investicijsku imovinu, ono Standard MRS – 36. mora primjenjivati dosledno na svu dugotrajnu imovinu koju je klasifikovao kao investicijsku. Kao takva, ona se mjeri prema fer vrijednosti.

Fer vrijednost je njena tržišna vrijednost na aktivnom tržištu na dan izvještavanja. Smatra se da je tržište imovinom uređeno (aktivno) ako:

- stvari kojima se trguje na tržištu jesu homogene;
- ako se zainteresovani kupci i prodavci mogu naći u bilo koje vrijeme i
- ako su cijene javno raspoložive.

Dobitak ili gubitak od promjene u fer vrijednost imovine mora biti uključen u dobitak ili gubitak tekućeg razdoblja.

Ako ne postoji aktivno tržište na kojem se mogu dobiti tekuće tržišne cijene, preduzeće alternativno može procijeniti fer vrijednost investicijske imovine na sledeći način:

- procjenu fer vrijednosti utvrditi na osnovu projekcije diskontovanih novčanih tokova od najma investicijske imovine i prema cijenama najma koje vrijede na tržištu, za imovinu slične namjene i lokacije, između nepovezanih stranaka;
- za procjenu fer vrijednosti imovine angažovati nezavisnog i ovlašćenog procjenitelja koji ima iskustvo u procjeni slične imovine (namjena, lokacija, kategorizacija).

Primjer 1: Vrednovanje dugotrajne imovine po fer vrijednosti na aktivnom tržištu nekretnina

Trgovačko društvo „Y“ u sopstvenoj je režiji izgradilo poslovnu zgradu. Troškovi izgradnje iznosili su 37.5000.00,00 €. Društvo je tu zgradu klasifikovalo kao investicijsku imovinu, pa je sa 01.01.2005. godine transferiše u upotrebu i daje u operativni najam za predstojeći petogodišnji period (2005. – 2009.). Knjigovodstvena vrijednost poslovne zgrade u trenutku njegovog transfera u upotrebu i davanja u najam (01.01.2005.) jednaka jer fer (tržišnoj) vrijednosti te imovine. Kretanje tržišne vrijednosti imovine (prema cijeni kvadratnog metra za imovinu sličnih karakteristika, namjene i lokacije) utvrđuje se na aktivnom tržištu kapitala, a to se vidi iz priložene tabele (*tabela 1.1. – redni broj 2*). Vrijednosno usklađenje investicijske imovine obavlja se jednom godišnje (na kraju svake

godine). Društvo će po isteku najma investicione imovine transferisati u imovinu za sopstvene potrebe. Fer vrijednost nekretnine u trenutku transfera (01.01.2010.) biće 36.000.000,00 €. Amortizacija za godinu 2010. obračunava se uz primjenu amortizacijske stope propisane poreskim propisima.

U slijedećim tabelama pokazat ćemo vrijednosno usklađenje investicione imovine trgovačkog društva „Y“ po fer vrijednosti.

Tabela 4 - Vrijednosno usklađenje investicijske imovine trgovačkog društva „y“ po fer vrijednosti na osnovu tržišne vrijednosti investicione imovine na aktivnom tržištu kapitala (nekretnina)

Red. broj	OPIS	01.01.2005.	31.12.2005.	31.12.2006.	31.12.2007.	31.12.2008.	31.12.2009.
1.	Knjigovod.vr. početnog ulaganja:	37.500.000,00	-	-	-	-	-
2.	Fer (tržiš.) vrijednost inves.imovine:	37.500.000,00	38.000.000,00	38.100.000,00	38.100.000,00	37.400.000,00	36.000.000,00
3.	Vrijed.usklađ. (godiš.iznos):	0,00	500.000,00	100.00,00	200.000,00	-900.000,00	-1.400.00,00
4.	Kumulativ vrijednosnih .usklađenja:	0,00	500.000,00	600.000,00	800.000,00	-100.000,00	-1.500.000,00
5.	Rezidualna vrijednost imovine:	-	-	-	-	-	36.000.000,00

U našem primjeru uzeli smo da je stopa amortizacije 2,5%.

LITERATURA

[1] Grupa autora: „Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda i poreskih propisa“, HZRF, Zagreb, 2001. godine