



Naknadno mjerenje nekretnina po fer vrijednosti

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Računovodstvo nekretnina, tj. zemljišta i građevinskih objekata uređeno je MRS-om 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema, odnosno HSFI-om 6 – Dugotrajna materijalna imovina, ali i MRS-om 40 – Ulaganja u nekretnine, odnosno istoimenim HSFI-om 7. Primjena pojedinog računovodstvenog standarda ovisi o namjeni same nekretnine, a standardi uređuju priznavanje imovine, utvrđivanje njezine knjigovodstvene vrijednosti (početno i naknadno mjerenje te evidentiranje učinaka promjene fer vrijednosti), amortizacije i gubitaka zbog umanjenja koje je potrebno priznati u vezi s time, kao i potrebu objavljivanja određenih informacija u izvještajima ili u bilješkama uz financijske izvještaje. Međutim, u praksi vrlo često dolazi do odstupanja od zahtjeva računovodstvenih standarda te su utvrđene nepravilnosti prilikom knjiženja poslovnih događaja vezanih uz revalorizaciju nekretnina, ali i kod naknadnog mjerenja ulaganja u nekretnine po modelu fer vrijednosti. Također, potrebno je voditi računa i o namjeni nekretnina, kako bi se imovina mogla klasificirati u ispravnu kategoriju u financijskim izvještajima, naročito prilikom popunjavanja GFI obrazaca. U članku autorica ukazuje na koji način pravilno primijeniti odredbe pojedinog računovodstvenog standarda prilikom evidentiranja nekretnina, tj. zemljišta i građevinskih objekata, a vezano uz naknadno mjerenje i njihovo iskazivanje po fer vrijednosti. Uz pomoć primjera pojašnjava se na koji način transakcije ispravno evidentirati sukladno računovodstvenim propisima, uvažavajući i određene zahtjeve i odredbe poreznih propisa.

1. Uvod

Kada se razmatraju nekretnine (zemljišta i građevinski objekti), potrebno je razlikovati dvije kategorije nekretnina, a klasifikacija u ispravnu računovodstvenu kategoriju primarno ovisi o njihovoj namjeni. U vezi s time razlikuju se:

- 1) **zemljišta i građevinski objekti, tzv. nekretnine koje koristi vlasnik** s namjerom korištenja na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti subjekta, tj. korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, a računovodstveno su definirane MRS-om 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*, odnosno HSFI-om 6 – *Dugotrajna materijalna imovina*.

Računovodstveno praćenje zemljišta i građevinskih objekata vrši se unutar skupine konta 020 – Zemljišta, odnosno 024 – Građevinski objekti.

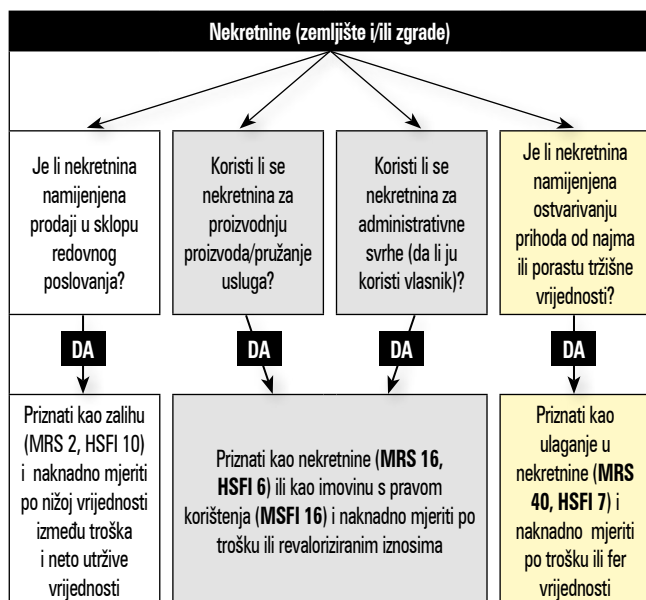
Ove nekretnine se u financijskim izvještajima moraju iskazati kao zasebna kategorija unutar dugotrajne materijalne

imovine. Sukladno Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, zemljište i građevinski objekti iskazuju se u Obrascu POD-BIL, na poziciji Zemljište AOP 011 i Građevinski objekti AOP 012.

- 2) **ulaganja u nekretnine** - nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimatelj (u financijskom najmu ili kao najam imovine s pravom korištenja) drži radi ostvarivanja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti kapitala, tj. radi porasta tržišne vrijednosti imovine, ili oboje, a računovodstveno su definirane MRS-om 40 – *Ulaganja u nekretnine*, odnosno istoimenim HSFI-om 7. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine vrši se unutar skupine konta 04 - Ulaganja u nekretnine, pri čemu se zemljište i građevinski objekti prate odvojeno. Sukladno Pravilniku GFI, ulaganja u nekretnine se u Obrascu POD-BIL trebaju iskazati kao zasebna kategorija unutar dugotrajne materijalne imovine, na poziciji Ulaganje u nekretnine AOP 019, a ne kao zemljište (AOP 011)

i građevinski objekti (AOP 12), što je u praksi vrlo često pogrešno iskazano.

Prema tome, društvo mora pažljivo razmotriti karakteristike, mogućnost različitog korištenja i svrhu nekretnina kako bi primijenilo odgovarajući računovodstveni standard za priznavanje i mjerenje nekretnina, te vrijedi sljedeće:



2. Naknadno mjerenje nekretnina po fer vrijednosti u skladu sa odredbama MRS-a 16, odnosno hsfi-a 6

2.1. Metoda revalorizacije

Sukladno odredbama MRS-a 16, odnosno HSFI-a 6, subjekt će računovodstvenom politikom propisati metodu naknadnog mjerenja nekretnine koju koristi vlasnik. Kao metodu naknadnog mjerenje može odabrati:

- metodu trošku ili
- metodu revalorizacije

i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine (dakle na sva zemljišta i/ili sve građevinske objekte).

Prema tome, ako se nakon početnog priznavanja nekretnina njena fer vrijednost može pouzdano mjeriti, subjekt može računovodstvenom politikom propisati **metodu revalorizacije**, što znači da će nekretnine iskazati po revaloriziranom iznosu (toč. 6.32. HSFI 6, toč. 31. MRS 16). Revalorizirani iznos čini fer vrijednost nekretnine na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Fer vrijednost zemljišta i zgrada obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji.

Revalorizacija se treba provoditi **dovoljno redovito** kako se knjigovodstvena vrijednost imovine ne bi značajno razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance. Učestalost revaloriziranja ovisi o promjenama fer vrijednosti imovine koja se revalorizira. Stoga, kada se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija (toč. 6.34. HSFI 6, toč. 34. MRS 16). Pri tome, potrebno je voditi računa da kod određenih nekretnina može doći do značajnih promjena fer vrijednosti, što zahtijeva godišnju revalorizaciju. Međutim, tako česte revalorizacije nisu potrebne

za nekretnine s tek neznatnim promjenama fer vrijednosti pa se dovoljno takvu imovinu revalorizirati svakih 3 ili 5 godina.

Kad se revalorizira pojedina nekretnina, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije može se tretirati na jedan od sljedećih načina (toč. 6.35. HSFI 6, toč. 35. MRS 16):

- prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti 2i imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednak njezinom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizacijski zamjenski trošak, ili
- isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto-iznos prepravljaju se do revaloriziranog iznosa imovine. Ova se metoda često koristi za zgrade.

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

Nadalje, potrebno je voditi računa da, u slučaju da se pojedina nekretnina (zemljište ili građevinski objekti) revalorizira, tada treba **revalorizirati cjelokupnu skupinu** dugotrajne materijalne imovine kojoj ta imovina pripada (toč. 6.36. HSFI 6, toč. 36. MRS 16). S obzirom da skupina objedinjuje imovinu slične vrste i namjene u poslovanju subjekta, potrebno je istodobno provesti revalorizaciju kako bi se izbjegla selektivna revalorizacija imovine i prikazivanje iznosa u financijskim izvještajima koji su mješavina troškova nabave i vrijednosti na različite datume.

2.2. Računovodstvena pravila za naknadno mjerenje nekretnina metodom revalorizacije

U praksi su često utvrđene nepravilnosti prilikom knjiženja poslovnih događaja vezanih uz revalorizaciju nekretnina (npr. knjiženje revalorizacijskog povećanja kao prihoda, neiskazivanje odgođene porezne obveze s osnove revalorizacijskog povećanja, iznos realizirane revalorizacijske rezerve u iznosu povećanog troška amortizacije ne prenosi se u zadržanu dobit i sl.). Stoga, za ispravno iskazivanje promjena uslijed revalorizacije imovine potrebno je voditi računa i o određenim pravilima računovodstvenog iskazivanja revalorizacije nekretnina, te vrijedi sljedeće:

- Povećanje knjigovodstvene vrijednosti uslijed revalorizacije** (toč. 6.37. HSFI 6, toč. 39. MRS 16) - kad se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to se povećanje priznaje izravno kapitalu kao revalorizacijska rezerva, uz priznavanje odgođene porezne obveze. S obzirom da je knjigovodstvena vrijednost revalorizirane imovine veća od njene porezne osnovice i revalorizacija se uključuje u poreznu osnovicu u budućem razdoblju, u trenutku evidentiranja revalorizacijskog povećanja dolazi do oporezivih privremenih razlika te je potrebno iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenom stope poreza na dobit od 10%, odnosno od 18% na iznos revalorizacijske rezerve. U skladu sa toč. 12.42. HSFI-a 12 – *Kapital* i toč. 18. MRS-a 12 – *Porezi na dobit*, odgođena porezna obveza evidentira se kao smanjenje revalorizacijske rezerve. Odgođena porezna obveza obračunava se i s osnove revalorizacije zemljište i zgrada. Oblikovanje revalorizacijske rezerve se ne uključuje u poreznu osnovicu.

Prema tome, ako uslijed revalorizacije dolazi do povećanja knjigovodstvene vrijednosti imovine (a imovina nije prethodno umanjena na niže), to povećanje potrebno je priznati izravno u kapital kao revalorizacijsku rezervu, a ne kao prihod. Međutim,



ako je imovina prethodno umanjena na niže i efekti su priznati kroz račun dobiti i gubitka, revalorizacijsko povećanje treba priznati u računu dobiti i gubitka (kao prihod) samo u mjeri u kojoj se njime poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno bilo priznato u računu dobiti i gubitka.

- 2) **Smanjenje knjigovodstvene vrijednosti uslijed revalorizacije** (toč. 6.38. HSFI 6, toč. 40. MRS 16) - kad se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Smanjenje priznato u sklopu revalorizacijske rezerve odbija se od kumulativno iskazanog iznosa revalorizacijske rezerve. Revalorizacijska rezerva ne smije se smanjivati, osim kako je navedeno u HSFI-u 6 i MRS-u 16.
- 3) **Prijenos u zadržanu dobit** (toč. 6.39. HSFI 6, toč. 41. MRS 16) - Revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na dugotrajnu materijalnu imovinu može se prenijeti u zadržanu dobit. Revalorizacijska rezerva može se prenijeti u zadržanu dobit kada je imovina rashodovana ili je otuđena. Međutim, neke se revalorizacijske rezerve mogu realizirati ako poduzetnik koristi imovinu. U tom slučaju iznos realizirane revalorizacijske rezerve je razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u računu dobiti ili gubitka.

Uzimajući u obzir navedeno, revalorizacijska rezerva se u trenutku realizacije (prodaje, otuđenja ili korištenja imovine) prenosi izravno u zadržanu dobit, a odgođena porezna obveza utječe na tekuću obvezu poreza na dobit.

Drugim riječima, u skladu sa čl. 39. Pravilnika o porezu na dobit¹, revalorizacijska pričuva koja je formirana pri procjeni imovine od dana početka primjene Zakona o porezu na dobit² (1.1.2005. godine) uključuje se u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojemu je realizirana, a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije. Ostatak revalorizacijske pričuve uključuje se u poreznu osnovicu nakon uništenja, prodaje ili otuđenja na drugi način imovine od koje je revalorizacijska pričuva oblikovana. Prilikom izrade PD prijave, na red. br. 25. Obrascu PD – *Povećanja dobiti za ostale prihode i druga povećanja dobiti*, potrebno je unijeti iznos povećane amortizacije s temelja revalorizacije, a ovaj iznos jednak je svoti revalorizacijske pričuve prenesene na zadržanu dobit uvećane za pripadajući dio svote od ukidanja odgođene porezne obveze.

Nadalje, ako je trošak nabave iskazan u revaloriziranom iznosu, u porezni rashod subjekt će priznati neamortizirani trošak nabave umanjeno za revalorizirani iznos koji je do trenutka prodaje, darovanja, otuđenja na drugi način i uništenja uključen u prihode (čl. 12. st. 11. Zakona PD).

Revalorizacijske pričuve koje su formirane pri procjeni imovine koja se amortizira u razdobljima prije primjene Zakona PD, uključuju se u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u iznosu u kojem se obračunava povećani trošak amortizacije na temelju revalorizacije, a ostatak revalorizacijske pričuve pri

prodaji, uništenju ili drugom obliku otuđenja imovine od koje su oblikovane revalorizacijske pričuve.

- 4) **Umanjenje vrijednosti imovine** - Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine (toč. 6.51. HSFI 6, toč.). Za obveznike primjene MSFI-a, umanjenje imovine provodi se u skladu sa odredbama MRS-a 36 – *Umanjenje imovine*. Gubitak od umanjenja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost neke imovine prelazi njen nadoknadivi iznos. Gubitak od umanjenja imovine treba se odmah priznati u računu dobiti i gubitka, osim ako se iskazuje u revaloriziranom iznosu. S gubitkom od umanjenja revalorizirane imovine treba se postupati kao sa smanjenjem revalorizacije (toč. 6.60. HSFI 6, toč. 60. MRS 36). Nakon priznanja gubitka od umanjenja imovine, amortizaciju te imovine treba uskladiti u budućim razdobljima da se sustavno rasporedi knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji), za razdoblje njezinog preostalog korisnog vijeka upotrebe.
- 5) **Ukidanje gubitka od umanjenja** - Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj za neku imovinu, gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama više ne postoji ili je možda smanjen. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos te imovine (toč. 6.65. HSFI 6). Ukidanje gubitka od umanjenja za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobiti i gubitka, osim ako je imovina priznata u revaloriziranom iznosu. S ukidanjem gubitka od umanjenja imovine kod revalorizacije imovine treba se postupati kao s povećanjem revalorizacije (toč. 6.68. HSFI 6, toč. 119. MRS 36). Prema tome, ukidanje gubitka od umanjenja revalorizirane imovine priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i za njega se uvećava iznos revalorizacijske rezerve po toj imovini. Međutim, u mjeri u kojoj je gubitak od umanjenja vrijednosti iste revalorizirane imovine prethodno bio priznat u račun dobiti i gubitka, poništenje toga gubitka od umanjenja također se priznaje u račun dobiti i gubitka (toč. 120. MRS 36).

2.3. Računovodstveno iskazivanje revalorizacije nekretnina

Primjer 1.: Revalorizacija zemljišta

*Društvo X d.o.o., obveznik poreza na dobit po stopi od 18%, je na dan 31.12.2021. godine izvršilo procjenu fer vrijednosti građevinskog zemljišta od strane neovisnog ovlaštenog procjenitelja. Podaci su sljedeći: nabavna vrijednost zemljišta 500.000 kn, fer vrijednost zemljišta temeljem procjene je 700.000 kn. Povećanje vrijednosti zemljišta uslijed revalorizacije iznosi 200.000 kn (700.000 kn – 500.000 kn) od čega je iznos od 36.000 kn priznat kao odgođena porezna obveza (200.000 kn*18%), a iznos od 164.000 kn kao revalorizacijska rezerva.*

Oblikovanje revalorizacijske rezerve se ne uključuje u poreznu osnovicu prilikom izrade prijave poreza na dobit u PD obrascu!

1 Pravilnik o porezu na dobit; Nar. nov., br. 95/05-1/21; nadalje Pravilnik PD

2 Zakon o porezu na dobit; Nar. nov., br. 177/04-138/20; nadalje Zakon PD



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So.	Početno stanje 1.1.2021.			
	Zemljište	500.000,00	020	
1.	Knjiženje povećanja vrijednosti zemljišta			
	Vrijednosno usklađenje zemljišta	200.000,00	021	
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	164.000,00		931
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	36.000,00		9341

Primjer 2.: Evidentiranje gubitka od umanjenja prethodno revaloriziranog zemljišta

Društvo X d.o.o., obveznik poreza na dobit po stopi od 10%, na dan 01. siječnja 2022. godine ima 2 zemljišta koje vodi po revaloriziranoj vrijednosti (procjena iz 2020. godine) te su podaci kako slijedi:

- Zemljište A – nabavna vrijednost zemljišta 500.000 kn, fer vrijednost zemljišta temeljem procjene je 700.000 kn. Porast vrijednosti imovine je 200.000 kn te je s te osnove priznata revalorizacijska rezerva u iznosu od 180.000 kn i odgođena porezna obveza u iznosu od 20.000 kn.
- Zemljište B – nabavna vrijednost zemljišta 500.000 kn, fer vrijednost zemljišta temeljem procjene je 580.000 kn. Porast vrijednosti imovine je 80.000 kn te je s te osnove priznata revalorizacijska rezerva u iznosu od 72.000 kn i odgođena porezna obveza u iznosu od 8.000 kn.

Na dan 31. prosinca 2022. godine izvršena je procjena fer vrijednosti građevinskog zemljišta od strane neovisnog ovlaštenog procjenitelja te je utvrđeno da je vrijednost zemljišta umanjena, i to:

- Procijenjena vrijednost zemljišta A je 600.000 kn, te će društvo priznati smanjenje vrijednosti imovine u ukupnom iznosu od 100.000 kn. Također, potrebno je evidentirati smanjenje prethodno priznate revalorizacijske rezerve te za određeni iznos umanjiti i iznos odgođene porezne obveze.
- Procijenjena vrijednost zemljišta B je 480.000 kn, te će društvo priznati smanjenje vrijednosti imovine u ukupnom iznosu od 100.000 kn na način na najprije umanjiti iznos priznate revalorizacijske rezerve i odgođene porezne obveze, a preostali iznos od 20.000 kn evidentirati će kao gubitak od umanjenja, odnosno kao rashod u računu dobiti i gubitka.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So.	Početno stanje 1.1.2022. – zemljište A			
	Zemljište – nabavna vrijednost	500.000,00	020	
	Vrijednosno usklađenje zemljišta	200.000,00	029	
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	180.000,00		931
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	20.000,00		9341
So.	Početno stanje 1.1.2022. – zemljište B			
	Zemljište – nabavna vrijednost	500.000,00	020	
	Vrijednosno usklađenje zemljišta	80.000,00	029	
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	72.000,00		931
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	8.000,00		9341
1.	Knjiženje umanjenja vrijednosti zemljišta A -31.12.2022.			
	Vrijednosno usklađenje zemljišta	100.000,00		029
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	90.000,00	931	
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	10.000,00	9341	
2.	Knjiženje umanjenja vrijednosti zemljišta B-31.12.2022.- do visine priznate revalorizacijske rezerve			
	Vrijednosno usklađenje zemljišta	80.000,00		029
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	72.000,00	931	
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	8.000,00	9341	
2a.	Knjiženje umanjenja vrijednosti zemljišta B-31.12.2022.- iznad visine priznate revalorizacijske rezerve (priznati rashod u računu dobiti i gubitka)			
	Vrijednosno usklađenje zemljišta	20.000,00		029
	Rashod od vrijednosnog usklađenja zemljišta	20.000,00	7110	

Napomena: Prema Mišljenju Porezne uprave vrijednosno usklađenje zemljišta iskazano u računu dobiti i gubitka nije porezno priznati rashod³.

Primjer 3.: Revalorizacija građevinskog objekta i iskazivanje odgođene porezne obveze

Na dan 31.12.2022. godine (prije provođenja revalorizacije) društvo X d.o.o. ima zgradu nabavne vrijednosti 1.000.000 kn, akumulirana amortizacija 200.000 kn, stopa amortizacije 5%. Neto knjigovodstvena vrijednost je 800.000 kn. Dana 31.12.2021. godine subjekt provodi revalorizaciju zgrade temeljem procjene ovlaštenog procjenitelja te je utvrđena fer vrijednost 900.000 kn. Stoga je ukupno povećanje vrijednosti zgrade 100.000 kn.

Oblikovanje revalorizacijske rezerve se ne uključuje u poreznu osnovicu prilikom izrade prijave poreza na dobit u PD obrascu!

3 Broj klase:410-01/13-01/598; Ur.br.: 513-07-21-01/13-2, Zagreb, 20.02.2013.

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

od 11.00 do 15.30 sati,

utorkom, srijedom i petkom

od 8.30 do 13.00 sati.

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE

Provodi se revalorizacija metodom bruto knjigovodstvene vrijednosti zgrade. Obračunava se odgođena porezna obveza s osnove revalorizacije, stopa poreza na dobit 10%.

Revalorizacijom nije došlo do povećanja korisnog vijeka upotrebe imovine – preostali vijek upotrebe je 16 godina. U 2023. godini potrebno je izračunati novu stopu amortizacije u preostalom vijeku upotrebe imovine.

Izračun:

Utvrđivanje povećanje vrijednosti uslijed revalorizacije:

- Indeks revalorizacije = (fer vrijednost/knjigovodstvena vrijednost) – 1 = (900.000,00/800.000,00) – 1 = 0,125
- Revalorizacija nabavne vrijednosti = 0,125 * 1.000.000,00 = 125.000,00 kn
- Revalorizacija akumulirane amortizacije = 0,125 * 200.000 = 25.000,00 kn
- Učinak revalorizacije = 125.000,00 – 25.000,00 = 100.000,00 kn
- Odgođena porezna obveza = 100.000,00 * 10% = 10.000,00 kn
- Revalorizacijska rezerva = 100.000,00 – 10.000,00 = 90.000,00 kn

Utvrđivanje novog iznosa godišnje amortizacije nakon revalorizacije koji će se knjižiti u 2023. godini:

- Godišnji trošak amortizacije = knjigovodstvena vrijednost/preostali vijek upotrebe = 900.000,00 kn/16 god. = 56.250,00 kn
- Mjesečni trošak amortizacije = 56.250,00 kn/12 mjeseci = 4.687,50 kn
- Stopa amortizacije = godišnji iznos amortizacije/nova nabavna vrijednost kto 024 * 100 = 56.250,00/1.125.000,00 kn * 100 = 5%

Knjiženje u 2022. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje prije provođenja revalorizacije			
	Građevinski objekti			
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	1.000.000,00	024	
		200.000,00		026
2.	Revalorizacija zgrade			
	Građevinski objekti	125.000,00	024	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	25.000,00		026
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	90.000,00		931
	Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	10.000,00		9341

Knjiženje u 2023. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun amortizacije za siječanj 2023. godine			
	Trošak amortizacije	4.687,50	430	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	4.687,50		026

Primjer 4.: Evidentiranje revalorizacije građevinskog objekta i učinka povećanog troška amortizacije u prijavi poreza na dobit

Društvo X d.o.o. na 30.06.2022. godine provodi revalorizaciju zgrade. Trošak nabave zgrade je 500.000 kn, a akumulirana amortizacija iznosi 250.000 kn. Knjigovodstvena vrijednost iznosi 250.000 kn. Stopa amortizacije iznosi 10% (primjena porezno dopustive podvostručene godišnje stope amortizacije). Fer vrijednost zgrade temeljem procjene neovisnog ovlaštenog procjenitelja iznosi 375.000 kn. Društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%. Društvo na dan 30.06.2022. godine provodi revalorizaciju bruto knjigovodstvenog iznosa zgrade te je izračun sljedeći:

- Indeks revalorizacije = (fer vrijednost/knjigovodstvena vrijednost) – 1 = (375.000,00/250.000,00) – 1 = 0,5
- Revalorizacija nabavne vrijednosti = 0,5 * 500.000,00 = 250.000,00 kn
- Revalorizacija akumulirane amortizacije = 0,5 * 250.000 = 125.000,00 kn
- Učinak revalorizacije = 250.000,00 – 125.000,00 = 125.000,00 kn
- Odgođena porezna obveza = 125.000,00 * 18% = 22.500,00 kn
- Revalorizacijska rezerva = 125.000,00 – 22.500,00 = 102.500,00 kn

Društvu će nastati privremena razlika zbog povećane amortizacije uslijed revalorizacije, a povećani trošak amortizacije za 2022. godinu utvrđuje se na sljedeći način:

- Amortizacija temeljem revalorizirane nabavne vrijednosti = 750.000,00 * 10% / 12 mjeseci * 6 mjeseci = 37.500,00 kn
- Amortizacija temeljem troška nabave zgrade = 500.000 * 10% / 12 mjeseci * 6 mjeseci = 25.000,00 kn
- Povećana amortizacija zbog revalorizacije = 37.500,00 – 25.000,00 = 12.500,00 kn

Realizirani iznos revalorizacijske rezerve za 2022. godinu prenosi se u zadržanu dobit te se ukida pripadajući dio odgođene porezne obveze, a izračun je sljedeći:

- Odgođeni porez s osnove povećane amortizacije = povećana amortizacija * 18% = 12.500,00 * 18% = 2.250,00 kn
- Realizirana revalorizacijska rezerva = povećana amortizacija – odg. porez = 12.500,00 – 2.250,00 = 10.250,00 kn

Za 2022. godinu društvo je ostvarilo računovodstvenu dobit u iznosu od 200.000 kn. Nema stalnih razlika niti drugih privremenih razlika između računovodstvene dobiti i porezne osnovice.

Obračun poreza na dobit za 2022. godinu u PD prijavi je sljedeći:

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Računovodstvena dobit (red.br. 3. PD obrasca)	200.000,00
2.	Povećanja dobiti za ostale prihode i druga povećanja dobiti: povećana amortizacija zbog revalorizacije (red. br. 25 PD obrasca)	12.500,00
3.	Porezna osnovica (red.br. 38 PD obrasca) (1+2)	212.500,00
4.	Porezna obveza (red. br. 44 PD obrasca) (3*18%)	38.250,00

Knjiženje 2022. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje prije revalorizacije			
	Građevinski objekti	500.000,00	024	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	250.000,00		026
2.	Knjiženje revalorizacije građevinskog objekta			
	Građevinski objekti	250.000,00	024	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	125.000,00		026
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	102.500,00		931
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	22.500,00		9341
3.	Obračunata amortizacija 1.7.-31.12.2022.			
	Trošak amortizacije	37.500,00	430	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	37.500,00		026
4.	Ukidanje odgođene porezne obveze s osnove realizacije revalorizacijske rezerve za 2022.god.			
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	2.250,00	9341	
	Porez na dobit – odgođeni porez	2.250,00		811
5.	Prijenos realizirane revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit za 2022.god.			
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	10.250,00	931	
	Zadržana dobit	10.250,00		940
6.	Utvrđivanje rezultata poslovanja			
	Razlika prihoda i rashoda	200.000,00	790	
	Dobit prije oporezivanja	200.000,00		800

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
8.	Evidentiranje obveze za porez na dobit (iz PD prijave)			
	Porez na dobit – tekući porez	38.250,00	810	
	Obveza za porez na dobit	38.250,00		2620
9.	Dobit nakon oporezivanja			
	Dobit prije oporezivanja	200.000,00	800	
	Porez na dobit – tekući porez	38.250,00		810
	Porez na dobit – odgođeni porez	2.250,00	811	
	Dobit razdoblja	164.000,00		820
9a.	Evidentiranje dobiti razdoblja			
	Dobit razdoblja	164.000,00	820	
	Dobit poslovne godine	164.000,00		950

Primjer 5.: Gubitak od umanjenja vrijednosti građevinskog objekta

Društvo X d.o.o., obveznik poreza na dobit po stopi od 10%, ima građevinski objekt kojeg vodi po revaloriziranoj vrijednosti te je književodstvena fer vrijednost na dan 31. 12. 2022. godine prije knjiženja nove procjene 337.500 kn (vrijednost zgrade minus ispravak vrijednosti). Na dan 31. prosinca 2022. godine fer vrijednost zgrade temeljem procjene neovisnog ovlaštenog procjenitelja iznosi 215.000 kn. Smanjenje vrijednosti građevinskog objekta utvrđeno je u ukupnom iznosu od 122.500 kn.

S obzirom da je građevinski objekt prethodnih godina revaloriziran na više i postoje revalorizacijske rezerve, najprije je potrebno umanjiti preostali iznos knjiženih revalorizacijskih rezervi, a razlika do preostalog iznosa umanjenja prenosi se kao rashod u račun dobiti i gubitka. Zgrada je prethodno revalorizirana po bruto principu te će se najprije isknjižiti preostali iznosi sa sljedećih pozicija:

- revalorizacija nabavne vrijednosti u iznosu od 250.000 kn
- revalorizacija akumulirane amortizacije 137.500 kn
- pripadajuće revalorizacijske rezerve u iznosu od 101.250 kn
- odgođene porezne obveze u iznosu od 11.250 kn.

Na 31.12.2022. godine preostali iznos revalorizacijskog povećanja iznosi 112.500 kn, a umanjenje vrijednosti je 122.500 kn. Stoga će se nakon umanjenja prethodnog revalorizacijskog povećanja, razlika u iznosu od 10.000 kn iskazati kao rashod razdoblja.

Nadalje, preostali vijek upotrebe zgrade je 10 godina te je potrebno utvrditi novi iznos amortizacije u preostalom periodu od 2023. godine nadalje, a koji se utvrđuje na sljedeći način:

- godišnji iznos novog troška amortizacije = fer vrijednost zgrade 215.000 kn/preostali vijek upotrebe 10 godina/= 21.500 kn trošak amortizacije godišnje.

Dakle, u 2023. godini društvo će priznati ukupni trošak amortizacije u iznosu od 21.500 kn.

Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046
01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)



RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi

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

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje prije provođenja umanjenja 31.12.2022.			
	Građevinski objekti	750.000,00	024	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	412.500,00		026
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	101.250,00		931
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	11.250,00		9341
2.	Knjiženje umanjenja vrijednosti do prethodno priznatog iznosa revalorizacijske rezerve			
	Građevinski objekti	250.000,00		024
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	137.500,00	026	
	Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	101.250,00	931	
	Odgodena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine (odbitna stavka)	11.250,00	9341	
2a.	Knjiženje preostalog iznosa umanjenja vrijednosti kao rashod u računu dobiti i gubitka			
	Rashod od vrijednosnog usklađenja građevinskih objekata	10.000,00	7112	
	Vrijednosno usklađenje građevinskih objekata	10.000,00		025

Skrećemo pozornost na odredbe poreznih propisa koje u čl. 12. st. 22. Zakona PD i čl. 22. st. 12. Pravilnika PD navode da se razlika između iznosa utvrđenog vrijednosnim usklađenjem dugotrajne imovine i iznosa utvrđenog primjenom propisanih amortizacijskih stopa iz čl. 12. st. 5. Zakona PD smatra porezno nepriznatim rashodom, osim u slučaju nastanka izvanrednog oštećenja na temelju vjerodostojne dokumentacije (čl. 22. st. 1. Pravilnika PD). Za porezno nepriznati rashod potrebno je uvećati poreznu osnovicu u Obrascu PD (red. br. 18. – *Amortizacija iznad propisanih stopa*). Stoga je uz prijavu poreza na dobit potrebno dostaviti posebnu evidenciju o iznosima porezno priznatih rashoda amortizacije dugotrajne imovine utvrđene na način propisan čl. 12. Zakona PD te iznose vrijednosnog usklađenja, od početka korištenja određene dugotrajne imovine.

Također, kao što je ranije navedeno, realizirana revalorizacijska rezerva je stavka korekcije PD prijave na red. broju 25 PD obrasca.

3. Naknadno mjerenje ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti u skladu sa odredbama MRS-a 40, odnosno HSFI-a 7

3.1. Primjena modela fer vrijednosti

Ulaganja u nekretnine odnose se na:

- nekretnine (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koje vlasnik ili najmoprimac (u financijskom najmu) drži s ciljem ostvarivanja prihoda od najma i/ili
- zarade zbog porasta njene tržišne vrijednosti, a ne za korištenje u redovnom poslovanju za proizvodnju ili prodaju proizvoda i pružanje usluga, za administrativne svrhe ili za prodaju u

sklopu redovnog poslovanja. Ulaganja u nekretnine početno se iskazuju po trošku, a naknadno se mjere po modelu troška ili **modelu fer vrijednosti** kod kojeg se promjene fer vrijednosti priznaju u računu dobiti i gubitka. Model naknadnog mjerenja potrebno je propisati računovodstvenom politikom i primjenjivati tu politiku na sva svoja ulaganja u nekretnine. Računovodstveni tretman ulaganja u nekretnine, odnosno priznavanje, mjerenje i računovodstveno evidentiranje učinaka promjene vrijednosti ulaganja u nekretnine te zahtjevi za objavljivanjem uređeni su MRS-om 40 – *Ulaganja u nekretnine*, odnosno istoimenim HSFI-om 7.

Računovodstveni standard zahtijeva od poduzetnika utvrđivanje fer vrijednosti ulaganja u nekretnine za potrebe mjerenja (ako poduzetnik primjenjuje model fer vrijednosti) ili objavljivanja (ako poduzetnik primjenjuje model troška nabave). Poduzetniku se preporučuje, ali ne zahtijeva, da utvrdi fer vrijednost ulaganja u nekretnine na temelju procjene od strane neovisnog, priznatog i ovlaštenog procjenitelja koji ima nedavno iskustvo u lokaciji i kategoriji ulaganja u nekretnine koje se vrednuju.

3.2. Računovodstvena pravila za naknadno mjerenje ulaganja u nekretnine modelom fer vrijednosti

Potrebno je voditi računa da se **kod naknadnog mjerenja ulaganja u nekretnine po modelu fer vrijednosti** primjene sljedeća pravila:

- **ne obračunava se** amortizacija nekretnine,
- dobiti ili gubici koji nastaju iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine **priznaju se u računu dobiti ili gubitka u razdoblju nastanka** (toč. 35. MRS-a 40, toč. 7.21. HSFI-a 7). Dakle, povećanje vrijednosti ulaganja u nekretnine ne može se knjižiti na revalorizacijske rezerve, kao što je to u slučaju povećanja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine uslijed revalorizacije te imovine (MRS 16, HSFI 6), već se knjiži kao prihod, dok će se smanjenje vrijednosti ulaganja priznati kao rashod;
- u skladu sa odredbama toč. 33. MRS-a 40 i toč. 7.21. HSFI-a 7, ako je društvo za naknadno vrednovanje ulaganja u nekretnine odabralo model fer vrijednosti, sva svoja ulaganja u nekretnine mora mjeriti po fer vrijednosti, osim u slučaju iznimke prema toč. 53. MRS-a 40, kada subjekt prvi put stekne ulaganje u nekretnine ili kada postojeća nekretnina prvi put postane ulaganje u nekretninu nakon promjene njezine namjene, nije moguće kontinuirano pouzdano utvrditi fer vrijednost ulaganja u nekretnine;
- fer vrijednost ulaganja u nekretnine treba **odražavati tržišne uvjete** na datum bilance;
- fer vrijednost utvrđuje se **na godišnjoj razini** te se mora moći dosljedno pouzdano utvrđivati;
- ako najmoprimac za mjerenje ulaganja u nekretnine koja se drže kao imovina s pravom uporabe primjenjuje model fer vrijednosti, dužan je po fer vrijednosti mjeriti imovinu s pravom uporabe, a ne odnosnu imovinu.

Nadalje, kada se utvrđuje fer vrijednost ulaganja u nekretnine, potrebno je voditi računa da se dvostruko ne obračunava imovina (i obveze) koje su priznate kao zasebna imovina (i obveze), u skladu sa odredbama toč. 50. MRS-a 40. Primjerice:

- oprema poput dizala ili rashladnih sustava često je sastavni dio zgrade i općenito se uključuje u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, a ne priznaje se kao zasebna stavka nekretnina, postrojenja i opreme;



- b) ako se ured iznajmljuje namješten, fer vrijednost ureda općenito uključuje i fer vrijednost namještaja, budući da se prihod od najma odnosi na najam namještenog ureda. Ako je namještaj uključen u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, subjekt taj namještaj ne priznaje kao zasebnu imovinu;
- c) fer vrijednost ulaganja u nekretnine ne uključuje unaprijed plaćeni ili obračunati prihod od poslovnog najma, zato što ga subjekt priznaje kao zasebnu obvezu ili imovinu;
- d) fer vrijednost ulaganja u nekretnine koju najmoprimac drži kao imovinu s pravom uporabe odražava očekivane novčane tokove. U skladu s navedenim, ako je napravljena procjena neke nekretnine bez svih očekivanih plaćanja, kako bi se izračunala knjigovodstvena vrijednost ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti neophodno je da se tom iznosu ponovo dodaju sve priznate obveze po najmu.

3.3. Računovodstveno iskazivanje ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti

Primjer 6.: Ulaganja u nekretnine (zemljište) po fer vrijednosti

Društvo X d.o.o. je od fizičke osobe (nije obveznik PDV-a) kupilo građevinsko zemljište koje drži u svrhu dugoročnog porasta njegove tržišne vrijednosti (nema namjeru koristiti ga kao vlasnik niti ga prodati u kratkom roku tijekom redovnog poslovanja). Zemljište je klasificirano kao ulaganje u nekretnine te se naknadno mjeri po fer vrijednosti.

Kupoprodajna vrijednost zemljišta prema ugovoru sklopljenim s fizičkom osobom dana 30.04.2021. godine iznosi 400.000 kn te je obveza podmirena. Porezna uprava je procijenila da kupoprodajna vrijednost odgovara tržišnoj vrijednosti nekretnine te je prema rješenju Porezne uprave obračunat porez na promet nekretnina 3%, što iznosi 12.000 kn, koji je i plaćen. Za pravne usluge vezano uz uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige plaćena je naknada od 2.000 kn + PDV 500 kn.

Napomena: u slučaju da je građevinsko zemljište kupljeno od pravne osobe (obveznika PDV-a), umjesto poreza na promet nekretnina obračunao bi se PDV u iznosu od 25%, s obzirom da isporuka građevinskog zemljišta nije oslobođena PDV-a (čl. 40. st. 1. toč .k). Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁴).

Na 31.12.2021. godine izvršena je procjena fer vrijednosti zemljišta od strane neovisnog ovlaštenog procjenitelja te fer vrijednost iznosi 440.000 kn. Stoga društvo priznaje povećanje vrijednosti zemljišta u iznosu od 26.000 kn.

Na 31.12.2022. godine procjenitelj je procijenio fer vrijednost zemljišta u iznosu 430.000 kn, stoga društvo priznaje umanjenje vrijednosti zemljišta u iznosu od 10.000 kn.

Knjiženje u 2021. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Kupnja zemljišta			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti – u pripremi	400.000,00	0591	
	Žiro račun	400.000,00		100

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Porez na promet nekretnina			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti – u pripremi	12.000,00	0591	
	Žiro račun	12.000,00		100
3.	Troškovi uknjižbe vlasništva			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti – u pripremi	2.000,00	0591	
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	500,00	1600	
	Žiro račun	2.500,00		100
4.	Prijenos na ulaganja u nekretnine			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti – u pripremi	414.000,00		0591
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	414.000,00	041	
5.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 31.12.2021.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	26.000,00	0481	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	26.000,00		7673

Knjiženje u 2022. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2022. godina				
1.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 31.12.2022.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	10.000,00		0481
	Rashodi s osnove vrijednosnog usklađenja ulaganja u nekretnine (nerealizirani gubici od smanjenja fer vrijednosti)	10.000,00	7118	

S poreznog aspekta, ako društvo za naknadno mjerenje ulaganja u nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti, nastaju nerealizirani dobiti i gubici od svođenja ulaganja u nekretnine na fer vrijednost koji se računovodstveno iskazuju kao prihod ili rashod u računu dobiti i gubitka u razdoblju nastanka. S obzirom da Zakon o PD-u niti Pravilnik o PD-u posebno ne uređuju tretman nerealiziranih dobitaka i gubitaka od promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine, smatramo da su prihodi i rashodi od svođenja na fer vrijednost porezno priznati.

Primjer 7.: Stjecanje kupnjom dijela ulaganja u nekretnine i dijela nekretnine koju koristi vlasnik (naknadno vrednovanje ulaganja u nekretnine po modelu fer vrijednosti)

Društvo A d.o.o. je u rujnu 2021. godine kupilo nekretninu u vrijednosti 2.000.000 kn, koja je u upotrebi kraće od dvije godine. Nekretnina je kupljena od pravne osobe (obveznika PDV-a) društva Y d.o.o.

Podaci iz kupoprodajnog ugovora su kako slijedi: vrijednost zemljišta 500.000 kn + vrijednost građevinskog dijela (poslovnog prostora) 1.500.000 kn. S obzirom da se radi o kupnji nekretnine koja je u upotrebi kraće od dvije godine obračunat je PDV od 25% i na zemljište i na građevinski dio te PDV ukupno iznosi 500.000 kn. Kupnja nekretnine je u potpunosti plaćena u novcu.

⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Nar. nov., br. 73/13-39/22; nadalje Zakon o PDV-u

Društvo je odlučilo da će se:

- 90% nekretnine koristiti u svrhu ostvarivanja prihoda od najma te će ovaj dio nekretnine tretirati kao ulaganja u nekretnine, dok će
- 10% nekretnine koristiti za vlastite potrebe. Dijelovi nekretnine mogu se odvojeno prodati.

U rujnu 2021. godine nekretnina je stavljena u upotrebu.

Ulaganje u nekretnine će se naknadno mjeriti po fer vrijednosti. Prihodi od najma za 2021. godinu ostvareni su u iznosu od 60.000 kn + PDV 15.000 kn te su naplaćeni u potpunosti. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine prema procjeni neovisnog ovlaštenog procjenitelja na 31.12.2021. godine iznosi 1.880.000 kn (od čega 1.400.000 kn zgrada, a 480.000 kn zemljište).

Nekretnina koja se koristi za vlastite potrebe naknadno se mjeri po modelu troška. Procijenjeni vijek upotrebe je 20 godina, ostatak vrijednosti na kraju vijeka upotrebe 5.000 kn. Stopa amortizacije je 5%. Ukupni trošak amortizacije za 2021. godinu za nekretninu koju koristi vlasnik iznosi 1.812 kn.

Raspored troška stjecanja te naknadno vrednovanje na 31.12.2021. godine:

Opis	Ulaganje u nekretnine	Nekretnina koju koristi vlasnik	Ukupno
Početno vrednovanje			
1. Trošak nabave zgrade	1.350.000 kn	150.000 kn	1.500.000 kn
2. Trošak nabave zemljišta	450.000 kn	50.000 kn	500.000 kn
3. Ukupni trošak stjecanja	1.800.000 kn	200.000 kn	2.000.000 kn
Naknadno vrednovanje			
1. Trošak amortizacije *	–	1.812 kn*	1.812 kn
2. Nerealizirani prihod **	80.000 kn (50.000 kn zgrada, 30.000 kn zemljište)	–	80.000 kn (50.000 kn zgrada, 30.000 kn zemljište)
3. Knjig. vrijed. 31.12.2021. (fer vrijednost)	1.880.000 kn	198.188 kn	2.078.188 kn

** trošak amortizacije = (nab. vrijed. zgrade – ostatak vrijednosti) * st. amortizacije / 12 * broj mjeseci

$$= (1.500.000 - 5.000) * 5\% / 12 * 3 = 1.812 \text{ kn}$$

**Nerealizirani prihod = fer vrijednost ulaganja u nekretnine – knjigovodstvena vrijednost = 1.880.000 – 1.800.000 = 80.000 kn

Knjiženje u 2021. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Kupnja nekretnine			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam – u pripremi	450.000,00	0590	
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam – u pripremi	1.350.000,00	0592	
	Zemljište u pripremi	50.000,00	0550	
	Građevinski objekti u pripremi	150.000,00	0552	
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	500.000,00	1600	
	Obveze prema dobavljaču	2.500.000,00		220
2a.	Plaćanje obveze prema dobavljaču			
	Obveze prema dobavljaču	2.500.000,00	220	
	Žiro račun	2.500.000,00		100

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Prijenos ulaganja u nekretnine u upotrebu			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam – u pripremi	450.000,00		0590
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam – u pripremi	1.350.000,00	040	
	Ulaganja u zemljišta dana u najam	450.000,00	042	
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	1.350.000,00		0592
3a.	Prijenos u upotrebu nekretnina koje koristi vlasnik			
	Zemljište u pripremi	50.000,00		0550
	Građevinski objekti u pripremi	150.000,00		0552
	Zemljište	50.000,00	020	
	Građevinski objekti	150.000,00	024	
4.	Naknadno vrednovanje - svođenje ulaganja na fer vrijednost 31.12.2021.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta dana u najam	30.000,00	0480	
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam	50.000,00	0482	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	80.000,00		7673
5.	Naknadno vrednovanje - obračun amortizacije za nekretnine koje koristi vlasnik			
	Troškovi amortizacije građevinskih objekata	1.812,00	4301	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	1.812,00		0260
6.	Račun za najam			
	Potraživanje od kupaca	75.000,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	15.000,00		2600
	Prihodi od najma	60.000,00		7522
6a.	Naplata potraživanja			
	Žiro račun	75.000,00	100	
	Potraživanje od kupaca	75.000,00		120

6. Zaključak

Ulaganja u nekretnine (zemljište i/ili građevinski objekti) odnose se na nekretnine koje su nabavljene ili izgrađene s ciljem ostvarivanja prihoda od najma ili porasta vrijednosti kapitala, tj. njihove tržišne vrijednosti (MRS 40, HSFI 7). Dakle, razlikuju se od nekretnina koju koristi vlasnik u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe ili koje su namijenjene prodaji u sklopu redovnog poslovanja (MRS 16, HSFI 6). Stoga je potrebno definirati namjenu nekretnina prilikom početnog priznavanja kako bi se primijenili zahtjevi odgovarajućih standarda. Nekretnina koju koristi vlasnik može se naknadno mjeriti po metodi troška ili metodi revalorizacije, pri čemu se efekti revalorizacije priznaju kroz revalorizacijsku rezervu (stavka kapitala) te se priznaje odgođena porezna obveza. Svakako, potrebno je primijeniti i ostale zahtjeve MRS-a 16, HSFI-a 6, kako bi se revalorizacijsko povećanje ili smanjenje vrijednosti imovine odgovarajuće iskazalo (ovisno je li nekretnina prethodno vrednovana na više ili niže, i jesu li efekti vrednovanja priznati prethodno kroz revalorizacijsku rezervu ili račun dobiti i gubitka). Ulaganja u nekretnine mogu se naknadno mjeriti po metodi troška ili fer vrijednosti. Za ulaganje u nekretnine mjerene primjenom modela fer vrijednosti društvo ne obračunava amortizaciju, a prihodi i rashodi od promjene fer vrijednosti priznaju se obvezno u račun dobiti i gubitka.