

mr. sc. **Zdravko Baica**

Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6 (I. dio)

U ovom i idućem broju RiPup-a pišemo detaljnije o računovodstvu dugotrajne materijalne imovine primjenom HSFI-6.

Sadržaj:

1.	Uvod	15
2.	Opće odredbe o dugotrajnoj imovini i kontni plan	15
3.	Stjecanje dugotrajne materijalne imovine	17
3.1.	Nabava dugotrajne materijalne imovine od drugih kupnjom na tržištu	17
3.1.1.	Kupnja zemljišta	17
3.1.2.	Kupnja i izgradnja građevinskog objekta	17
3.1.3.	Uvoz opreme	20
3.2.	Stjecanje dugotrajne materijalne imovine u vlastitoj izvedbi	22
3.3.	Stjecanje dugotrajne imovine financijskim najmom	23
3.4.	Stjecanje dugotrajne materijalne imovine razmjenom imovine	26
3.5.	Stjecanje dugotrajne materijalne imovine donacijom	27
3.6.	Stjecanje dugotrajne materijalne imovine ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava	27

1. Uvod

U ovom članku pišemo o računovodstvenoj primjeni **HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina**, koji je objavljen u **Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja**, gdje su objavljeni **17 HSFI** i **Okvir za primjenu HSFI** (Narodne novine br. 30/08, 4/09, 58/11 i 140/11).

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) su računovodstvena načela i pravila sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje primjenjuje računovodstvena struka a donosi ih **Odbor za standarde financijskog izvještavanja**.

Prema čl.13. **Zakona o računovodstvu** (Narodne novine br.109/07 i 54/13), svi poduzetnici u Republici Hrvatskoj dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom **HSFI**, osim velikih poduzetnika i poduzetnika čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri su uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira koji su dužni sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom **Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja**.

Iz navedene odredbe proizlazi da **HSFI primjenjuju mali i srednji** poduzetnici čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri nisu uvršteni ili se ne obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira.

Iz navedene odredbe proizlazi da **HSFI ne primjenjuju već primjenjuju MSFI i MRS mali i srednji** poduzetnici čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri su uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira i **veliki poduzetnici**.

Prema čl.3. st.3. i st.4. **Zakona o računovodstvu**, **veliki poduzetnici** su koji prelaze dva od tri sljedeća uvjeta:

- 1) ukupna aktiva prethodne godine 130.000.000,00 kuna,
- 2) prihod prethodne godine 260.000.000,00 kuna
- 3) prosječan broj radnika prethodne godine 250.

Prema čl.3. st.5. **Zakona o računovodstvu veliki poduzetnici**, bez obzira na gore navedene uvjete, su i: banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, leasing društva, pravne osobe koje obavljaju djelatnost faktoringa, društva za upravljanje investicijskim fondovima i zasebna imovina bez pravne osobnosti kojom oni upravljaju, društva za upravljanje investicijskim fondovima i imovina investicijskih fondova s pravnom osobnosti, društva za upravljanje obveznim odnosno dobrovoljnim mirovinskim fondovima i zasebna imovina kojom oni upravljaju te mirovinska osiguravajuća društva.

Odredbe u **HSFI 6** uglavnom su prepisane odredbe iz:

- **MRS 16** - Nekretnine, postrojenja i oprema,
- **MRS 23** - Troškovi posudbe,
- **MRS 17** - Najmovi,
- **MRS 21** - Učinci promjena tečaja stranih valuta i
- **MRS 36** - Umanjenje imovine.

Iz navedenog proizlazi da odredbe **HSFI-e** primjenjuju i poduzetnici koji primjenjuju **MSFI-e** i **MRS-ove**, ali oni primjenjuju i ostale odredbe iz **MSFI-a** i **MRS-ova**, koje nisu dužni primjenjivati poduzetnici koji primjenjuju **HSFI-e**. Iako smo očekivali da odredbe iz **HSFI-a** neće biti prijepis odredbi iz **MSFI-a** i **MRS-ova** već na jednostavan i pristupačan način na nacionalnoj razini prezentirana računovodstvena načela i pravila sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja, ipak donošenjem **HSFI-a** olakšan je posao većini poduzetnika u **Republici Hrvatskoj**, jer je broj odredbi smanjen, a i za određenu problematiku uglavnom se sve nalazi u određenom **HSFI-u**.

Navedena podjela poduzetnika na poduzetnike koji primjenjuju **MSFI-e** i **MRS-ove** i na poduzetnike koji primjenjuju **HSFI-e** važna

je zbog toga što su računovodstvena pravila za određene računovodstvene postupke kod **MSFI-a** i **MRS-ova** različita od onih koji se primjenjuju kod **HSFI-a**. Naime, ako je za određeni računovodstveni postupak računovodstveno pravilo različito kod **MSFI-a** i **MRS-ova** u odnosu na **HSFI-e**, tada poduzetnici moraju primjenjivati različita računovodstvena pravila ovisno o tome koje su računovodstvene standarde dužni primjenjivati prema gore navedenim kriterijima iz **Zakona o računovodstvu**. Međutim, ako za određeni računovodstveni postupak u **HSFI-ima** ne postoji računovodstveno pravilo tada se može primjeniti postojeće pravilo iz **MSFI-a** ili iz **MRS-ova**. Najveći dio odredbi u **MSFI-ima** i **MRS-ovima** koje ne postoje u **HSFI-ima** zapravo i nisu odredbe već obrazloženja odredbi pa ih mogu i trebaju primjenjivati i poduzetnici koji primjenjuju **HSFI-e**.

Prema odredbama točaka 17. i 18. **HSFI 3-Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške**, u slučaju kada ne postoji u **HSFI-ima** odredba primjenjiva na transakciju i druge događaje, menadžment će pri sastavljanju i primjenjivanju računovodstvenih politika prosuditi i izabrati one računovodstvene politike koje su najbolje za poduzetnika vodeći računa da se osiguraju informacije navedene u točki 17. **HSFI 3**, a pri tom prosuđivanju mogu se primjeniti zahtjevi i upute sadržane u **MSFI-a** i **MRS-ovima**. Ako poduzetnik primjenjuje određenu odredbu iz **MSFI-a** ili iz **MRS-ova**, tada mora donijeti odluku da se primjenjuje navedena odredba kao računovodstvena politika poduzetnika. Ne može se donijeti odluka da se primjenjuje određena odredba iz **MSFI-a** ili iz **MRS-ova**, ako za određenu transakciju ili drugi događaj postoji odredba u **HSFI-ima** koja je različita od odredbe u **MSFI-ima** ili **MRS-ovima**.

U ovome članku **ne pišemo**:

- 1) o dugotrajnoj nematerijalnoj imovine, koju obrađuje **HSFI 5-Dugotrajna nematerijalna imovina** (članak objavljen u **RiPup-u** br. 6/08),
- 2) o dugotrajnoj materijalnoj imovini koju vlasnik ili najmpriatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta tržišne vrijednosti imovine ili oboje, koju obrađuje **HSFI 7-Ulaganja u nekretnine** (članak objavljen u **RiPup-u** br. 6/08),
- 3) o dugotrajnoj imovini namijenjenoj prodaji koju obrađuje **HSFI 8-Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja** (članak objavljen u **RiPup-u** br. 9/08) i
- 4) o dugotrajnoj biološkoj imovini koju obrađuje **HSFI 17-Poljoprivreda** (članak objavljen u **RiPup-u** br. 7/12).

O navedenoj dugotrajnoj imovini napisat ćemo nove članke koji će biti objavljeni u slijedećim časopisima **RiPup-a**.

2. Opće odredbe o dugotrajnoj imovini i kontni plan

Osnovne računovodstvene kategorije su:

- 1) Imovina,
- 2) Obveze,
- 3) Kapital,
- 4) Prihodi,
- 5) Rashodi i
- 6) Dobit.

Imovina je resurs kojeg kontrolira poduzetnik kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi kod poduzetnika. Buduća ekonomska korist utjelovljena u imovini jest potencijal da se doprinese, izravno ili neizravno, priljevu novca i novčanih ekvivalenata kod poduzetnika.

Buduće ekonomske koristi, utjelovljene u imovini mogu pritijecati poduzetniku na više načina. Tako imovina može biti:

- upotrijebljena pojedinačno ili u kombinaciji s ostalom imovinom u proizvodnji dobara ili usluga koje će poduzetnik prodati,
- razmijenjena za drugu imovinu,
- upotrijebljena za podmirivanje obveza i
- podijeljena vlasnicima.

Imovina se može mjeriti kao: trošak nabave (povijesni trošak), tekući trošak, ostvariva (utrživa) vrijednost, sadašnja vrijednost i fer vrijednost.

Kada se imovina mjeri po trošku nabave (povijesnom trošku) tada se imovina mjeri po plaćenom iznosu novca ili novčanih ekvivalenta ili po fer vrijednosti naknade dane za njihovu nabavu u vrijeme stjecanja.

Kada se imovina mjeri po tekućem trošku tada se imovina mjeri po iznosu novca ili novčanih ekvivalenta kojeg bi trebalo isplatiti ako bi se ista ili ekvivalentna imovina pribavljala u sadašnjosti.

Kada se imovina mjeri po ostvarivanju (utrživanju) vrijednosti tada se imovina mjeri po iznosu novca ili novčanih ekvivalenta koji se sada može dobiti prodajom imovine u toku poslovanja.

Kada se imovina mjeri po sadašnjoj vrijednosti tada se imovina mjeri po diskontiranoj sadašnjoj vrijednosti budućih neto novčanih priljeva za koje se očekuje da će se ostvariti u poslovanju.

Imovina mjerena po fer vrijednosti je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Imovina se priznaje u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi teći kod poduzetnika i kada imovina ima trošak ili vrijednost koja se pouzdano može izmjeriti.

Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- a) koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
- b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- c) ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva (točka 3. HSFI 6).

Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine: zemljište, građevinske objekte, postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajnu biološku imovinu, predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostala dugotrajna materijalna imovina (točka 4. HSFI 6).

Za ovako definiranu dugotrajnu materijalnu imovinu računovodstveni postupak je propisan u HSFI 6.

Međutim postoje još dvije vrste dugotrajne imovine:

- 1) Ulaganja u nekretnine i
- 2) Dugotrajna imovina namijenjena prodaji.

Ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta vrijednosti imovine ili oboje, a ne radi:

- korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili
- prodaje u sklopu redovnog poslovanja (točka 3. HSFI 7).

Računovodstveni postupak ulaganja u nekretnine obrađuje **HSFI 7-Ulaganja u nekretnine** i o navedenoj dugotrajnoj materijalnoj imovini napisat ćemo novi poseban članak (stari članak je objavljen u RiPup-u br. 6/08).

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji je imovina čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi putem prodaje (s tim da je prodaja vrlo vjerojatna), a ne putem korištenja. Prodaja ove imovine

provest će se unutar jedne godine od datuma klasifikacije. Takva dugotrajna imovina, koja je namijenjena prodaji, klasificira se kao **kratkotrajna imovina (točka 11. HSFI 8)**.

U našem kontnom planu dugotrajna imovina namijenjena prodaji iskazuje se na skupini konta **68-Dugotrajna imovina namijenjena prodaji**.

Računovodstveni postupak dugotrajne imovine namijenjenoj prodaji obrađuje **HSFI 8-Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja** i o navedenoj dugotrajnoj materijalnoj imovini napisat ćemo novi poseban članak (stari članak je objavljen u RiPup-u br. 9/08).

Prema **Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja** (Narodne novine br. 38/08, 12/09 i 130/10) svi poduzetnici u financijskom izvještaju BILANCA moraju iskazati u **aktivni posebno** sljedeće pozicije (u zagradi su brojevi računa našega kontnog plana):

A - Potraživanja za upisani a neplaćeni kapital (konta skupine **00**),

B - Dugotrajna imovina (konta skupine **01, 02, 03,04, 05, 06, 07 i 08**),

C - Kratkotrajna imovina (konta skupine **10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 31, 32, 35, 36, 60, 63, 66 i 68**),

D - Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi (konta skupine **19**) i

Dugotrajnu imovinu u BILANCI poduzetnici trebaju **posebno** iskazati kao sljedeće pozicije:

B.I. - Dugotrajna nematerijalna imovina (konta skupine **01**),

B.II. - Dugotrajna materijalna imovina (konta skupine **02, 03, 04 i 05**),

B.III. - Dugotrajna financijska imovina (računi skupine **06**),

B.IV. - Dugotrajna potraživanja (konta skupine **07**) i

B.V. - Odgođena porezna imovina (konta skupine **08**).

Dugotrajnu materijalnu imovinu u BILANCI poduzetnici trebaju **posebno** iskazati kao sljedeće pozicije:

B.II.1. - Zemljište (konta podskupine **020-Zemljišta i 021-Vrijednosno usklađenje zemljišta**);

B.II.2. - Građevinski objekti (konta podskupine **024-Građevinski objekti, 025-Vrijednosno usklađenje građevinskih objekata, 026-Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata, 027-Stanovi za radnike, 028-Vrijednosno usklađenje stanova za radnike i 029-Ispravak vrijednosti (amortizacija) stanova za radnike**);

B.II.3. - Postrojenja i oprema (konta podskupine **030-Postrojenja i oprema, 031-Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme i 032-Ispravak vrijednosti (amortizacija) postrojenja i opreme**);

B.II.4. - Alati, pogonski inventar i transportna imovina (konta podskupine **033-Alat, pogonski inventar i transportna imovina, 034-Vrijednosno usklađenje alata, pogonskog inventara i transportne imovine i 035-Ispravak vrijednosti (amortizacija) alata, pogonskog inventara i transportne imovine**);

B.II.5. - Biološka imovina (konta podskupine **036-Biološka dugotrajna imovina, 037- Vrijednosno usklađenje biološke dugotrajne imovine i 038-Ispravak vrijednosti biološke dugotrajne imovine**);

B.II.6. - Predujmovi za materijalnu imovinu (konta podskupine **050-Predujmovi za zemljišta i građevinske objekte, 051-Predujmovi za postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar i transportnu imovinu, 052-Predujmovi za dugotrajnu biološku imovinu, 053-Predujmovi za ostalu dugotrajnu imovinu i 054-Predujmovi za ulaganja u nekretnine**);

B.II.7. - Materijalna imovina u pripremi (konta skupine **055-Zemljište i građevinski objekti u pripremi, 056-Postrojenja i oprema, alati, pogonski inventar i transportna imovina u pripremi, 057-Bio-**

loška dugotrajna imovina u pripremi, **058**-Ostala dugotrajna materijalna imovina u pripremi i **059**-Ulaganja u nekretnine u pripremi);

B.II.8. - Ostala materijalna imovina (konta skupine **039**-Ostala dugotrajna materijalna imovina);

B.II.9. - Ulaganje u nekretnine (konta skupine **040**-Ulaganja u zemljišta dana u najam, **041**-Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti, **042**-Ulaganja u građevinske objekte dani u najam, **043**-Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti, **048**-Vrijednosno usklađenje ulaganja u nekretnine i **049**-Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u nekretnine).

3. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine

Stjecanje dugotrajne materijalne imovine može biti na više načina:

- 1) Nabavom od drugih kupnjom na tržištu,
- 2) Izradom u vlastitoj izvedbi,
- 3) Financijskim najmom,
- 4) Razmjenom za drugo sredstvo,
- 5) Donacijom od pravnih i fizičkih osoba,
- 6) Ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava.

3.1. Nabava dugotrajne materijalne imovine od drugih kupnjom na tržištu

Početno se dugotrajna materijalna imovina mjeri (priznaje) odnosno knjiži po trošku nabave.

Trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako:

- a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom priteći poduzetniku, i
- b) ako se trošak imovine može pouzdano izmjeriti.

Naknadni izdaci priznaju se u trošak nabave kada zadovoljavaju kriterije pod a) i b (točka 18. HSF1 6).

Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje:

- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjenu različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja (točka 19. HSF1 6).

3.1.1. Kupnja zemljišta

Zemljište je dugotrajna materijalna imovina koja najčešće ima neograničen vijek uporabe pa se stoga **ne amortizira**.

Zbog uvažavanja ostalih propisa o zemljištu u računovodstvu je potrebno različite vrste zemljišta iskazivati na posebnim kontima, što je i učinjeno u našem kontnom planu pa imamo sljedeća analitička konta: **0200**-Poljoprivredna zemljišta, **0201**-Građevinska zemljišta, **0202**-Zemljišta za eksploataciju ruda, **0203**-Šumska zemljišta, **0204**-Zemljišta pod dugogodišnjim nasadima, **0205**-Zemljišta (dvorišta, parkirališta, prometnice), **0206**-Zemljišta za eksploataciju kamena, šljunka i pijeska i **0209**-Ostala zemljišta.

Prema poreznim propisima na promet zemljišta ne obračunava se PDV već porez na promet nekretnina (5%).

Zemljište i građevinski objekti u knjigovodstvu treba iskazati odvojeno, pa i u slučaju kada se zajedno nabavljaju.

U vrijednost zemljišta uračunava se i naknade za komunalno uređenje zemljišta.

Primjer 1.:

- 1) Na temelju ugovora o kupnji građevinskog zemljišta dobiven je račun od dobavljača u svoti od 800.000,00 kuna;
- 2) Po rješenju nadležnog mjerodavnog tijela uplaćena je sa žiro-računa naknada za komunalno uređenje zemljišta u svoti od 15.000,00 kuna;
- 3) Po rješenju Porezne uprave sa žiro-računa uplaćen je porez na promet nekretnina u svoti od 40.750,00 kuna;
- 4) Od advokata primljen je račun za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u svoti od 14.000,00 kuna (PDV iznosi 2.800,00 kuna);
- 5) Građevinsko zemljište stavljeno je u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za građevinsko zemljište	800.000,00	05501	2201
2.	Izvod žiro-računa - uplata naknade za komunalno uređenje zemljišta	15.000,00	05501	1000
3.	Izvod žiro-računa - uplata poreza na promet nekretnina	40.750,00	05501	1000
4.	Račun advokata - ukupan iznos	14.000,00	-	2221
	■ porez na dodanu vrijednost	2.800,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	11.200,00	05501	-
5.	Građevinsko zemljište stavljeno u upotrebu	866.950,00	0201	05501

05501 - Građevinska zemljišta u pripremi

2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za dugotrajnu imovinu

1000 - Žiro račun za redovno poslovanje

2221 - Obveze prema dobavljačima - fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za dugotrajnu imovinu

16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

0201 - Građevinska zemljišta

Napomene uz Primjer 1:

- 1) Iz knjiženja pod r.br. 3. vidljivo je da porez na promet nekretnina **ulazi** u nabavnu vrijednost građevinskog zemljišta;
- 2) Iz knjiženja pod r.br. 4. vidljivo je da porez na dodanu vrijednost na usluge advokata (na samo zemljište ne obračunava se PDV već porez na promet nekretnina) **ne ulazi** u nabavnu vrijednost građevinskog zemljišta. U slučaju da poduzetnik nije u sustavu PDV-a, tada PDV ulazi u nabavnu vrijednost građevinskog zemljišta.

3.1.2. Kupnja i izgradnja građevinskog objekta

Zbog uvažavanja ostalih propisa o građevinskim objektima u računovodstvu je potrebno različite vrste građevinskih objekata iskazivati na posebnim računima, što je i učinjeno u našem računskom planu pa imamo sljedeće analitičke račune: **0240**-Upravne zgrade, **0241**-Tvorničke zgrade, hale i sl., **0242**-Hoteli, moteli, restorani, trgovine, robne kuće, marketi, hipermarketi, **0243**-Skladišta, si-

losi, nadstrešnice, garaže, staklenici, sušionice, hladnjače i sl., **0244**-Montažni objekti, **0245**-Ograde (metal, beton, kamen, drvo itd.), **0246**-Ceste, pruge, mostovi, tuneli, vijadukti, **0247**-Cjevovodi, kanali, dalekovodi, žičare, **0248**-Bazeni, ribnjaci, brane, nasipi, obalne utvrde, lukobrani, vežišta za brodove i sl. i **0249**-Ostali građevinski objekti (stadioni, sportske dvorane itd.).

Osim fakturne vrijednosti građevinskog objekta u nabavnu vrijednost građevinskog objekta ulaze i drugi troškovi koji se mogu direktno povezati sa dotičnom nabavom građevinskog objekta i sa samim građevinskim objektom. Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati su:

- projektna i druga dokumentacija za dotični građevinski objekt,
- izdaci za dobivanje potrebnih dozvola za priključke za vodu, struju, plin,
- troškovi izgradnje pristupnih cesta i staza,
- troškovi uređenja okoliša.

Prema propisima o PDV-u, PDV se obračunava samo na novosagrađene nekretnine (koje su sagrađene, isporučene ili plaćene nakon 31. prosinca 1997. god.). Osnovica za obračun PDV-a kod novosagrađene nekretnine je naknada za vrijednost isporučenog objekta koja ne sadrži vrijednost zemljišta ni iznos naknade za komunalno uređenje zemljišta prema odluci mjerodavnih tijela. Na vrijednost nekretnine ili dio nekretnine na koje se ne obračunava PDV, kupac nekretnine plaća 5% poreza na promet nekretnina. Ako je poduzetnik u sustavu PDV-a tada se PDV iz računa dobavljača ne knjiži u nabavnu vrijednost nekretnine, već se knjiži kao pretporez (potraživanje za PDV od države). Plaćeni porez na promet nekretnina ulazi u nabavnu vrijednost nekretnina.

Primjer 2.:

- 1) Na temelju ugovora o kupnji poslovne zgrade dobiven je račun od dobavljača u svoti od 1.800.000,00 kuna (PDV iznosi 211.500,00 kuna);
- 2) Po rješenju Porezne uprave sa žiro-računa uplaćen je porez na promet nekretnina u svoti od 4.750,00 kuna;
- 3) Od advokata primljen je račun za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u svoti od 14.000,00 kuna (PDV iznosi 1.120,00 kuna);
- 4) Poslovna zgrada stavljena je u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za upravnu zgradu - ukupno	1.800.000,00	-	2201
	■ porez na dodanu vrijednost	211.500,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	1.588.500,00	05520	-
2.	Izvod žiro-računa - uplata poreza na promet nekretnina	4.750,00	05520	1000
3.	Račun advokata - ukupan iznos	14.000,00	-	2223
	■ porez na dodanu vrijednost	1.120,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	12.880,00	05520	-
4.	Poslovna zgrada stavljena u upotrebu	1.606.130,00	0240	05520

2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za dugotrajnu imovinu

16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

05520 - Upravna zgrada u pripremi

1000 - Žiro račun za redovno poslovanje

2223 - Obveze prema dobavljačima - fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za usluge

0240 - Upravne zgrade

U sljedećem primjeru dati ćemo primjer knjiženja izgradnje građevinskog objekta od strane građevinske firme. U primjeru ćemo prikazati i način knjiženja troškova posudbe kao kapitalizirani dio troška nabave dugotrajne imovine.

Troškovi posudbe, koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, mogu se kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine. Iznos troškova posudbe koji je prihvatljiv za kapitalizaciju treba odrediti u skladu s HSFI 16-Rashodi (točka 22. HSFI 6).

Kamate i drugi troškovi posudbe, koji se izravno mogu pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine (za koju je potrebno znatno vremensko razdoblje, više od jedne godine, da bi bila spremna za namjeravanu upotrebu ili prodaju), mogu kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine (točka 32. HSFI 16).

Troškovi posudbe mogu uključiti:

- a) kamate na prekoračenja na bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe,
- b) amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu,
- c) amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju s svezi s aranžmanima posudbe,
- d) financijske troškove financijskog najma,
- e) tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata (točka 30. HSFI 16).

Troškovi posudbe priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, osim ako se kapitaliziraju u skladu s točkom 32 (točka 31. HSFI 16).

Primjer 3.:

- 1) Zaprimljen je račun dobavljača u svoti od 50.000,00 kuna, za pripremu gradilišta na kojem će nam građevinska firma izgraditi upravnu zgradu;
- 2) Zaprimljen je račun dobavljača za projekt izgradnje upravne zgrade u svoti od 15.000,00 kuna;
- 3) Uplaćen izvođaču radova ugovoreni predujam u svoti od 400.000,00 kuna;
- 4) Zaprimljen je od izvođača radova račun za predujam u svoti od 400.000,00 kuna;
- 5) Isplaćeni računi dobavljačima 50.000,00 kuna i 15.000,00 kuna;
- 6) Zaprimljena je od izvođača radova **privremena** obračunska situacija u svoti od 450.000,00 kuna. U privremenoj obračunskoj situaciji priznat je predujam u svoti od 400.000,00 kuna, pa ostaje za platiti 50.000,00 kuna;
- 7) Isplaćena razlika po privremenoj obračunskoj situaciji u iznosu od 50.000,00 kuna;
- 8) Zaprimljena je od izvođača radova **konačna** obračunska situacija u svoti od 1.150.000,00 kuna, pa razlika za knjiženje po odbitku iznosa iz privremene obračunske situacije iznosi 700.000,00 kuna;
- 9) Plaćena je razlika po konačnoj obračunskoj situaciji u svoti od 700.000,00 kuna od strane banke po odobrenom dugoročnom kreditu;

- 10) Zaprimljen je račun od dobavljača za uređenje okoliša 5.950,00 kuna;
- 11) Zaprimljen je račun od advokata za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u svoti od 14.000,00 kuna (PDV iznosi 2.800,00 kn);
- 12) Plaćeni računi dobavljačima 5.950,00 kuna i 14.000,00 kuna;
- 13) Banka je obračunala kamate na dugoročni kredit u svoti od 5.342,80 kuna. Od navedenih kamata za razdoblje od trenutka korištenja kredita do aktiviranja upravne zgrade kamate iznose 4.867,90 kuna, a razlika kamata u iznosu od 474,90 kuna odnosi se na razdoblje nakon aktiviranja upravne zgrade;
- 14) Upravna zgrada je stavljena u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za pripremu gradilišta upravne zgrade	50.000,00	05520	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijensa porezne obveze	12.500,00	1602	2602
2.	Račun dobavljača za projekt izgradnje upravne zgrade	15.000,00	05520	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijensa porezne obveze	3.750,00	1602	2602
3.	Izvod žiro-računa - uplata predujma izvođaču radova	400.000,00	180	1000
4.	Ulazni račun za predujam - prijenos porezne obveze - knjiženje PDV-a	100.000,00	1602	2602
5.	Izvod žiro-računa - plaćanje računa dobavljača	65.000,00	2202	1000
6.	Privremena obračunska situacija - ukupan iznos	450.000,00	05520	2202
	■ PDV na razliku od 50.000,00 kn (iznos privremene obračunske situacije umanjena za predujam) - prijenos porezne obveze	12.500,00	1602	2602
	■ prijebroj predujma s obvezom prema dobavljaču	400.000,00	2202	180
7.	Izvod žiro-računa - isplata razlike po obračunskoj situaciji	50.000,00	2202	1000
8.	Konačna obračunska situacija - razlika - ukupan iznos	700.000,00	05520	2202
	■ PDV na razliku od 700.000,00 kn (iznos konačne obračunske situacije umanjena za iznos iz privremene obračunske situacije) - prijenos porezne obveze	175.000,00	1602	2602
9.	Banka iz kredita direktno platila izvođaču radova razliku po konačnoj obračunskoj situaciji	700.000,00	2202	9820
10.	Račun dobavljača za uređenje okoliša	5.950,00	05520	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijensa porezne obveze	1.487,50	1602	2602
11.	Račun advokata - ukupan iznos	14.000,00	-	2223
	■ porez na dodanu vrijednost	2.800,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	11.200,00	05520	-

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
12.	Izvod žiro-računa - plaćeni računi dobavljača	19.950,00	-	1000
	■ dobavljaču za uređenje okoliša	5.950,00	2202	-
	■ advokatu	14.000,00	2223	-
13.	Obračun kamata od banke - ukupna svota	5.342,80	-	2003
	■ kamate koje se kapitaliziraju	4.867,90	05520	-
	■ kamate koje se ne kapitaliziraju	474,90	7220	-
14.	Poslovna zgrada stavljena u upotrebu	1.237.017,90	0240	05520

- 2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge
- 05520 - Upravna zgrada u pripremi
- 2602 - Obveze za PDV za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)
- 1602 - Pret porez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)
- 1000 - Žiro račun za redovno poslovanje
- 180 - Potraživanja za predujmove za usluge
- 05520 - Upravna zgrada u pripremi
- 9820 - Dugoročni krediti od banaka u zemlji
- 2223 - Obveze prema dobavljačima - fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za usluge
- 16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
- 2003 - Obveze za ugovorne kamate prema bankama u zemlji
- 7220 - Ugovorene kamate s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama
- 0240 - Upravne zgrade

Napomene uz Primjer 3.:

- 1) Kao što je vidljivo iz poslovnih događaja pod red. br. 1., 2., 6., 8. i 10., PDV kod građevinskih usluga ne obračunava izvršitelj usluge već primatelj građevinske usluge (ako je primatelj građevinske usluge u sustavu PDV-a), a izvršitelj građevinske usluge na računu mora staviti oznaku "prijenos porezne obveze". Primatelj građevinske usluge na temelju ulaznog računa istovremeno obračunava obvezu za PDV i pret porez, pa zapravo nema plaćanja PDV-a;
- 2) Kao što je vidljivo iz poslovnog događaja pod red. br. 4., kada primatelj građevinske usluge plati predujam izvršitelju građevinske usluge, izvršitelj građevinske usluge (ako predujam i usluga nisu u istom mjesecu) dužan je primatelju građevinske usluge izdati račun za predujam na kojemu mora staviti oznaku "prijenos porezne obveze". Primatelj građevinske usluge na temelju ulaznog računa za predujam istovremeno obračunava obvezu za PDV i pret porez, pa zapravo nema plaćanja PDV-a;
- 3) Kao što je vidljivo iz poslovnog događaja pod red. br. 6., kod privremene obračunske situacije u kojoj je priznat plaćeni predujam, primatelj građevinske usluge obračunava PDV i pret porez na iznos usluge umanjena za priznati predujam;
- 4) Kao što je vidljivo iz poslovnog događaja pod red. br. 11., advokatske usluge za uknjižbu upravne zgrade u zemljišne knjige nisu građevinske usluge pa advokat (ako je u sustavu PDV-a) na svom izlaznom računu mora obračunati PDV (nema prijensa porezne obveze). Primatelj advokatske usluge koji je u sustavu PDV-a samu uslugu advokata knjiži u nabavnu vrijednost upravne zgrade, ali PDV iz tog računa ne ulazi u vrijednost

upravne zgrade već se iskazuje kao pretporez odnosno potraživanje za PDV od Porezne uprave.

3.1.3. Uvoz opreme

Od 1. srpnja 2013. kod uvoza opreme ili bilo kojeg drugog dobra, prema propisima o porezu na dodanu vrijednost, razlikujemo dvije vrste uvoza dobara, i to:

- 1) Uvoz dobara iz država koje nisu članice EU i
- 2) Uvoz dobara iz države koje su članice EU – “stjecanje dobara iz EU”.

Kod uvoza dobara iz države koja nije članica EU, sve pravne i fizičke osobe plaćaju PDV bez obzira jesu li ili ne porezni obveznici PDV-a (osim izuzetaka koji su određeni posebnim zakonskim propisima). Poduzetnici koji nisu porezni obveznici PDV-a obračunani PDV kod uvoza dobara neće knjižiti kao potraživanja nego ga uključuju i evidentiraju kao nabavnu vrijednost dobara koja se uvoze. Poduzetnici koji su u sustavu PDV-a obračunani PDV kod uvoza dobara ne knjiže u nabavnu vrijednost uvezenih dobara već kao potraživanje za pretporez od države (Porezne uprave).

Obveza za PDV kod uvoza dobara iz države koja nije članica EU ne knjiži se na računu obveza za PDV, jer se ta obveza ne uplaćuje Poreznoj upravi već carinarnici, koja je dužna tu svotu poreza uplatiti na račun Porezne uprave. Dakle, obveza za PDV kod uvoza robe iskazuje se kao obveza prema carinarnici (zajedno s ostalim obvezama prema carinarnici kod uvoza robe: carina, carinske pristojbe, posebni porezi) i ta obveza ne iskazuje se u Obrascu PDV.

Potraživanje od Porezne uprave za plaćeni PDV carinarnici unosi se u Obrazac PDV u onom obračunskom razdoblju kada poduzetnik za uvezena dobra ima jedinstvenu carinsku deklaraciju u kojoj je naveden kao primatelj ili uvoznik dobara te u kojoj je iskazan iznos PDV-a koji treba platiti, uz uvjet da je dobro uvezeno za svrhe obavljanja gospodarske djelatnosti.

Postoji mogućnost da na temelju **rješenja** Ministarstva financija - Porezne uprave prilikom uvoza dobara iz države koja nije članica EU porezni obveznici fizički ne uplaćuju PDV carinarnici već da za njih to bude obračunska kategorija, što znači da će u istoj prijavi PDV-a porezni obveznik iskazati obvezu PDV-a pri uvozu i isti taj porez iskazati kao pretporez u odgovarajućem polju prijave PDV-a.

Kod stjecanja dobara iz drugih država članica EU pojam “uvoz” zamjenjuje se pojmom “stjecanje dobara unutar EU”.

Od 1. srpnja 2013. stjecanje dobara unutar EU nije u nadležnosti Carinske uprave već je u nadležnosti Porezne uprave koja pomoću raspoložive poslovne dokumentacije izvršava provjeru u vezi stjecanja dobara iz drugih država članica u RH.

Hrvatski porezni obveznik za stjecanje dobara unutar EU mora prijaviti PDV identifikacijski broj. U slučaju da hrvatski porezni obveznik nema PDV identifikacijski broj isporučitelj dobara iz druge države članice na obavljenu isporuku dobara obračunat će PDV u skladu sa propisima svoje države članice.

Kada hrvatski porezni obveznik od isporučitelja dobara iz EU dobije račun (na kojem treba biti PDV identifikacijski broj i isporučitelja dobara i hrvatskog poreznog obveznika koji stječe to dobro) tada je na takvo stjecanje dobara (uz uvjet da je dobro prešlo hrvatsku granicu) oporezivo PDV-om u RH, pa je hrvatski porezni obveznik koji stječe dobra obvezan na takvo stjecanje dobara obračunati PDV u skladu s hrvatskim **Zakonom o PDV-u** (NN 73/13, 99/13, 148/13 i 153/13).

Stjecanje dobara unutar EU i obračunani PDV na stjecanje hrvatski porezni obveznik iskazuje u prijavi PDV-a (Obrazac PDV), ali u istoj prijavi iskazuje i pravo na odbitak tako obračunanog poreza, što znači da ne dolazi do fizičkog plaćanja PDV-a.

Kod stjecanja dobara unutar EU, hrvatski porezni obveznik uz Obrazac PDV treba popuniti i Obrazac PDV-S (Prijava za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica EU).

Kod uvoza dobara iz države koja nije članica EU i kod stjecanja dobara iz drugih država članica EU u knjigovodstvu poduzetnika i račun obveze prema ino dobavljaču i devizni račun ili prijelazni devizni račun treba evidentirati i u kunama i u stranoj valuti i navedene račune treba svaki mjesec a obavezno na kraju godine “raščišćavati” i utvrđivati pozitivne ili negativne tečajne razlike. Obveza prema ino dobavljaču (račun) u kunama iskazuje se prema srednjem tečaju Hrvatske narodne banke na dan isporuke, a plaćanje se evidentira po stvarnom tečaju u momentu isplate. Na kraju godine poduzetnik je dužan sve obveze prema stranim poduzetnicima i sve račune u stranoj valuti (i potraživanja od stranih poduzetnika) svesti na srednji tečaj HNB i sa datumom 31. prosinca proknjižiti pozitivne ili negativne tečajne razlike na račune prihoda ili rashoda.

Prema točki 33. HSFI 16-Rashodi, tečajne razlike proizašle iz podmirivanja monetarnih stavki ili izvještavanja o monetarnim stavkama po tečajevima različitim od onih po kojima su bile početno evidentirane tijekom razdoblja ili prikazane u prošlim financijskim izvještajima, trebaju se priznati u **računu dobiti i gubitka (kao prihodi ili rashodi)** razdoblja u kojem nastaju, osim tečajne razlike proizašle iz monetarne stavke koja čini dio neto ulaganja poduzetnika u inozemno poslovanje koje se priznaju u knjigovodstvo poduzetnika na način opisan u točki 35. HSFI 16-Rashodi.

Primjer 4.: Uvoz dobara iz države koja nije članica EU

- 1) Od inozemnog dobavljača iz SAD-a nabavljena je stroj za proizvodnju u iznosu od 18.520,00 USD. Dobiven je račun od inozemnog dobavljača iz SAD-a od 18.520,00 USD (102.633,02 kune) i obavijest carinarnice da je stroj za proizvodnju stigao na granicu.;
- 2) Dobiveno je rješenje carinarnice o carinjenju uvoza stroja za proizvodnju, i to:

■ carina	7.000,00 kn
■ carinske pristojbe	3.000,00 kn
■ PDV	24.200,00 kn
Ukupno:	34.200,00 kn
- 3) Zaprimljen je račun prijevoznika za prijevoz stroja za proizvodnju u svoti od 11.000,00 kuna bez PDV-a, jer je carinarnica uzela u obzir navedeni račun za prijevoz kod obračuna PDV-a na uvoz stroja za proizvodnju iz SAD-a;
- 4) Zaprimljen je račun za montažu stroja za proizvodnju u svoti od 7.000,00 kuna (PDV iznosi 1.400,00 kuna);
- 5) Plaćena obveza ino dobavljaču od 18.520 USD sa deviznog računa (103.145,08 kuna);
- 6) Plaćene obveze ostalim tuzemnim dobavljačima u svoti od 18.000,00 kuna;
- 7) Plaćena obveza carinarnici u svoti od 34.200,00 kuna;
- 8) Raščišćavanjem računa 2211-Obveza prema dobavljačima-pravnim osobama u inozemstvu za dugotrajnu imovinu, utvrđena je negativna tečajna razlika u svoti od 512,06 kuna;
- 9) Stroj za proizvodnju stavljen u upotrebu

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun inozemnog dobavljača za stroj - 18.520 USD	102.633,02	05601	2211

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Rješenje carinarnice:			
	■ carina i carinske pristojbe	10.000,00	05601	-
	■ PDV	24.200,00	16070	-
	■ ukupno	34.200,00	-	261
3.	Račun prijevoznika - ukupan iznos	11.000,00	05601	2202
4.	Račun dobavljača za montažu stroja- ukupan iznos	7.000,00	-	2202
	■ PDV	1.400,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	5.600,00	05601	-
5.	Izvod deviznog računa - isplata ino dobavljaču - 18.520 USD	103.145,08	2211	1030
6.	Izvod žiro-računa - isplata dobavljačima	18.000,00	2202	1000
7.	Izvod žiro-računa - isplata carinarnici	34.200,00	261	1000
8.	Tečajna razlika na računu 2211	512,06	7222	2211
9.	Stroj stavljen u upotrebu	129.233,02	0301	05601

- 2211 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u inozemstvu za dugotrajnu imovinu
 05601 - Strojevi za proizvodnju u pripremi
 16070 - Pretporez pri uvozu koji će se platiti carinarnici
 261 - Obveze prema carinarnici
 2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge
 16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
 1030 - Devizni račun u domaćoj banci
 1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje
 7222 - Negativne tečajne razlike prema nepovezanim poduzetnicima
 0301 - Strojevi za proizvodnju

Napomene uz Primjer 4.:

- Kao što je vidljivo iz poslovnih događaja pod red. br. 2. i 4., obračunani PDV kod uvoza dobara iz države koja nije članica EU, kod poduzetnika koji je porezni obveznik PDV-a, ne ulazi u vrijednost uvezenog dobra i ne iskazuje se ni kao rashod već se iskazuje kao potraživanje za PDV (od Porezne uprave);
- Kao što je vidljivo iz poslovnog događaja pod red. br. 2., obračunani PDV kod uvoza dobara iz države koja nije članica EU ne knjiži se kao obveza za PDV, već kao obveza prema carinarnici zajedno s carinom i carinskom pristojbom. Međutim, dok carina i carinska pristojba ulazi u vrijednost uvezenog dobra, obračunani PDV iskazuje se kao potraživanje za PDV;
- Vrlo je česti slučaj da carinu, carinske pristojbe i PDV u ime i za račun uvoznika plaća špediter. U tom slučaju špediter fakturira uvozniku sve navedene troškove uvoza i svoju proviziju. Na navedenoj fakturi špediter obračunava PDV (kao svoju obvezu za PDV) samo na svoju uslugu, dok su carina, carinske pristojbe i PDV (koji se moraju slagati s iznosima iz rješenja carinarnice) prolazne stavke na koje špediter ne smije obračunati PDV. Iz navedenog računa špeditera troškovi usluge špeditera povećava vrijednost uvezenog dobra, a PDV na navedenu uslugu također se knjiži kao potraživanje od Porezne uprave;
- Obveze prema ino dobavljačima u knjigovodstvu poduzetnika treba voditi i u stranoj valuti i u kunama. Ulazni račun ino do-

bavljača proknjižen je kao obveza na računu 2211 u kunama po srednjem tečaju USD na datum uvozne carinske deklaracije, a plaćanje ino dobavljaču proknjiženo je po tekućem tečaju na dan plaćanja. Pošto je i dugovna i potražna strana računa 2211 iskazana u USD ista, potrebno je razliku u kunama proknjižiti kako bi i u kunama na računu 2211 saldo bio 0, što je i učinjeno knjiženjem negativne tečajne razlike u poslovnom događaju pod r.br.9.

Primjer 5.: Stjecanje dobara iz države koja je članica EU

- Od inozemnog dobavljača iz Njemačke nabavljena je stroj za proizvodnju u iznosu od 13.520,00 EUR. Dobiven je račun od inozemnog dobavljača iz Njemačke od 13.520,00 EUR (98.858,24 kn). Stroj za proizvodnju stigao je u RH;
- Zaprimljen je račun njemačkog prijevoznika za prijevoz stroja za proizvodnju u svoti od 1.200,00 EUR (9.079,36 kn);
- Zaprimljen je račun za montažu stroja za proizvodnju od domaćeg poduzetnika u svoti od 7.000,00 kuna (PDV iznosi 1.400,00 kuna);
- Plaćena obveza ino dobavljaču za stroj za proizvodnju od 13.520 EUR sa deviznog računa (99.847,90 kn);
- Plaćena obveza ino dobavljaču za prijevoz stroja za proizvodnju od 1.200 EUR sa deviznog računa (9.147,90 kn);
- Plaćena obveza tuzemnom dobavljaču u svoti od 7.000,00 kn;
- Raščišćavanjem računa 2211-Obveza prema dobavljačima-pravnim osobama u inozemstvu za dugotrajnu imovinu, utvrđena je negativna tečajna razlika u svoti od 989,66 kn;
- Raščišćavanjem računa 2212-Obveza prema dobavljačima-pravnim osobama u inozemstvu za usluge, utvrđena je negativna tečajna razlika u svoti od 68,54 kn;
- Stroj za proizvodnju stavljen u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun inozemnog dobavljača za stroj - 13.520 EUR	98.858,24	05601	2211
	■ PDV zbog prijenosa porezne obveze	24.714,56	16033	26033
2..	Račun inozemnog prijevoznika - 1.200 EUR	9.079,36	05601	2212
	■ PDV zbog prijenosa porezne obveze	2.269,84	16043	26043
3.	Račun domaćeg dobavljača za montažu stroja- ukupan iznos	7.000,00	-	2202
	■ PDV	1.400,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	5.600,00	05601	-
4.	Izvod deviznog računa - isplata ino dobavljaču za stroj - 13.520 EUR	99.847,90	2211	1030
5.	Izvod deviznog računa - isplata ino dobavljaču za prijevoz stroja - 1.200 EUR	9.147,90	2212	1030
6.	Izvod žiro-računa - isplata tuzemnom dobavljaču	7.000,00	2202	1000
7.	Tečajna razlika na računu 2211	989,66	7222	2211
8.	Tečajna razlika na računu 2212	68,54	7222	2211
9.	Stroj za proizvodnju stavljen u upotrebu	113.537,60	0301	05601

- 2211 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u inozemstvu za dugotrajnu imovinu
 05601 - Strojevi za proizvodnju u pripremi
 16033 - Pretporez od stjecanja dobara unutar EU po stopi od 25%

- 26033 - Obveza za PDV od stjecanja dobara unutar EU po stopi od 25%
- 2212 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u inozemstvu za usluge
- 16043 - Pret porez od primljenih usluga iz EU po stopi od 25%
- 26043 - Obveza za PDV od primljenih usluga iz EU po stopi od 25%
- 2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge
- 16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
- 1030 - Devizni račun u domaćoj banci
- 1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje
- 7222 - Negativne tečajne razlike prema nepovezanim poduzetnicima
- 0301 - Strojevi za proizvodnju

Napomene uz Primjer 5.:

- 1) Kao što je vidljivo iz poslovnog događaja pod red. br. 1., PDV kod stjecanja dobara iz EU ne obračunava isporučitelj dobara iz EU već primatelj dobara u RH (ako je primatelj dobara u RH u sustavu PDV-a). Primatelj dobara u RH na temelju ulaznog računa inozemnog dobavljača iz EU istovremeno obračunava obvezu za PDV i pret porez, pa zapravo nema plaćanja PDV-a. Istovremeno sastavlja i obrazac PDV-S;
- 2) Kao što je vidljivo iz poslovnog događaja pod red. br. 2., PDV kod primanja usluga iz EU (za koje vrijedi pravilo da PDV obračunava primatelj usluge) ne obračunava davatelj usluge iz EU već primatelj usluge u RH (ako je primatelj usluge u RH u sustavu PDV-a). Primatelj usluge u RH na temelju ulaznog računa inozemnog dobavljača iz EU istovremeno obračunava obvezu za PDV i pret porez, pa zapravo nema plaćanja PDV-a. Istovremeno sastavlja i obrazac PDV-S;
- 3) Napomena pod red. br. 4. uz primjer 4. vrijedi i za ovaj primjer.

3.2. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine u vlastitoj izvedbi

Trošak dugotrajne materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupljene imovine. Ako poduzetnik u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine obično je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji u skladu s HSFI 10-Zalihe. Prema tome, isključuju se interni dobiti, da bi se došlo do spomenutih troškova. Slično tome, neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak imovine (**točka 20. HSFI 6**).

Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s organizacijskim jedinicama proizvodnje kao što je vrijednost **izravnih sirovina, izravnog rada i slično**. Tome se priključuju sustavno raspoređeni **fiksni i varijabilni opći troškovi proizvodnje** koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obujam proizvodnje, kao što su npr. trošak amortizacije, održavanja građevinskih objekata, opći troškovi pogona i slično. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ovise o obujmu proizvodnje, kao npr. indirektni materijal i rad u pogonu. Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvoda (**točka 17. HSFI 10-Zalihe**).

Troškovi koji se ne priznaju u troškove zaliha, a priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali su npr.:

- neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova,

- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze,
- administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje,
- troškovi prodaje (**točka 21. HSFI 10-Zalihe**).

Iz odredbe **točke 20. HSFI 6-Dugotrajna imovina** proizlazi da kod upotrebe vlastitih gotovih proizvoda za dugotrajnu materijalnu imovinu, u nabavnu vrijednost dugotrajne imovine ne ulazi prodajna vrijednost već trošak proizvodnje, dakle ne ulazi marža koju bi poduzetnik ostvario da je tu imovinu prodao drugima.

Prema propisima o PDV-u, kod upotrebe vlastitih proizvoda za vlastite potrebe ne obračunava se PDV jer se to ne smatra isporukom.

Primjer 6.:

- 1) Utrošeni direktni materijalni troškovi za izradu stroja za proizvodnju za vlastite potrebe u svoti od 54.000,00 kuna;
- 2) Plaće radnika koji su sudjelovali u izgradnji stroja za proizvodnju za vlastite potrebe iznose 65.000,00 kuna (bruto plaće 50.000,00 kuna i doprinosi na plaće 15.000,00 kuna);
- 3) Utrošena amortizacija dugotrajne imovine za izgradnju stroja za proizvodnju za vlastite potrebe iznosi 12.500,00 kuna (amortizacija postrojenja i opreme iznosi 8.000,00 kn a amortizacija alata i pogonskog inventara iznosi 4.500,00 kn);
- 4) Prijenos direktnih troškova na proizvodnju stroja za proizvodnju za vlastite potrebe u svoti od 131.500,00 kuna;
- 5) Prijenos indirektnih troškova (fiksni i varijabilni) na proizvodnju stroja za proizvodnju za vlastite potrebe u svoti od 38.000,00 kuna;
- 6) Prijenos zalihe proizvodnje u tijeku stroja za proizvodnju na zalihe gotovih proizvoda stroja za proizvodnju u iznosu od 169.500,00 kn;
- 7) Prijenos vlastitog gotovog proizvoda (stroj za proizvodnju) u dugotrajnu imovinu odnosno knjiženje interne realizacije u iznosu od 169.500,00 kn;
- 8) Račun dobavljača za montažu stroja za proizvodnju u svoti od 27.663,93 kuna (PDV iznosi 5.532,79 kuna);
- 9) Stroj za proizvodnju je predan u uporabu u iznosu od 191.631,14 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Utrošeni direktni materijal za izradu stroja za proizvodnju	54.000,00	4000	3100
2a.	Bruto plaće radnika utrošene direktno na izradu stroja za proizvodnju	50.000,00	4700	2700
2b.	Doprinosi na bruto plaće radnika utrošene direktno na izradu stroja za proizvodnju	15.000,00	472	2650
3a.	Utrošena amortizacija postrojenja i opreme za izradu stroja za proizvodnju	8.000,00	4302	032
3b.	Utrošena amortizacija alata i pogonskog inventara za izradu stroja za proizvodnju	4.500,00	4303	035
4.	Prijenos direktnih troškova za izradu stroja za proizvodnju	131.500,00	6000	490
5.	Prijenos indirektnih troškova za izradu stroja za proizvodnju	38.000,00	6000	490

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
6.	Prijenos zalihe proizvodnje u tijeku stroja za proizvodnju na zalihe gotovih proizvoda stroja za proizvodnju	169.500,00	6300	6009
7a.	Knjiženje interne realizacije	169.500,00	05601	76000
7b.	Prijenos troškova zalihe gotovih proizvoda u rashode poslovanja	169.500,00	700	6300
8.	Račun dobavljača za montažu stroja - ukupno	27.663,93	-	2202
	■ PDV	5.532,79	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	22.131,14	05601	-
9.	Stroj stavljen u uporabu	191.631,14	0301	05601

- 3100 - Zalihe sirovina i materijala
- 4000 - Troškovi temeljnog materijala
- 2700 - Obveze za bruto plaće na teret poslodavca
- 4700 - Bruto plaće i nadnice koje se uključuju u cijenu proizvodnje
- 2650 - Obveze za doprinos za osnovno zdravstveno osiguranje na plaće
- 472 - Doprinosi na bruto plaće
- 032 - Ispravak vrijednosti (amortizacija) postrojenja i opreme
- 4302 - Amortizacija postrojenja i opreme
- 035 - Ispravak vrijednosti (amortizacija) alata, pogonskog inventara i transportne imovine
- 4303 - Amortizacija alata i pogonskog inventara
- 490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (troškovi koji se prenose na razred 5 odnosno na razred 6)
- 6000 - Proizvodnja u tijeku
- 6009 - Obračun završenih proizvoda i usluga
- 6300 - Proizvodi u skladištu
- 05601 - Strojevi za proizvodnju u pripremi
- 76000 - Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za dugotrajnu imovinu
- 700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
- 2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge
- 16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
- 0301 - Strojevi za proizvodnju

Detaljno o proizvodnji gotovih proizvoda pisali smo u članku "Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda (primjena HSFI 10-Zalihe), koji je objavljen u našem časopisu RiPup-a br.9/13 na str. 40.

3.3. Stjecanje dugotrajne imovine financijskim najmom

Prema točki 15. **HSFI 6**, točki 9. **HSFI 15-Prihodi** i točki 4. **MRS 17-Najmovi**, najam je sporazum na temelju kojega najmodavac prenosi na najmprimca, kao zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja, pravo uporabe neke imovine u dogovorenom razdoblju.

Financijski najam je najam kojim se većim dijelom prenose svi rizici i nagrade povezani s vlasništvom neke imovine. Vlasništvo se može, ali ne mora prenijeti (**HSFI 6.15.**, **HSFI 15.10.** i **MRS 17.4.**).

Poslovni najam je svaki najam osim financijskog najma (**HSFI 6.16.**, **HSFI 15.11.** i **MRS 17.4.**).

Radi boljeg razumijevanja kada je najam financijski najam navodimo neka objašnjenja iz točaka 10. do 19. **MRS 17-Najmovi**.

Je li neki najam financijski najam ili poslovni najam više ovisi o sadržaju transakcije nego o obliku sporazuma. Slijede primjeri koji pojedinačno ili kombinirano dovode do klasifikacije najma kao financijskog najma:

- a) najmom se prenosi vlasništvo imovine na najmprimca po završetku razdoblja najma,
- b) najmprimac ima opciju kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će biti znatno niža od fer vrijednosti na dan kada se opcija može ostvariti tako da je na početku najma prilično izvjesno da će se opcija ostvariti,
- c) razdoblje najma pokriva veći dio ekonomskog vijeka sredstva, čak iako vlasništvo nije preneseno,
- d) na početku najma sadašnja vrijednost **minimalnih plaćanja najma** pokriva gotovo cjelokupnu **fer vrijednost** iznajmljene imovine,
- e) iznajmljena imovina posebne je prirode tako da ju samo najmprimac može koristiti bez većih preinaka.

Pokazatelji stanja koji bi pojedinačno ili kombinirano doveli do klasifikacije najma kao financijskog najma su kako slijedi:

- a) ako najmprimac može poništiti najam, gubitke najmodavca povezane s poništenjem snosi najmprimac,
- b) dobici ili gubici iz fluktuacija fer vrijednosti ostatka vrijednosti zaračunavaju se najmprimcu (primjerice, u obliku ugovorene najamnine koja je jednaka većini prihoda od prodaje na kraju razdoblja najma),
- c) najmprimac ima mogućnosti nastaviti najam za dodatno razdoblje uz najmninu koja je znatno niža od tržišne najmnine.

Navedeni primjeri i pokazatelji nisu uvijek jasni. Ako je iz ostalih karakteristika razvidno da najam u većem dijelu ne prenosi sve rizike i koristi vezane za vlasništvo, najam se klasificira kao poslovni najam. To se primjerice, može dogoditi u slučaju kada se vlasništvo nad imovinom prenosi po isteku najma za iznos koji je jednak fer vrijednosti imovine na dan prijenosa, ili kada se radi o potencijalnom najmu, koji za rezultat ima da najam ne prenosi sve rizike i koristi najmprimcu.

Najam se klasificira na početku najma. Ako se bilo kada najmprimac ili najmodavac usuglase oko promjene odredbi o najmu na način koji bi mogao dovesti do različite klasifikacije najma, promijenjeni ugovor smatra se novim ugovorom. Međutim, promjena procjene (primjerice, promjene procjena ekonomskog vijeka ili ostatka vrijednosti iznajmljene nekretnine), ili promjena okolnosti (primjerice, koje uzrokuje najmprimac) ne dovodi do nove klasifikacije najma u računovodstvene svrhe.

Ako najam obuhvaća i zemljište i građevinski objekt, subjekt razmatra klasifikaciju svakog elementa u financijski, odnosno poslovni najam odvojeno, sukladno točkama 7.-13.. Kod utvrđivanja da li je zemljište u poslovnom ili financijskom najmu, važno je razmotriti da li zemljište ima neodređeni ekonomski vijek, kao što je uobičajeno.

Kada je potrebno klasificirati i računovodstveno iskazati najam zemljišta i zgrada, minimalna plaćanja najma (uključujući unaprijed plaćene paušalne iznose) alocirana su između elemenata zemljišta i zgrada u razmjeru s relativnim fer vrijednostima iznosa kamata na najam u elementima najma koji se odnose na zemljište i zgrade na početku najma. Ako se plaćanja najma ne mogu pouzdano alocirati među ta dva elementa, cjelokupni najam se klasificira kao financijski najam, osim ako je razvidno da su oba elementa poslovni najmovi, a u tom slučaju se cjelokupni najam klasificira kao poslovni najam.

Za najam zemljišta i zgrada u kojem je iznos koji bi u pravilu bio priznat za element zemljišta u skladu s točkom 20. nematerijalan, zemljište i zgrade mogu se tretirati kao jedinstvena jedinica za potrebe klasifikacije najma te se mogu klasificirati kao financijski ili poslovni

najam u skladu s točkama 7-13. U tom slučaju, ekonomski vijek zgrada se smatra ekonomskim vijekom cjelokupnog najmljenog sredstva.

Ne zahtijeva se zasebno mjerenje zemljišta i zgrada kada se udio najmoprimca u elementima zemljišta i zgrada klasificira kao investicijska nekretnina u skladu s MRS-om 40 i kada se usvoji model fer vrijednosti. Detaljne kalkulacije potrebne su za ovu procjenu samo ako je u suprotnom klasifikacija jednog ili oba elementa neizvjesna.

U skladu s MRS-om 40, najmoprimac je u mogućnosti klasificirati udio u nekretninama koji se drži pod poslovnim najmom kao investicijsku nekretninu. U slučaju takve klasifikacije, udio u nekretninama je računovodstveno iskazan kao da se radi o financijskom najmu, a nadalje se model fer vrijednosti koristi za priznatu imovinu. Najmoprimac će i nadalje iskazivati najam kao financijski najam, čak i ako neki naknadni događaj promijeni prirodu udjela u nekretninama najmoprimca tako da se više ne klasificira kao ulaganja u nekretnine.

To će, primjerice biti slučaj ako najmoprimac:

- a) koristi nekretninu koja se zbog toga klasificira kao stalna imovina u iznosu koji je jednak fer vrijednosti imovine na dan promjene korištenja; ili
- b) odobri podnajam koji većim dijelom prenosi sve rizike i koristi vezane za vlasništvo udjela na nepovezanu treću stranu. Takav podnajam se od strane najmoprimca računovodstveno iskazuje kao financijski najam, iako ga treća strana može iskazati kao poslovni najam.

Podsjećamo čitatelje da je donesen **Zakon o leasingu** (Narodne novine br. 135/06), kojim se uređuju:

- uvjeti za osnivanje, poslovanje i prestanak rada leasing društava,
- ugovor o leasingu (što mora sadržavati),
- prava i obveze strana u poslovima leasinga,
- financijsko izvještavanje leasing društava,
- nadzor nad poslovanjem leasing društava,
- upravljanje rizicima.

Zakon o leasingu umjesto izraza financijski i poslovni najam koristi izraze financijski i operativni leasing.

Prema čl. 5. **Zakonu o leasingu**, posao leasinga je pravni posao u kojem davatelj leasinga na temelju kupoprodajnog ugovora s dobavljačem objekta leasinga stječe pravo vlasništva na objektu leasinga, a primatelju leasinga na temelju ugovora o leasingu odobrava pravo korištenja objekta leasinga na određeno razdoblje, za što ovaj plaća određenu naknadu. Čl. 39. **Zakona o leasingu** određene su obveze i prava između leasing kuće i primatelja leasinga u kojem je propisano da se primjenjuju osnove obveznih odnosa iz **Zakona o obveznim odnosima** (Narodne novine br. 35/05 i 41/08), osim ako Zakonom o leasingu nije drukčije određeno.

Pri sklapanju leasing posla bitan je ugovor o leasingu. Osim odredbe iz ugovora o leasingu treba posebno istaknuti važnost općih uvjeta poslovanja davatelja leasinga koji nadopunjuju ugovor i uređuju prava i obveze primatelja leasinga za vrijeme trajanja leasinga te postupanja pri raskidu ugovora.

Postoje dva načina leasinga: financijski i operativni.

Financijski leasing je pravni posao u kojem primatelj leasinga u razdoblju korištenja objekta leasinga plaća davatelju leasinga naknadu koja uzima u obzir cjelokupnu vrijednost objekta leasinga, snosi troškove amortizacije tog objekta leasinga i opcijom kupnje može steći pravo vlasništva nad objektom leasinga po određenoj cijeni koja je u trenutku izvršenja te opcije manja od stvarne vrijednosti objekta leasinga u tom trenutku.

Operativni leasing je pravni posao u kojem primatelj leasinga u razdoblju korištenja objekta leasinga plaća davatelju leasinga odre-

đenu naknadu koja ne mora uzimati u obzir cjelokupnu vrijednost objekta leasinga, davatelj leasinga snosi troškove amortizacije tog objekta leasinga i primatelj leasinga nema određenu opciju kupnje, može se prekinuti korištenje uz određene uvjete.

Što sve određuje Zakon o leasingu i podzakoski akti detaljno smo pisali u članku kojeg navodimo na kraju ove točke članka.

*Trošak pojedine dugotrajne materijalne imovine, koju drži najmoprimac na osnovi ugovora o **financijskom najmu**, utvrđuje se koristeći se načelima postavljenim u dijelu koji se odnosi na financijski ili operativni najam (točka 23. HSFI 6).*

*Na početku razdoblja najma **financijski najam** treba priznati u bilanci **najmoprimca** kao imovinu i obveze po iznosima jednakima **fer vrijednosti** iznajmljene dugotrajne materijalne imovine. Svi početni izravni troškovi najmoprimca dodaju se iznosu koji je priznat kao imovina (točka 24. HSFI 6).*

*Na početku razdoblja najma **financijski najam** priznaje se kod najmoprimca kao imovina i obveze po **fer vrijednosti** iznajmljene nekretnine odnosno, **ako je niže po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma** (točka 20. HSFI 13-Obveze).*

Fer vrijednost je iznos kojim bi se neka imovina mogla razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju (točla 9. HSFI 6.; točka HSFI 11.-Potraživanje; točka 5. HSFI 14-Vremenska razgraničenja; točka 13. HSFI 15-Prihodi i točka 4. MRS 17-Najmovi).

Minimalna plaćanja najma su plaćanja tijekom razdoblja najma koja se od najmoprimca traže ili se mogu tražiti, isključujući nepredviđenu rentu, troškove za usluge i poreze koje treba platiti najmodavac, a trebaju mu se refundirati, zajedno s:

- a) u slučaju najmoprimca, bilo kojim iznosima koje jamči on ili stranka povezana snjim; ili
- b) u slučaju najmodavca, bilo kojim ostatkom vrijednosti kojeg mu jamči:
 - najmoprimac,
 - stranka povezana s najmoprimcem, ili
 - treća stranka nepovezana s najmodavcem, a financijski je sposobna ispuniti obvezu iz jamstva.

Međutim, ako najmoprimac ima opciju kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će gotovo sigurno biti dosta manja od fer vrijednosti na datum kada opcija postane ostvariva da bi se već na početku najma moglo zaključiti da će se ona realizirati, minimalna plaćanja najma obuhvaćaju obveze za minimalna plaćanja tijekom najma do očekivanog datuma realizacije opcije kupnje i plaćanja potrebnog za njenu realizaciju (točka 16. HSFI 11-Potraživanje i točka 4. MRS 17-Najmovi).

***Najmodavci** trebaju priznati dugotrajnu imovinu koju drže pod **financijskim najmom** u svojoj bilanci i prezentirati je kao **potraživanje** u iznosu koji je jednak **neto ulaganju** u najam (točka 25. HSFI 6).*

***Najmodavac** treba prikazati imovinu koja je pod **poslovnim najmom** u bilanci u skladu s **prirodom imovine** (točka 26. HSFI 6).*

Kod **financijskog najma**, kod **najmoprimca** iznajmljena dugotrajna materijalna imovina se knjiži kao vlastita dugotrajna materijalna imovina, pa se trošak financijskog najma iskazuje kao trošak amortizacije.

Financijski najam dovodi do rashoda amortizacije za amortizirajuću imovinu i do financijskih rashoda za svako obračunsko razdoblje. Politika amortizacije za unajmljenu amortizirajuću imovinu treba biti dosljedna s amortizacijom imovine koja je u vlasništvu i prema računovodstvenim pravilima za amortizaciju. Ako ne postoji neka razumna izvjesnost da će najmoprimac steći vlasništvo na završetku trajanja najma, imovinu treba u cijelosti amortizirati u razdoblju kraćem od razdoblja najma ili njegovog vijeka uporabe.

Zbroj rashoda za amortizaciju neke imovine i finansijskih rashoda razdoblja rijetko je jednak obvezama plaćanja najma i stoga nije primjereno jednostavno priznati plaćanja najma kao rashod. Prema tome, imovina i povezana obveza neće biti jednakog iznosa nakon početka trajanja najma.

Prema točki 39.g) **HSFI 16-Rashodi**, u bilješkama će poduzetnik (najmoprimac) objaviti nepredviđene najamnine priznate kao rashod razdoblja.

Primjer 7.: Finansijski najam kod najmoprimca za osobni automobil

Poduzetnik A (najmoprimac) i poduzetnik B (leasing društvo) sklopili su ugovor o finansijskom najmu za osobni automobil u vrijednosti od 134.000,00 kuna s uključenim PDV-om. Finansijski najam je ugovoren na razdoblje od 3 godine uz godišnju kamatu od 12%. Poslovni događaji su sljedeći:

- 1) Na temelju ugovora o finansijskom leasingu za automobil, leasing društvo šalje najmoprimcu račun od 5. ožujka 2014. za troškove obrade leasing ugovora u svoti od 1.890,00 kn (PDV iznosi 378,00 kn);
- 2) Na temelju ugovora najmoprimac uplaćuje 8. ožujka 2014. na žiro-račun leasing društva predujam u svoti od 40.000,00 kn i 1.890,00 kn za obradu leasing ugovora;
- 3) Leasing društvo, prema propisima o PDV-u, ispostavlja najmoprimcu račun za predujam na svotu od 40.000,00 kn (PDV iznosi 8.000,00 kn);
- 4) Na temelju ugovora leasing društvo šalje račun najmoprimcu u svoti od 134.000,00 kn (PDV iznosi 26.800,00 kn). U računu se prizna predujam od 40.000,00 kuna, pa ostaje za platiti 94.000,00 kuna. Dug se pretvara u dugoročni dug s iznosom polugodišnjeg anuiteta od 21.333,34 kune;
- 5) Automobil se stavlja u uporabu;
- 6) Dospjela obveza po prvom anuitetu od 21.333,34 s obračunom kamata od 7.845,55 kuna;
- 7) Plaćen prvi anuitet u svoti od 21.333,34 kuna;
- 8) Račun dobavljača za benzin za osobni automobil u svoti od 500,00 kuna (PDV iznosi 100,00 kuna);
- 9) Obračun amortizacije kod najmoprimca za razdoblje od 1.4. do 31.12.2014. u svoti od 20.383,50 kuna (20% od 135.890,00 : 12 x 9). Porezno nepriznata amortizacija iznosi 30% od navedene amortizacije što iznosi 6.115,05 kune. Porezno priznata amortizacija iznosi 14.268,45 kune;
- 10) Na dan 31.12.2014. dug iz dva polugodišnja anuiteta koja doprijevaju na naplatu do 31.12.2015. preknjižavaju se s dugoročnog na kratkoročni zajam 42.666,68 kn.

Knjiženje finansijskog najma kod najmoprimca:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun leasing društva za troškove obrade leasing ugovora - ukupno s PDV-om	1.890,00	056160	2201
2.	Izvod žiro-računa - uplata za finansijski najam	41.890,00	-	1000
	■ za troškove obrade leasing ugovora	1.890,00	2201	-
	■ predujam za finansijski najam	40.000,00	051160	-
4a.	Račun leasing društva - ukupan iznos s PDV-om	134.000,00	056160	2201
4b.	Smanjenje obveze za predujam	40.000,00	2201	051160
4c.	Pretvaranje obveze u dugoročni zajam	94.000,00	2201	9834

5.	Automobil u finansijskom najmu stavlja se u uporabu	135.890,00	03360	056160
6.	Zaprimljen obračun prvog anuiteta	21.333,34	-	2520
	■ glavnica	13.487,79	9834	-
	■ kamati	7.845,55	7220	-
7.	Izvod žiro-računa - plaćen prvi anuitet za finansijski lizing	21.333,34	2520	1000
8.	Račun dobavljača za benzin za automobil-ukupno s PDV-om	500,00	-	2200
	■ 70% priznati rashod	350,00	401300	-
	■ 30% nepriznati rashod	150,00	401301	-
9.	Obračun amortizacije osobnog automobila (20% od 135.890,00 : 12 x 9)	20.383,50	-	03560
	Obračun amortizacije koja je 70% priznata	14.268,45	4305	-
	Obračun amortizacije koja je 30% nepriznata	6.115,05	4320	-
10.	Prijenos dugoročnog zajma na kratkoročni	42.666,68	9834	2520

- 2201 - Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama za dugotrajnu imovinu
- 056160 - Osobni automobili u pripremi
- 1000 - Žiro-račun
- 051160 - Predujmovi za osobne automobile
- 9834 - Dugoročne obveze iz finansijskog leasinga
- 03360 - Osobni automobili
- 2520 - Obveze (kratkoročne) za otplatu dugoročnih zajmova koji doprijevaju u poslovnoj godini pravnim osobama u zemlji
- 7220 - Ugovorene kamate iz odnosa s nepovezanim društvima
- 2200 - Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama za kratkotrajnu imovinu
- 401300 - Motorni benzin za osobne automobile - priznati rashod
- 401301 - Motorni benzin za osobne automobile - nepriznati rashod
- 4305 - Amortizacija osobnih automobila, plovila, zrakoplova i ostalih prijevoznih sredstava za osobni prijevoz (70% amortizacije do najviše porezno dopustivih stopa) - porezno priznata
- 4320 - Amortizacija osobnih automobila, plovila, zrakoplova i ostalih prijevoznih sredstava za osobni prijevoz (30% amortizacije do najviše porezno dopustivih stopa) za koje se ne utvrđuje plaća u naravi - trajno porezno nepriznata
- 03560 - Ispravak vrijednosti osobnih automobila

Napomene uz Primjer 7.:

- 1) Poslovni događaj pod red.br.3. najmoprimac ne knjiži, jer prema odredbama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13 do 153/13), porezni obveznik ne može odbiti pretporez za nabavu i najam plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, **osobnih automobila** i drugih sredstava za osobni prijevoz, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima. Najmodavac koji je u sustavu PDV-a dužan je svakom najmodavcu kod uplaćenog predujma izdati izlazni račun za predujam i u svom knjigovodstvu proknjižiti obvezu za PDV. Međutim najmoprimac ne knjiži navedeni ulazni račun za predujam jer za osobni automobil, prema navedenoj poreznoj odredbi koja vrijedi od 1. ožujka 2012., ne može koristiti pretporez već ga knjiži u nabavu vrijednost automobila u finansijskom leasingu.
- 2) Kod poslovnog događaja pod red.br.8. i PDV iz ulaznog računa dobavljača za utrošeni benzin za osobni automobil u finan-

cijskom leasingu nije knjižen kao pretporez (potraživanje od države) već kao trošak, jer prema navedenoj poreznoj odredbi navedenoj u točki 1. napomena, najmoprimac za osobni automobil u financijskom leasingu ne može koristiti pretporez ni za nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim automobilom.

Iz istog razloga PDV iz ulaznog računa najmodavca kod poslovnog događaja pod red.br.1. nismo knjižili kao pretporez već smo za taj PDV povećali nabavnu vrijednost osobnog automobila u financijskom leasingu.

Napominjemo da navedeno vrijedi i u slučaju kada se osobni automobil u financijskom leasingu koristi i u privatne svrhe pa najmoprimac utvrđuje plaću u naravi;

- 3) Kod poslovnih događaja pod red.br.8. (trošak goriva) i pod red.br.9. (amortizacija) za osobni automobil u financijskom leasingu knjižili smo na dva konta troška (porezno priznati i porezno nepriznati), kako bi najmoprimac na kraju godine u obrascu PD za nepriznati rashod povećao poreznu osnovicu poreza na dobit. Naime, prema čl. 7.st. 1.t.4. **Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 177/04 do 148/13), porezna osnovica poreza na dobit povećava se i za 30% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz (**osobni automobili, plovilo, helikopter, zrakoplov i sl.**) poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća. Navedeno ne vrijedi ako se prijevozno sredstvo koristi i za privatne potrebe kada se obračunava 1% nabavne vrijednosti financijskog najma kao neto dohodak u naravi (za zaposlenika plaća u naravi a za nezaposlenika drugi dohodak u naravi). U navedenom slučaju ukupna amortizacija nabavne vrijednosti automobila u financijskom najmu i svi ostali troškovi u svezi tog automobila su 100% priznati rashod sa staljišta poreza na dobit. Ovdje je potrebno istaknuti da u nepriznate troškove osobnog automobila ne spadaju troškovi osiguranja, kamata povezanih s nabavom imovine (sredstava) i plaćeni porez na cestovna motorna vozila i porez na plovila, te naknade i pristojbe koje se obvezno prema posebnim propisima plaćaju pri registraciji sredstava za osobni prijevoz.

Detaljno o financijskom i operativnom najmu i primjere knjiženja kod najmoprimca pisali smo u članku „Leasing - računovodstvena evidencija kod najmoprimca“, koji je objavljen u našem časopisu RiPup br.6/13 na str.32.

3.4. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine razmjennom imovine

Jedna ili više nekretnina, postrojenja i opreme može se nabaviti zamjenom ili djelomičnom zamjenom za nenovčanu imovinu ili u kombinaciji zamjena za novčanu i nenovčanu imovinu. Trošak tako nabavljenih nekretnina, postrojenja i opreme mjeri se po fer vrijednosti. Ako se primljena imovina ne može mjeriti po fer vrijednosti, trošak te imovine se mjeri po knjigovodstvenom iznosu dane imovine (**točka 21. HSFI 6**).

Kada se proizvodi, uključivo i robu, ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti prihod se ne priznaje (**točka 29. HSFI 15-Prihodi**).

Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjeni za neslične proizvode ili usluge, ta se zamjena odnosno transakcija priznaje kao prihod. Taj se prihod mjeri po fer vrijednosti primljenih roba ili usluga usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata (**točka 30. HSFI 15-Prihodi**).

Prema poreznim propisima (porez na dodanu vrijednost, porez na promet nekretnina i poseban porez na promet prijevoznih sredstava), kod razmjene dugotrajne materijalne imovine (kao i kod kratkotrajne materijalne imovine) između dva poduzetnika postoje dva prometa: promet kupovine i promet prodaje imovine. Za svako sredstvo razmijene utvrđuje se kupoprodajna cijena (razmjenska cijena) koja je različita od neto knjigovodstvene vrijednosti sredstva i koja služi kao osnovica za utvrđivanje poreza.

Primjer 8.:

Poduzetnik A sklopio je ugovor s poduzetnikom B za kupnju osobnog automobila u zamjenu za stari automobil čija je knjigovodstvena vrijednost 15.000,00 kuna (nabavna vrijednost 85.000,00 kuna i ispravak vrijednosti 70.000,00 kuna). Stari automobil procijenjen je na 21.000,00 kuna zajedno s PDV-om, a novi automobil vrijedi 115.000,00 kuna zajedno s PDV-om.

Poslovni događaji su sljedeći:

- 1) Izlazni račun za rabljeni automobil u svoti od 21.000,00 kuna (PDV iznosi 4.200,00 kuna);
- 2) Ulazni račun za novi automobil iznosi 115.000,00 kuna (PDV iznosi 23.000,00 kune). U računu je priznata vrijednost starog automobila u svoti od 21.000,00 kuna, pa ostaje za plaćanje 94.000,00 kuna;
- 3) Novi automobil stavljen je u uporabu;
- 4) Isplaćena dobavljaču razlika po računu u svoti od 94.000,00 kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izlazni račun za rabljeni automobil - ukupni iznos	21.000,00	1201	-
	■ PDV	4.200,00	-	260030
	■ nabavna vrijednost rabljenog automobila	85.000,00	-	03360
	■ ispravak vrijednosti rabljenog automobila	70.000,00	03560	-
	■ razlika je prihod	1.800,00	-	781
2a.	Ulazni račun za novi automobil - ukupni iznos	115.000,00	-	2201
	■ PDV	23.000,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	92.000,00	056160	-
2b.	Prijeboj potraživanja i obveza	21.000,00	2201	1201
3.	Novi automobil stavljen u uporabu	92.000,00	03360	056160
4.	Izvod žiro-računa - plaćena razlika dobavljaču	94.000,00	2201	1000

- 1201 - Potraživanja od kupaca u zemlji za dugotrajnu imovinu
 260030 - Obveza za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
 03360 - Osobni automobili
 03560 - Ispravak vrijednosti osobnih automobila
 781 - Prihodi kod prodaje dugotrajne materijalne imovine (kada je knjigovodstvena vrijednost manja od ostvarenog prihoda)
 2201 - Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama za dugotrajnu imovinu
 16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
 056160 - Osobni automobili u pripremi
 1000 - Žiro-račun

3.5. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine donacijom

Kada kod stjecanja dugotrajne materijalne imovine nije poznat trošak nabave kao iznos novca ili novčanih ekvivalenata, tada se kao nabavna vrijednost dotične dugotrajne materijalne imovine knjiži **fer vrijednost** te imovine. *Prema točki 9. HSFI 6, fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.*

Primjer 9.:

Poduzetnik A dobio je od poduzetnika B osobni automobil kao donaciju čija je knjigovodstvena vrijednost 15.000,00 kuna (nabavna vrijednost 85.000,00 kuna i ispravak vrijednosti 70.000,00 kuna). Donirani automobil procijenjen je na 21.000,00 kuna zajedno s PDV-om pa PDV iznosi 4.200,00. Poduzetnik B fakturirao je poduzetniku A samo PDV za donirani automobil.

Poslovni događaji su sljedeći:

- 1) Ulazni račun samo za PDV za donirani automobil u svoti od 4.200,00 kuna;
- 2) Donirani automobil stavljen u uporabu u procijenjenoj vrijednosti od 16.800,00 kn;
- 3) Isplaćen poduzetniku B PDV za donirani automobil u svoti od 3.786,89 kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1a.	Ulazni račun samo za PDV za donirani automobil	4.200,00	16005	2201
1b.	Procijenjena vrijednost doniranog automobila	16.800,00	056160	7663
2.	Donirani automobil stavljen u uporabu	16.800,00	-	056160
	■ procijenjena nabavna vrijednost doniranog automobila	85.000,00	03360	-
	■ procijenjeni ispravak vrijednosti doniranog automobila	68.200,00	-	03560
3.	Izvod žiro-računa - isplata PDV-a donatoru	4.200,00	2201	1000

2201 - Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama za dugotrajnu imovinu

16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

7663 - Prihodi od donacija

056160 - Osobni automobili u pripremi

03360 - Osobni automobili

03560 - Ispravak vrijednosti osobnih automobila

1000 - Žiro-račun

Napomena uz Primjer 9.:

- U ovom primjeru pretpostavili smo da su i daroprimatelj i darodavatelj u sustavu PDV-a, pa je u tom slučaju najbolje rješenje da darodavatelj obračuna daroprimatelju PDV, obzirom da daroprimatelj može taj PDV dobiti natrag od Porezne uprave. Prema mišljenju Porezne uprave izlazni račun je ispravan i ako se fakturira samo PDV. U slučaju da darovatelj nije u sustavu PDV-a tada se PDV ne obračunava.

3.6. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava

Postoje dva načina stjecanja dugotrajne materijalne imovine (i kratkotrajne materijalne imovine) ulaganjem članova (pravnih ili fizičkih osoba) trgovačkih društava:

- 1) Ulaganje u upisani (temeljni) kapital (ne povećava se porezna osnovica porez na dobit);
- 2) Ulaganje u neupisani kapital (kapitalne rezerve) pod uvjetima propisanim čl.10. **Pravilnika o porezu na dobit** (NN 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13 i 12/14) (ne povećava se porezna osnovica poreza na dobit);

Prema čl. 10. **Pravilnika o porezu na dobit**, da bi ulaganje člana društva ili dioničara koje se ne registrira kao povećanje temeljnog kapitala bilo neoporezivo potrebno je:

- da o ulaganju postoji društveni ugovor ili druga pisana isprava i
- da ulaganje osigura status imovine društva.

Smatra se da je ulaganje steklo status imovine društva ako na temelju takova ulaganja ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza društva, te da društvo imovinu posjeduje i s njom neograničeno raspolaze.

Neograničeno raspolaganje imovinom podrazumijeva da se na društvo prenosi pravo činjeničnog (faktičkog) vlasništva, odnosno pravo gospodarske pripadnosti dobra društva, sukladno odredbi čl. 34. **Opće poreznog zakona** (Nar. nov., br. 147/08 do 73/13). Prema navedenoj odredbi OPZ, ako neka druga osoba, a ne vlasnik, ima pravo raspolaganja gospodarstvenim dobrom na način da može vlasnika gospodarstveno isključiti od utjecaja na to dobro, tada se u poreznom smislu smatra da to gospodarstveno dobro pripada toj drugoj osobi.

Ulaganje dioničara ili članova društva u neupisani kapital društva u obliku stvari i prava dugotrajne imovine, da bi to ulaganje bilo neoporezivo, osim ispunjenja prethodnih uvjeta potrebno je imovinu procijeniti na način iz odredbi čl.10. st.3.,4.,5.,6. i 7. **Pravilnika o porezu na dobit**.

Ulaganje dioničara ili članova društva u neupisani kapital društva oporezivo je ako se imovina dioničara ili člana društva koristi u društvu kao tuđa, koja je društvu dana u najam, zakup, pozajmicu i posudbu.

Primjer 10.:

- 1) Upisom u sudski registar obavljena je dokapitalizacija ulaganjem nekretnine člana društva u društvo s ograničenom odgovornošću, čija vrijednost prema procjeni ovlaštenog revizora iznosi 900.000,00 kuna;
- 2) U skladu s čl.10. Pravilnika o porezu na dobit obavljeno je ulaganje nekretnine člana društva u društvo s ograničenom odgovornošću u neupisani kapital prema procjeni u iznosu od 600.000,00 kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Dokapitalizacija ulaganjem nekretnine kao upravne zgrade	900.000,00	0240	9010
2.	Ulaganje nekretnine kao upravne zgrade u neupisani kapital	600.000,00	0240	911

0240 - Upravne zgrade

9010 - Upisani temeljni uložci domaćih osoba