



Ulaganje u nekretnine

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Ulaganje u nekretnine odnosi se na nekretninu (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimatelj (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. Ulaganje u nekretnine početno se iskazuje po trošku, a naknadno se mjeri po modelu troška ili modelu fer vrijednosti, pri čemu se promjene fer vrijednosti priznaju u računu dobiti i gubitka. 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 (za obveznike MSFI-a), odnosno istoimenim HSFI-om 7 (za obveznike HSFI-a).

1. Definiranje ulaganja u nekretnine

Kako bi izvršio pravilnu klasifikaciju, mjerenje i računovodstveno evidentiranje u skladu sa primjenjivim računovodstvenim standardom, subjekt mora odrediti koja je namjena neke nekretnine. **Ulaganje u nekretnine** se sukladno toč. 5. MRS-a 40 i toč. 7.7. HSFI-a 7 definira kao 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 radi porasta tržišne vrijednosti imovine**, ili oboje, a ne radi:

- korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe (tzv. *nekretnina koju koristi vlasnik*) ili
- prodaje u sklopu redovnog poslovanja.

Dakle, osim za mjerenje ulaganja u nekretnine koje su u vlasništvu društva, standard se primjenjuje i za mjerenje udjela u nekretnini u najmu koji se računovodstveno tretira kao financijski najam u financijskim izvještajima najmoprimca, ali i na mjerenje ulaganja u nekretnine dane u poslovni najam u financijskim izvještajima najmodavca.

Kao primjere ulaganja u nekretnine (toč. 8. MRS-a 40), odnosno primjere stavki koje nisu ulaganje u nekretnine i koje su izvan djelokruga MRS-a 40 (toč. 9. MRS-a 40), može se navesti sljedeće:

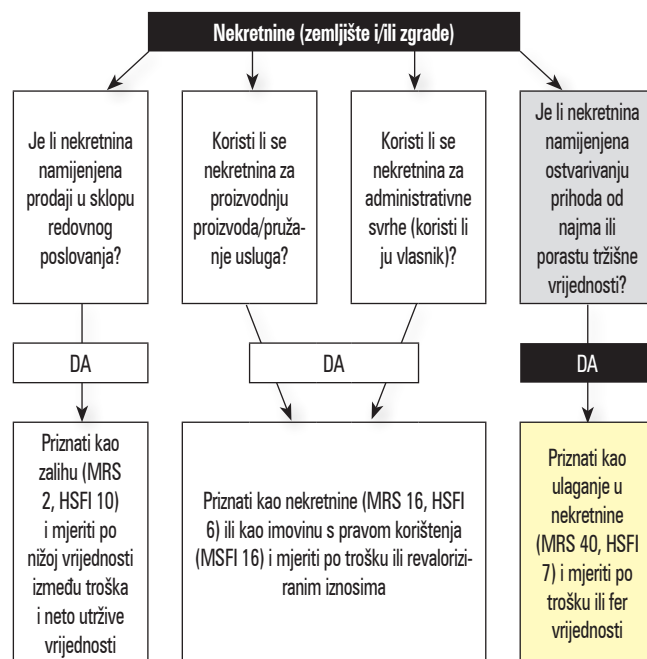
Primjeri ulaganja u nekretnine u skladu sa MRS-om 40	Izvan djelokruga MRS-a 40
<ul style="list-style-type: none"> zemljište koje se drži u svrhu dugoročnog porasta njegove kapitalne vrijednosti, a ne zbog kratkoročne prodaje tijekom redovnog poslovanja; zemljište koje se drži za trenutno neodređenu buduću upotrebu (npr. ako društvo nije odlučilo koristiti zemljište kao nekretninu koju koristi vlasnik ili u svrhu kratkoročne prodaje tijekom redovnog poslovanja, zemljište se smatra kao nekretnina namijenjena povećanju kapitalne vrijednosti); zgrada koju društvo posjeduje (ili koju društvo posjeduje prema ugovoru o financijskom najmu) i koju iznajmljuje u okviru jednog ili više poslovnih najмова; zgrada koja je prazna, ali se drži radi iznajmljivanja u okviru jednog ili više poslovnih najмова; nekretnina koja je u procesu izgradnje ili obnavljanja za buduću upotrebu kao ulaganje u nekretnine (ulaganje u nekretnine u pripremi/izgradnji). 	<ul style="list-style-type: none"> nekretnine koje se drže radi korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, tj. nekretnine koje koristi vlasnik (MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema) nekretnine namijenjene prodaji tijekom redovnog poslovanja ili u procesu izgradnje ili razvijanja s ciljem takve prodaje (MRS 2 – Zalihe). Primjerice, nekretnine koje su stečene isključivo s namjerom prodaje u bliskoj budućnosti ili za obnovu i daljnju prodaju (prepodaju); nekretnine koje koristi vlasnik (MRS 16), uključujući (između ostalog) nekretnine namijenjene budućoj upotrebi kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje se drže radi buduće obnove i naknadnog korištenja kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje koriste zaposlenici (bez obzira plaćaju li zaposlenici najam po tržišnim uvjetima) i nekretnine namijenjene prodaji koje koristi vlasnik; nekretnine dane u najam drugim subjektima prema ugovoru o financijskom najmu.

Također, u skladu sa toč. 7.8. HSFI-a 7, i udio najmpirimca u nekretnini u poslovnom najmu može se klasificirati kao ulaganje u nekretninu, samo i isključivo ako bi nekretnina inače udovoljavala definiciji ulaganja u nekretninu i najmprimac za priznatu imovinu primijenjuje model fer vrijednosti. Ova alternativna klasifikacija moguća je za svaku pojedinačnu nekretninu. Međutim, kada se izabere jedan postupak za određeni udio u nekretnini u poslovnom najmu, sve nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine trebaju se iskazivati primjenom modela fer vrijednosti. Primjerice, društvo A je najmodavatelj, a društvo B je najmprimac nekretnine u poslovnom najmu. Društvo B ima udio u nekretnini u poslovnom najmu te daje nekretninu u podnajam društvu C temeljem čega ostvaruje prihod od najma. Društvo B u tom slučaju može udio u nekretnini u poslovnom najmu klasificirati kao ulaganje u nekretninu, samo i isključivo ako nekretnina i inače udovoljava definiciji ulaganja u nekretninu i najmprimac bi za priznatu imovinu primjenjivao model fer vrijednosti. Ova alternativna klasifikacija moguća je za svaku pojedinačnu nekretninu. Međutim, kada se izabere jedan postupak za određeni udio u nekretnini u poslovnom najmu, sve nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine trebaju se iskazivati primjenom metode fer vrijednosti.

S obzirom da se ulaganje u nekretnine drži radi zarade od prihoda od najma, povećanja kapitalne vrijednosti imovine, ili oboje, dolazi do generiranja novčanih tokova neovisno o drugoj imovini koja je u posjedu društva. Po tome se ulaganja u nekretnine razlikuju od nekretnina koje koristi vlasnik, kod kojih je generiranje novčanih tokova povezano i sa ostalom imovinom koja se koristi u procesu proizvodnje ili pružanja usluga. Stoga, nekretninu koju koristi vlasnik, odnosno koju vlasnik drži radi korištenja u proizvodnji proizvoda, ponude usluga ili u administrativne svrhe, potrebno je obračunati sukladno MRS-u 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, (ili u skladu sa MSFI-om 16 – Najmovi, ako se odnosi na imovinu koju najmprimac, kao imovinu s pravom korištenja, koristi u najmu), odnosno HSFI- u 6 – Dugotrajna materijalna imovina.

Nadalje, ulaganje u nekretnine potrebno je u bilanci odvojeno prezentirati od ostalih nekretnina koje se iskazuju u okviru dugotrajne materijalne imovine, a prilikom sastavljanja financijskih izvještaja propisane su i zasebne pozicije u GFI izvještaju (bilanci), i to AOP 019 – Ulaganje u nekretnine, ako se primjenjuje MRS 40/HSFI 7, odnosno AOP 011 – Zemljište i AOP 012- Građevinski objekti, ako se primjenjuje MRS 16, MSFI 16/HSFI 6. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine vrši se unutar skupine 04 - Ulaganja u nekretnine, pri čemu se zemljište i građevinski objekti prate odvojeno.

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:



Međutim, potrebno je voditi računa i o tome da se ista nekretnina, odnosno njeni dijelovi istovremeno mogu koristiti i za različite namjene. Primjerice, dio nekretnine može biti namijenjen ostvarenju prihoda od najma i/ili povećanju kapitalne vrijednosti (*ulaganje u nekretnine*), a dio može biti nekretnina koju koristi vlasnik za potrebe osnovne djelatnosti u proizvodnji proizvoda, ponude usluga ili u administrativne svrhe (*nekretnina koju koristi vlasnik*). U takvim okolnostima, klasifikacija i tretman nekretnine ovisi o mogućnosti **odvojene prodaje** dijelova nekretnine (ili odvojenog iznajmljivanja putem financijskog najma), kao što je navedeno u toč. 10. MRS-a 40, i to:

- a) ako se dijelovi nekretnine **moгу prodati odvojeno** (ili odvojeno iznajmiti putem financijskog najma), isti se moraju računovodstveno odvojeno tretirati u skladu s njihovom namjenom, a sukladno MRS-u 40 (HSFI-u 7), odnosno MRS-u 16 (HSFI-u 6).

Primjerice, društvo posjeduje nekretninu od 800 m² koja se sastoji od 4 kata. Prizemlje od 200 m² se koristi za uredske prostore za potrebe društva, dok se preostali dio zgrade iznajmljuje temeljem ugovora o poslovnom najmu. Dijelovi zgrade mogu se zasebno prodati te će ih društvo i zasebno računovodstveno evidentirati kao ulaganje u nekretnine (MRS 40, HSFI 7) unutar skupine kona 04- Ulaganje u nekretnine i kao nekretnine koje koristi vlasnik (MRS 16, HSFI 6), tj. unutar skupine konta 02 – Dugotrajna materijalna imovina - zemljišta i građevinski objekti.

- b) ako se dijelovi nekretnine **ne mogu odvojeno prodati**, društvo će imovinu klasificirati kao ulaganje u nekretninu samo uz uvjet da je njezin **neznačajan** dio namijenjen korištenju u proizvodnji proizvoda, ponudi usluga ili u administrativne svrhe. Primjerice, društvo posjeduje nekretninu koja se sastoji od dva skladišta koja se ne mogu odvojeno prodati. Društvo za vlastite potrebe koristi manje skladište od 100 m², a iznajmljuje veće skladište od 500 m². Udio nekretnine za vlastite potrebe: $100/600 \text{ m}^2 = 16,66\%$. Politikom društva propisano je da se udio veći od 20% smatra značajnim udjelom. Stoga će ovu nekretninu društvo tretirati u cjelosti kao ulaganje u nekretnine.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 980,00 kn + PDV
Tel.: 01 / 49 21 737





Također, ponekad društvo može pružati dodatne usluge korisnicima nekretnina koje posjeduje te je potrebno odrediti koliko su one značajne te vrijedi sljedeće:

- ako te **usluge nisu značajne** za ugovor u cijelosti (primjerice, ako vlasnik poslovne zgrade osigura usluge osiguranja i održavanja najmoprimcima koji koriste zgradu), takve nekretnine mogu se klasificirati kao ulaganje u nekretnine (toč. 11. MRS-a 40).
- ako su pružene **usluge značajne** (primjerice, društvo posjeduje i upravlja hotelom, a usluge koje se pružaju gostima hotela su značajne za cjelokupni aranžman), hotel kojim upravlja vlasnik predstavlja nekretninu koju koristi vlasnik, a ne ulaganje u nekretninu, u skladu sa toč. 12. MRS-a 40. Ova nekretnina će se stoga priznati sukladno odredbama MRS-a 16 (HSFI-a 6), a ne MRS-a 40 (HSFI-a 7).

Uzimajući u obzir navedeno, društvo mora prosuditi da li nekretnina udovoljava definiciji ulaganja u nekretnine, primjenjujući određene (dosljedne) kriterije koje, u skladu sa toč. 75(c) MRS-a 40, mora objaviti ako je klasifikaciju bilo teško odrediti i izvršiti.

Nadalje, kao što je navedeno u toč. 15. MRS-a 40, društvo može u posjedu imati nekretninu koja je dana u najam i koju koristi njegov matični subjekt ili drugi ovisni subjekt. U konsolidiranim financijskim izvještajima ova nekretnina ne može se klasificirati kao ulaganje u nekretnine jer, sa stajališta grupe, nekretninu koristi vlasnik. Međutim, sa stajališta društva koje ju posjeduje i koje je vlasnik nekretnine, nekretnina se može klasificirati kao ulaganje u nekretninu ako zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine. Prema tome, društvo najmodavac u tom slučaju u svojim odvojenim financijskim izvještajima može priznati ulaganje u nekretninu i prihode od najma, dok će se u konsolidiranim financijskim izvještajima nekretnina priznati u okviru stavke nekretnina, postrojenja i opreme (dugotrajna materijalna imovina).

2. Priznavanje i početno mjerenje ulaganja u nekretnine

2.1. Priznavanje ulaganja u nekretnine

Prema toč. 16. MRS-a 40 i toč. 7.11. HSFI-a 7, ulaganje u nekretnine **priznaje se** kao imovina **samo, i isključivo samo**:

- kada je vjerojatno da će buduća ekonomska korist povezana s ulaganjem u nekretnine pritićati društvu, i
- kada je trošak ulaganja u nekretnine moguće pouzdano izmjeriti.

Dakle, subjekt procjenjuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme njihovog nastanka. Ti troškovi uključuju početno nastale troškove stjecanja ulaganja u nekretnine i naknadno nastale troškove nadogradnje, zamjene dijela nekretnine ili popravka nekretnine koji povećavaju buduće ekonomske koristi (toč. 17. MRS-a 40, toč. 7.12. HSFI-a 7). Međutim, potrebno je voditi računa da se *troškovi tekućeg održavanja*, koji se odnose na popravke i održavanje nekretnina (npr. troškovi rada i potrošnog materijala, troškovi zamjene manjih dijelova), ne mogu priznati u vrijednost ulaganja u nekretnine, već se priznaju kao rashod u razdoblju nastanka. Nadalje, kada su dijelovi ulaganja u nekretnine stečeni putem zamjene (primjerice, unutarnji zidovi mogu biti zamjena originalnih zidova), u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine priznati će se trošak zamjene dijela postojećeg ulaganja u nekretnine u vrijeme kada je taj trošak nastao, uz uvjet da su ispunjeni prethodno navedeni kriteriji priznavanja ulaganja u nekretnine. Knjigovodstvena vrijednost tih zamijenjenih dijelova prestat će se priznavati sukladno uvjetima

prestanka priznavanja koje propisuje MRS 40 (HSFI 7). Navedeno je u skladu sa odredbama toč. 18.-19. MRS-a 40. Nadalje, za priznavanje ulaganja u nekretnine koju najmoprimac u okviru najma koristi kao imovinu s pravom korištenja, primjenjuju se odredbe MSFI-a 16.

2.2. Početno mjerenje ulaganja u nekretnine

Ulaganje u nekretnine prilikom početnog priznavanja mjeri se **po trošku nabave**, pri čemu se transakcijski troškovi uključuju u početno mjerenje (toč. 20. MRS-a 40; toč. 7.13. HSFI-a 7). Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezinog stjecanja ili izgradnje ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih standarda. Zemljište i zgrade potrebno je odvojeno evidentirati, a prema odredbama MRS-a 40 i HSFI-a 7 trošak se utvrđuje na sljedeći način:

- stjecanje ulaganja u nekretnine kupnjom** - ako ulaganje u nekretnine društvo stječe kupnjom, trošak obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove, primjerice profesionalne naknade za pravne usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale transakcijske troškove (toč. 21. MRS-a 40; toč. 7.14. HSFI-a 7);

Općenito, u trošak ulaganja u nekretnine **ne mogu** se uključiti (toč. 23. MRS-a 40):

- početni troškovi* (osim ako su isti neophodni kako bi se nekretnina dovela u poslovno stanje na način kojeg je rukovodstvo predvidjelo),
 - gubici poslovanja* nastali prije nego što ulaganje u nekretnine dostigne planirani kapacitet ili
 - iznimno velike količine* otpadnog materijala, rada ili drugih sredstava nastalih u izgradnji ili obnovi nekretnina.
- stjecanje ulaganja u nekretnine putem najma** - ulaganje u nekretnine stečeno putem najma se treba tretirati prema odredbama o financijskom najmu iz HSFI-a 6, tj. kod početnog priznavanja imovina se treba priznati po fer vrijednosti nekretnine ili po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, ovisno o tome koji je iznos manji. Isti iznos potrebno je priznati kao obvezu s osnove najma, sukladno toč. 7.16. HSFI-a 7. Međutim, obveznici primjene MSFI-a, u skladu sa odredbama MSFI-a 16, ulaganja u nekretnine, koje najmoprimac u okviru najma koristi kao imovinu s pravom korištenja, pri početnom priznavanju mjere po trošku (toč. 29.A MRS-a 40).
 - stjecanje ulaganja u nekretnine zamjenom** - ulaganje u nekretnine može se steći i zamjenom za monetarnu i/ili nemonetarnu imovinu te se trošak ulaganja mjeri po fer vrijednosti, uvažavajući odredbe toč. 27.-29. MRS-a 40. Međutim, ako se stečena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, tada se trošak utvrđuje po knjigovodstvenoj vrijednosti imovine od koje se odustalo.
 - stjecanje ulaganja u nekretnine izgradnjom u vlastitoj režiji** – tretman vrednovanju ulaganja u nekretnine tijekom izgradnje se razlikuje u ovisnosti da li je subjekt obveznik primjene MSFI-a ili HSFI-a. Naime, obveznici primjene HSFI-a obavezno tijekom faze izgradnje primjenjuju model troška, bez obzira koji će model naknadnog vrednovanja u nekretnine odabrati, dok će obveznici primjene MRS-a 40 u fazi izgradnje ulaganje u nekretnine vrednovati po trošku ili fer vrijednosti, ovisno o odabranom modelu naknadnog vrednovanja ulaga-

nja u nekretnine nakon dovršetka njihove izgradnje ili obnove. Prema tome, vrijedi sljedeće:

- a) za obveznike HSFI-a, toč. 7.15. HSFI-a 7 navodi da je kod početnog priznavanja trošak ulaganja u nekretnine koje je društvo samo izgradilo jednak trošku nabave na datum završetka izgradnje ili obnove utvrđenom prema HSFI-u 6 (trošak se utvrđuje na isti način kao i kod kupljene imovine – vidjeti toč. 6.19. i 6.20. HSFI-a 6). Dakle, za nekretnine koje je društvo samo izgradilo ili obnovilo za buduću upotrebu u obliku ulaganja u nekretnine, društvo će do završetka izgradnje ili obnove primjenjivati HSFI 6 i mjeriti ulaganje uvijek po trošku. Tek po završetku izgradnje ili obnove izvršiti će se prijenos sa nekretnina u tijeku izgradnje/obnove na ulaganje u nekretnine i na ulaganje će se početi primjenjivati odredbe HSFI-a 7. Prema tome, društvo može tek tada odabrati model naknadnog mjerenja ulaganja u nekretnine po trošku ili fer vrijednosti. U tom slučaju, ako se nakon završetka izgradnje ili obnove za naknadno mjerenje primjenjuje model fer vrijednosti, sve razlike između fer vrijednosti nekretnina na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka.
- b) za obveznike MSFI-a, u skladu sa odredbama MRS-a 40, na nekretninu koja se gradi ili obnavlja radi buduće upotrebe kao ulaganje u nekretnine (ulaganje u nekretnine u pripremi/izgradnji), već i u fazi izgradnje ili obnove primjenjuju se odredbe MRS-a 40. Drugim riječima, ulaganja u nekretnine u pripremi/izgradnji početno se priznaje po trošku, ali se naknadno, tijekom izgradnje ili obnove, može vrednovati po modelu troška ili modelu fer vrijednosti, ovisno o tome koji je model naknadnog vrednovanja ulaganja u nekretnine društvo odabralo. Ukoliko je kao model naknadnog vrednovanja odabran model fer vrijednosti, ulaganje u nekretnine će se već u fazi izgradnje vrednovati po fer vrijednosti, a efekti promjene fer vrijednosti priznati će se u račun dobiti i gubitka tijekom faze izgradnje/obnove.

Također, skrećemo pozornost da, prema odredbama MRS-a 23 – Troškovi posudbe, društvo može računovodstvenom politikom definirati kapitalizaciju troškova kamata za kvalificiranu imovinu vrednovanu po fer vrijednosti te u tom slučaju odabranu politiku mora dosljedno primjenjivati i objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje. Stoga, ukoliko se ulaganje u nekretnine u fazi pripreme i izgradnje mjeri po fer vrijednosti, društvo nema obvezu kapitalizacije troškova kamata, ali kao što je prethodno navedeno, kapitalizaciju troškova kamata može propisati računovodstvenom politikom. Međutim, u slučaju da se ulaganje u nekretnine u pripremi/izgradnji mjeri po trošku, kapitalizacija troškova kamata je obvezna, uz pretpostavku da su zadovoljeni uvjeti kapitalizacije troškova kamata. Za obveznike primjene HSFI-a, sukladno odredbama HSFI-a 16 - Rashodi, kapitalizacija troškova posudbe nije obavezna, već je istu potrebno definirati računovodstvenim politikama.

Nadalje, ako je plaćanje ulaganja u nekretnine odgođeno, njegov trošak nabave ekvivalent je njegove cijene u gotovini. Razliku između ovog iznosa i ukupnih plaćanja potrebno je priznati kao trošak kamata tijekom kreditnog razdoblja (toč. 24. MRS-a 40). Primjerice, društvo će za zgradu koja je klasificirana kao ulaganje u nekretnine platiti prodavatelju iznos od 5.000.000 kn kroz period od 10 godina. Njegova sadašnja cijena u novcu iznosi 4.500.000 kn. Razliku od 500.000 kn društvo će priznati kao financijski trošak ravnomjerno

kroz period od 10 godina od datuma kada je priznalo ulaganje u nekretninu.

3. Naknadno mjerenje ulaganja u nekretnine

Nakon priznavanja i početnog mjerenja ulaganja u nekretnine, društvo mora računovodstvenom politikom propisati model naknadnog mjerenja ulaganja u nekretnine te, s iznimkom navedenom u toč. 32A. MRS-a 40 i toč. 7.19. HSFI-a 7, odabrati između sljedeća dva modela (toč. 30. MRS-a 40; toč. 7.17. HSFI-a 7):

- a) model troška
- b) model fer vrijednosti

Prema toč. 32A. MRS-a 40 i toč. 7.19. HSFI-a 7, subjekt može:

- a) izabrati model fer vrijednosti ili model troška za ulaganja u nekretnine povezane s obvezama na koje se dobiva povrat povezan direktno s fer vrijednosti, ili povratom od određene imovine koja uključuje to ulaganje u nekretninu, i
- b) izabrati između modela fer vrijednosti ili modela troška kod svih drugih ulaganja u nekretnine, bez obzira na izbor iz točke (a).

Općenito, odabranu politiku naknadnog mjerenja društvo mora primjenjivati na sva svoja ulaganja u nekretnine. Međutim, sukladno MRS-u 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, (tj. HSFI-u 3) izabranu računovodstvenu politiku društvo može dobrovoljno promijeniti samo ako bi ta promjena rezultirala prikladnijom prezentacijom transakcija, tj. ako bi rezultirala financijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na financijski položaj, financijski uspjeh ili novčane tokove subjekta. Ipak, MRS 40 navodi da nije vjerojatno da će zamjena modela fer vrijednosti modelom troška nabave rezultirati prikladnijom prezentacijom (toč. 31. MRS-a 40).

Skrećemo pozornost da, prema toč. 32. MRS-a 40, tj. toč. 7.18. HSFI-a 7, **bez obzira** koji model naknadnog mjerenja društvo izabere, potrebno je utvrditi fer vrijednost ulaganja u nekretnine te vrijedi sljedeće:

- a) društvo će utvrditi fer vrijednost za potrebe naknadnog mjerenja (ako primjenjuje model fer vrijednosti) ili
- b) fer vrijednost utvrđuje se samo za potrebe objavljivanja u bilješkama uz financijske izvještaje (ako primjenjuje model troška).

Za utvrđivanje fer vrijednosti ulaganja u nekretnine preporuča se, ali ne zahijeva, izvršiti procjenu od strane angažiranog neovisnog, priznatog i ovlaštenog procjenitelja koji ima nedavno iskustvo u lokaciji i kategoriji ulaganja u nekretnine koje se vrednuju.

3.1. Model troška

Društvo, koje je za potrebe naknadnog mjerenja odabralo model troška, ulaganja u nekretnine može mjeriti primjenom nekoliko standarda, a ovisno o karakteristikama ulaganja u nekretnine naknadno mjerenje je kako slijedi (toč. 56. MRS-a 40, toč. 7.20. HSFI-a 7):

- a) **sukladno zahtjevima MRS-a 16, tj. HSFI-a 6** koji se tiču tog modela. Dakle, ulaganja u nekretnine potrebno je mjeriti po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Društvo će započeti sa obračunom amortizacije kada je imovina spremna za upotrebu te će amortizirajući iznos imovine (trošak nabave umanjenje za ostatak vrijednosti) sustavno rasporediti tijekom procijenjenog vijeka upotrebe u kojem očekuje koristi od imovine. Iznos amortizacije priznati će se kao rashod razdoblja.

Nadalje, na svaki datum izvještavanja društvo mora razmotriti da li postoje unutarnji ili vanjski pokazatelji da ulaganje u nekretnine može biti umanjeno (toč. 9. MRS-a 36 – Umanjenje imovine, toč. 6.51. HSFI-a 6). Ako takvi pokazatelji postoje, potrebno je procijeniti nadoknadiivi iznos imovine. Samo kada je nadoknadiiva vrijednost imovine manja od njezinog knjigovodstvenog iznosa, knjigovodstveni iznos imovine potrebno je smanjiti na njezinu nadoknadiivu vrijednost. Ovo smanjenje predstavlja **gubitak od umanjenja imovine**, koji je potrebno u slučaju naknadnog mjerenja imovine po trošku odmah priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka. Nakon priznavanja gubitka od umanjenja imovine potrebno je uskladiti amortizaciju te imovine u budućim razdobljima, kako bi se sustavno rasporedila knjigovodstvena vrijednost imovine u razdoblju njenog preostalog vijeka upotrebe. Također, na svaki datum izvještavanja društvo treba ocijeniti da li postoji pokazatelj da treba ukinuti ili smanjiti gubitak od umanjenja koji je priznat u prethodnim razdobljima. Prilikom ukidanja gubitka od umanjenja, povećanje knjigovodstvenog iznosa ne treba prelaziti knjigovodstveni iznos koji bi se mogao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije prethodno priznat gubitak od umanjenja za tu imovinu u prijašnjim godinama. Ukidanje gubitka od umanjenja priznaje se odmah kao prihod u računu dobiti i gubitka. Također, potrebno je uskladiti trošak amortizacije za buduća razdoblja kako bi se sustavno rasporedio promijenjeni knjigovodstveni iznos sredstva, umanjeno za ostatak vrijednosti (ukoliko postoji) u preostalom korisnom vijeku upotrebe sredstva.

- b) u skladu s MSFI 5** – Dugotrajna imovina namijenjena za prodaju i prestanak poslovanja, odnosno u skladu sa HSFI-om 8, ako ulaganja u nekretnine udovoljavaju kriterijima klasifikacije kao imovina namijenjena prodaji (ili su uključeni u grupu za otuđenje klasificiranu kao imovinu namijenjenu prodaji). U tom slučaju, društvo će prestati s obračunom amortizacije ulaganja u nekretnine te će ih mjeriti po nižoj vrijednosti između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje.
- c) u skladu sa MSFI-om 16** ako se radi o ulaganju u nekretnine, koju najmoprimac u okviru najma koristi kao imovinu s pravom korištenja te nije namijenjena prodaji prema odredbama MSFI-a 5. U toč. 30. MSFI-a 16 navedeno je da kada se primjenjuje model troška, najmoprimac treba imovinu mjeriti po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrijednosti, usklađenom za eventualna ponovna mjerenja obveze po osnovi najma iz toč. 36.(c) MSFI-a 16.

Međutim, za obveznike primjene HSFI-a, ako je udio u nekretnini najmoprimca prema ugovoru o poslovnom najmu klasificiran kao ulaganje u nekretnine, treba se primijeniti model fer vrijednosti (toč. 7.21. HSFI-a 7).

3.3. Model fer vrijednosti

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 nakon stjecanja ulaganja u nekretnine ili nakon promjene namjene već postojeće nekretnine i njene reklasifikacije u kategoriju ulaganja u nekretnine, **nije moguće kontinuirano pouzdano utvrditi** fer vrijednost ulaganja u nekretnine.

Fer vrijednost ulaganja u nekretnine treba odražavati tržišne uvjete na datum bilance, a predstavlja iznos koji bi se trebao primiti za prodanu imovine ili platiti za podmirenje obveze u redovnoj transakciji među sudionicima na tržištu na dan mjerenja vrijednosti (MSFI 13 – Mjerenje fer vrijednosti). Najpouzdanija procjena fer vrijednosti je sadašnja cijena na aktivnom tržištu sličnih nekretnina na istoj lokaciji i u istom stanju koje podliježu sličnom ugovoru o najmu i sličnim ostalim ugovorima. Ako trenutne cijene na aktivnom tržištu nisu dostupne, društvo može razmotriti različite informacije, primjerice: trenutne cijene na aktivnom tržištu nekretnina druge vrste, stanja ili lokacije koje su podložne različitim ugovorima o najmu ili drugim ugovorima; zadnje cijene sličnih nekretnina na manje aktivnim tržištima; projekcije diskontiranih budućih novčanih tokova i sl. Dakle, uvažavajući odredbe MSFI-a 13, subjekt treba osigurati da uvrđena fer vrijednost odražava, između ostalog, prihod od najamnina po osnovu postojećih najмова i druge pretpostavke koje sudionici na tržištu mogu koristiti za određivanje cijene ulaganja u nekretnine po sadašnjim tržišnim uvjetima.

Primjena modela fer vrijednosti ima sljedeća obilježja:

- društvo neće obračunavati amortizaciju nekretnine,
- dobitak ili gubitak koji nastaje iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine priznaje se u računu dobiti ili gubitku 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.
- fer vrijednost utvrđuje se na godišnjoj razini te se mora moći dosljedno pouzdano utvrđivati;
- za imovinu s pravom korištenja koju najmoprimac koristi u okviru najma (MSFI 16), a koja zadovoljava uvjete klasifikacije ulaganja u nekretnine, fer vrijednost utvrđuje se za imovinu s pravom korištenja, a ne za odnosnu nekretninu. Detaljnije u toč. 41. MRS-a 40.

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). Primjerice:

- a) 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 ima u najmu kao imovinu s pravom korištenja, odražava očekivane novčane tokove. U skladu s navedenim, ako je napravljena procjena neke nekretnine umanjena za sva očekivana plaćanja, kako bi se izračunala knjigovodstvena vrijednost ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti neophodno je da se tom iznosu ponovo dodaju priznate obveze najma.

Kao što je ranije spomenuto, može doći do situacije da nije moguće kontinuirano pouzdano utvrditi fer vrijednost ulaganja u nekretnine.

ne. Do toga dolazi samo i isključivo onda kada je tržište usporedivih nekretnina neaktivno (npr. transakcije nisu česte i mali je broj nedavnih transakcija, cijene koje kotiraju nisu aktualne ili promatrane cijene transakcija ukazuju na to da je vlasnik bio prisiljen na prodaju) i alternativne pouzdane procjene fer vrijednosti (na primjer, na temelju projekcija diskontiranog novčanog toka) nisu dostupne. Stoga, društvo će sukladno toč. 53. MRS-a 40 ulaganje u nekretnine mjeriti kako slijedi:

1) **ulaganja u nekretnine u izgradnji** - ako nije moguće kontinuirano pouzdano utvrditi fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji, ali se očekuje da će fer vrijednost biti moguće pouzdano utvrditi kada izgradnja završi, ulaganje u nekretnine u izgradnji mjeriti će se po trošku, sve dok se njena fer vrijednost ne bude mogla pouzdano utvrditi ili dok se ne završi izgradnja (ovisno što se prije dogodi). Pri tome vrijedi sljedeće:

a) od trenutka kada subjekt bude mogao pouzdano izmjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji, a koja je ranije mjerena prema trošku, treba da tu nekretninu mjeri po fer vrijednosti. Stoga, kada se izgradnja dovrši, pretpostavlja se da je fer vrijednost moguće pouzdano utvrditi. Međutim, ako se i nakon izgradnje fer vrijednost ne može utvrditi, ulaganje u nekretnine mjeriti će se po trošku sukladno MRS-u 16 ili MSFI-u 16. Navedeno je u skladu sa toč. 53.A MRS-a 40.

b) pretpostavka da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji može pouzdano izmjeriti, može se opovrgnuti samo prilikom početnog priznavanja. Stoga, društvo koje je ulaganje u nekretnine u izgradnji mjerilo po fer vrijednosti ne može po završetku izgradnje ulaganja u nekretnine zaključiti da fer vrijednost nije moguće pouzdano utvrditi. Navedeno je u skladu sa toč. 53.B MRS-a 40.

2) **ulaganja u nekretnine (osim ulaganja u nekretnine u izgradnji)** - ako fer vrijednost ulaganja u nekretnine nije moguće kontinuirano pouzdano utvrditi, ulaganje će se mjeriti po trošku nabave sukladno MRS-u 16 ili u skladu sa MSFI-om 16, a procijenjeni ostatak vrijednosti će biti nula. MRS 16 ili MSFI 16 će se u tom slučaju primjenjivati do otuđenja ulaganja u nekretnine.

Iako će u iznimnim slučajevima, tj. zbog razloga opisanih u prethodnim točkama, društvo biti prisiljeno određena ulaganja u nekretnine mjeriti modelom troška, sva druga ulaganja u nekretnine mora mjeriti po fer vrijednosti, uključujući ulaganja u nekretnine u izgradnji. Prema tome, iako društvo može primjenjivati model troška na jedno ulaganje u nekretnine, s obzirom da je kao model naknadnog mjerenja računovodstvenom politikom odabrao model fer vrijednosti, sva preostala ulaganja u nekretnine treba nastaviti obračunavati primjenom modela fer vrijednosti (toč. 54. MRS-a 40).

Nadalje, ako je društvo prethodno mjerilo ulaganje u nekretnine po fer vrijednosti, nastaviti će mjeriti nekretninu po fer vrijednosti sve do njenog otuđenja ili do trenutka prenamjene (tj. dok nekretnina ne postane nekretnina koju koristi vlasnik ili dok društvo ne počne obnavljati nekretninu u svrhu naknadne prodaje tijekom redovnog poslovanja), čak i ako usporedive tržišne transakcije postanu rjeđe ili tržišne cijene postanu manje dostupne (toč. 55. MRS-a 40).

4. Prijenosi i reklasifikacija ulaganja u nekretnine

Nakon početne klasifikacije, prijenosi na ili s ulaganja u nekretnine trebaju se izvršiti **samo i isključivo onda** kada postoji promjena namjene (toč. 57. MRS-a 40; toč. 7.23. HSFI-a 7).

Promjena početno utvrđene namjene sukladno toč. 57. MRS-a 40 nastaje kada imovina počinje ispunjavati ili prestane ispunjavati definiciju ulaganja u nekretnine te postoji dokaz o promjeni namjene. Ako menadžment promjeni namjeru korištenja neke nekretnine, sama promjena namjene ne odražava dokaz da je prenamjena nekretnine stvarno izvršena. U vezi s time, stvarni dokaz o promjeni namjene potvrđuju sljedeći primjeri:

Prijenos sa ulaganja u nekretnine	Prijenos na ulaganja u nekretnine
a) vlasnik je počeo koristiti nekretninu - prijenos sa ulaganja u nekretnine na nekretnine koje koristi vlasnik	a) vlasnik je prestao koristiti nekretninu - prijenos sa nekretnina koje koristi vlasnik na ulaganja u nekretnine
b) početak razvijanja/obnove nekretnine s namjerom prodaje - prijenos sa ulaganja u nekretnine na zalihe	b) početak poslovnog najma drugoj strani - prijenos sa zaliha na ulaganja u nekretnine.

Dakle, društvo će izvršiti reklasifikaciju kada dođe do prenamjene korištenja nekretnine, što zahtijeva primjenu odgovarajućeg računovodstvenog standarda od datuma reklasifikacije. Pri tome, prijenos sa ulaganja u nekretnine na zalihe se vrši samo, i isključivo samo, kada postoji prenamjena nekretnine koja je potkrijepljena početkom obnove s namjerom prodaje. Međutim, ukoliko će se ulaganje u nekretninu prodati bez obnove, nema prijenosa na zalihe, već se nekretnina nastavlja tretirati kao ulaganje u nekretnine sve do prestanka priznavanja (tj. uklanjanja iz bilance). Nadalje, ako društvo započne obnovu postojećeg ulaganja u nekretnine, ali nema namjeru prodaje ili prenamjene nekretnine, već će ju dalje koristiti kao ulaganje u nekretnine, tijekom razdoblja obnove neće izvršiti reklasifikaciju na nekretninu koju koristi vlasnik, odnosno nekretnina će se i dalje klasificirati kao ulaganje u nekretnine.

Prilikom reklasifikacije potrebno je utvrditi vrijednost nekretnine, a način utvrđivanja ovisi o modelu vrednovanja ulaganja u nekretnine te vrijedi sljedeće:

1) ako društvo primjenjuje **model troška - ne dolazi do promjene vrijednosti** prenesene nekretnine te se ne mijenja vrijednost te nekretnine za potrebe mjerenja ili objavljivanja. Dakle, prijenos nekretnine primjenom modela troška vrši se prema knjigovodstvenoj vrijednosti, odnosno trošku nabave umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i eventualne gubitke od umanjenja vrijednosti.

2) ako društvo primjenjuje **model fer vrijednosti** - prilikom prijenosa doći će **do promjene knjigovodstvene vrijednosti** prenesene nekretnine, a sukladno toč. 60.-65. MRS-a 40 i toč. 7.24.-7.27. HSFI-a 7, vrijednosti nekretnine u trenutku prijenosa utvrđuje se na sljedeći način:

a) kod prijenosa **sa ulaganja u nekretnine** mjerene po fer vrijednosti **na nekretninu koju koristi vlasnik ili na zalihe**, fer vrijednost na datum promjene namjene predstavlja trošak koji će se koristiti za potrebe naknadnog računovodstvenog tretmana u skladu sa MRS-a 16 i MSFI-om 16 (HSFI-om 6) ili MRS-om 2 – Zalihe (HSFI-om 10).

b) ako **nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine** koje će se mjeriti po fer vrijednosti, društvo do datuma promjene namjene nekretnine primjenjuje MRS 16 (HSFI 6), odnosno MSFI 16 (dakle, društvo će amortizirati nekretninu i priznavati sve gubitke od umanjenja vrijednosti koji su nastali). Na datum promjene namjene, razliku između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine utvrđene prema MRS-u 16 (HSFI-u 16) ili MSFI-u 16 i njezine fer vrijednosti, društvo priznaje na isti način kao i

revalorizaciju u skladu s odredbama MRS-a 16 (HSFI-a 6) i to kako slijedi:

- ako je **fer vrijednost < knjigovodstvene vrijednosti** na datum prijenosa, društvo će:

- 1) za nastalu razliku smanjiti knjigovodstvenu vrijednost nekretnine na način da najprije smanji revalorizacijsku rezervu do prethodno formiranog iznosa rezerve;
- 2) ako je smanjenje knjigovodstvene vrijednosti veće od prethodno formirane revalorizacijske rezerve za tu nekretninu, za iznos razlike potrebno je priznati rashod;
- 3) ako revalorizacijske rezerve prethodno uopće nisu iskazane, ukupni iznos smanjenja knjigovodstvene vrijednosti potrebno je priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka.

- ako je **fer vrijednost > knjigovodstvene vrijednosti** na datum prijenosa, društvo će:

- 1) za nastalu razliku povećati knjigovodstvenu vrijednost nekretnine te ukupni iznos povećanja priznati kao revalorizacijsku rezervu, osim ako u prethodnim razdobljima nije iskazan gubitak od umanjenja.

Revalorizacijska rezerva se može prenijeti na zadržanu dobit prilikom naknadnog otuđenja ulaganja u nekretnine, a prijenos revalorizacijske rezerve se ne provodi kroz dobit ili gubitak.

- 2) ako je u prethodnim razdobljima iskazan gubitak od umanjenja, povećanje knjigovodstvene vrijednosti najprije se priznaje kao prihod kako bi se poništio iznos prethodno priznatog gubitka od umanjenja vrijednosti, a za preostali iznos povećanja knjigovodstvene vrijednosti priznaje se revalorizacijska rezerva. Iznos priznatog prihoda ne smije prelaziti iznos potreban za povrat knjigovodstvene vrijednosti na iznos knjigovodstvene vrijednosti koji bi se mogao odrediti (umanjen za amortizaciju) da nije prethodno priznat gubitak od umanjenja vrijednosti nekretnine u prijašnjim razdobljima.

- c) kod prijenosa **sa zaliha na ulaganja u nekretnine** koje će se mjeriti po fer vrijednosti, razlika između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti će se priznati u račun dobiti i gubitka u razdoblju nastanka. Tretman prijenosa sa zaliha na ulaganja u nekretnine koje će se voditi po fer vrijednosti u skladu je s tretmanom prodaje zaliha.

- d) prilikom **završetka izgradnje ili obnove ulaganja u nekretnine u izvedbi društva** koje će se voditi po fer vrijednosti, sve razlike između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati u račun dobiti i gubitka u razdoblju nastanka.

5. Otuđenje ulaganja u nekretnine

Prema toč. 66.-67. MRS-a 40 i toč. 7.28.-7.29. HSFI-a 7, ulaganja u nekretnine treba prestati priznavati (isključiti iz bilance, odnosno izvještaja o financijskom položaju):

- a) prilikom otuđenja (prodaja, ulazak u financijski najam) ili
- b) kod konačnog povlačenja ulaganja u nekretnine iz uporabe kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od otuđenja.

Kod utvrđivanja datuma otuđenja ulaganja u nekretnine, subjekt primjenjuje kriterije MSFI-a 15 – Prihodi po ugovorima s kupcima te

se smatra da je to datum na koji je kupac stekao kontrolu nad imovinom te je obveza izvršenja ugovorene obveze ispunjena, odnosno kriterije MSFI-a 16 ako se otuđenje realizira ulaskom u financijski najam ili prodajom i povratnim najmom.

Prihodi i rashodi od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine priznaju se na neto osnovi, tj. dobiti ili gubici utvrđuju se kao razlika između neto primitaka od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine (toč. 69. MRS-a 40, toč. 7.30. HSFI-a 7). Potrebno ih je priznati u računu dobiti i gubitka u razdoblju povlačenja ili otuđenja, osim ako MSFI 16 ne zahtijeva drugačije za prodaju i povratni najam. Potraživanja za naknadu kod otuđenja ulaganja u nekretnine priznaju se u skladu sa odredbama MSFI-a 15 vezanim uz uvrđivanje cijene transakcije.

Ako je unutar knjigovodstvene vrijednosti imovine priznat trošak zamjene dijela ulaganja u nekretninu, subjekt prestaje priznavati vrijednost zamijenjenog dijela. Pri tome, ako za ulaganje u nekretnine koristi model troška, zamijenjeni dio ne može biti dio koji se zasebno amortizira. Stoga, kada nije praktično utvrditi knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela, kao pokazatelj vrijednosti zamijenjenog dijela u vrijeme kada je kupljen ili izgrađen, može se koristiti trošak zamjene. Ako se koristi model fer vrijednosti, sama fer vrijednost ulaganja u nekretnine može dokazati da je dio kojeg treba zamijeniti izgubio svoju vrijednost. Međutim, u drugim slučajevima, može biti teško razlučiti koliko bi se fer vrijednost trebala smanjiti zbog dijela koji se zamjenjuje. Stoga, alternativno rješenje vezano za zamijenjeni dio, umjesto smanjenja fer vrijednosti kada to nije praktično, je uključivanje troška zamjene u knjigovodstvenu vrijednost imovine te naknadna ponovna procjena fer vrijednosti, kao što bi se zahtijevalo i za povećanja koja ne uključuju zamjenu.

Naknada od trećih osoba za ulaganja u nekretnine čija je vrijednost umanjena, izgubljena ili od koje se odustalo, priznat će se u računu dobiti i gubitka kada naknada postane potraživanje (toč. 72. MRS-a 40, toč. 7.31. HSFI-a 7).

6. Porezni tretman ulaganja u nekretnine

Ukoliko društvo za naknadno mjerenje ulaganja u nekretnine primjenjuje **model troška** sukladno MRS-u 16, MSFI-u16, odnosno HSFI-u 6, potrebno je obračunati trošak amortizacije i priznati eventualne gubitke od umanjenja vrijednosti ulaganja u nekretnine.

Trošak amortizacije porezno je priznati rashod u svoti obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa propisanih u čl. 12. st. 5. Zakona o porezu na dobit¹. Međutim, sukladno čl. 22. st.1. Pravilnika o porezu na dobit² porezna osnovica povećava se za iznos amortizacije iznad najviše porezno dopustivog iznosa propisanog u čl. 12. Zakona o PD-u. Prema čl. 12. st. 6. Zakona o PD-u dopuštena je primjena podvostručenih stopa amortizacije iz čl. 12. st. 5. Zakona o PD-u.

Iz navedenoga proizlazi da, ukoliko je amortizacija obračunata po stopama koje su više od dozvoljenih udvostručenih stopa, prekomjerni iznos amortizacije smatra se porezno nepriznatim rashodom te će društvo u PD obrascu (red.br.18) povećati poreznu osnovicu za navedeni iznos. Ovaj iznos amortizacije predstavlja odbitnu privremenu razliku te će se njen učinak računovodstveno priznati kao odgođena porezna imovina. Privremena razlika ukida se u razdoblju kada više neće biti amortizacije s računovodstvenog aspekta, ali će se i dalje obračunavati za porezne svrhe, tj. nakon što će sredstvo biti u potpunosti amortizirano. U tom slučaju, sukladno čl. 6. st. 1.

1 Zakon o porezu na dobit; Nar.nov., br. 177/04 – 32/20; nadalje Zakon o PD

2 Pravilnik o porezu na dobit; Nar.nov., br. 95/05-1/20; nadalje Pravilnik o PD

toč. 4. Zakona o PD-u, poreznu osnovicu potrebno je smanjiti za svotu amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima do vrijednosti propisane u čl. 12. Zakona o PD-u. Iznos smanjenja porezna osnovice iskazuje se na red. br. 33. Obrasca PD. Ukoliko je amortizacija obračunata u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunana amortizacija smatra se porezno priznatim rashodom te ne nastaju privremene razlike.

Nadalje, prema čl. 22. st. 1. Pravilnika o PD-u, porezna osnovica se povećava i za iznos iskazanog gubitka od vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine za koju se amortizacija priznaje kao rashod na način propisan člankom 12. Zakona o PD-u, osim u slučaju nastanka izvanrednog oštećenja i ako se to može utvrditi na temelju vjerodostojne dokumentacije (zapisnik i sl.). Međutim, ako porezni obveznik u poslovnim knjigama iskazuje vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine, prema čl. 12. st. 22. Zakona o PD-u i čl. 22. st. 12. Pravilnika o PD-u u porezno priznate rashode poreznog razdoblja može se uključiti samo iznos koji bi bio utvrđen primjenom godišnjih amortizacijskih stopa iz čl. 12. st. 5. Zakona o PD-u. Dakle, razlika između iznosa utvrđenog vrijednosnim usklađenjem dugotrajne imovine i iznosa utvrđenog primjenom propisanih amortizacijskih stopa iskazuje se kao povećanje porezne osnovice u Obrascu PD (red. br. 18), ukoliko iznos umanjenja premašuje porezno dopustivi iznos amortizacije. Ukoliko iznos umanjenja ne premašuje dopustivi iznos amortizacije, tada je umanjenje imovine porezno priznati rashod.

Porezni obveznik mora uz prijavu poreza na dobit dostaviti posebnu evidenciju o iznosima porezno priznatih rashoda amortizacije dugotrajne imovine utvrđene na način propisan člankom 12. Zakona o PD-u i čl. 22. Pravilnika o PD-u te iznose vrijednosnog usklađenja, od početka korištenja određene dugotrajne imovine. Također, prema Mišljenju Porezne uprave³ vrijednosno usklađenje zemljišta nije porezno priznati rashod. Podsjećamo da porezno nepriznati troškovi vrijednosnog usklađenja ulaganja u nekretnine dovode do privremenih razlika te je stoga potrebno obračunati i računovodstveno priznati odgođenu poreznu imovinu.

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.

7. Primjeri računovodstvenog priznavanja ulaganja u nekretnine

Primjer 1 – Kupnja zemljišta radi porasta tržišne vrijednosti (naknadno vrednovanje po modelu fer vrijednosti)

Društvo X d.o.o. kupilo je od fizičke osobe (nije obveznik PDV-a) 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 sa fizičkom osobom dana 31.10.2019. godine iznosi 500.000 kn te je obveza podmirena. Porezna uprava je procijenila da kupoprodajna vrijednost odgovara tržišnoj vrijednosti nekretnine te je prema rje-

šenju Porezne uprave obračunat porez na promet nekretnina 3%, što iznosi 15.000 kn, koji je i plaćen. Za pravne usluge vezano uz uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige plaćena je naknada od 1.000 kn + PDV 250 kn.

Na 31.12.2019. godine izvršena je procjena fer vrijednosti zemljišta od strane neovisnog ovlaštenog procjenitelja te fer vrijednost iznosi 550.000 kn. Na 31.12.2020. godine procjenitelj je procijenio fer vrijednost zemljišta u iznosu 535.000 kn.

Napomena: ukoliko bi građevinsko zemljište bilo 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.4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁴).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2019. godina				
1.	Kupnja zemljišta			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti – u pripremi	500.000,00	0591	
	Žiro račun	500.000,00		100
2.	Porez na promet nekretnina			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti – u pripremi	15.000,00	0591	
	Žiro račun	15.000,00		100
3.	Troškovi uknjižbe vlasništva			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti – u pripremi			
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	1.000,00 250,00	0591 1600	
	Žiro račun	1.250,00		100
4.	Prijenos na ulaganja u nekretnine			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti – u pripremi	516.000,00		0591
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	516.000,00	041	
5.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 31.12.2019.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	34.000,00	0481	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	34.000,00		7673
2020. godina				
1.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 31.12.2020.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	15.000,00		0481
	Rashodi s osnove vrijednosnog usklađenja ulaganja u nekretnine (nerealizirani gubici od smanjenja fer vrijednosti)	15.000,00	7118	

4 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Nar. nov., br. 73/13-121/19; nadalje Zakon o PDV-u

**Primjer 2 – Ulaganje u nekretnine (poslovni prostor) radi iznajmljivanja (naknadno vrednovanje po modelu troška)**

Društvo X d.o.o. kupilo je u siječnju 2020. godine nekretninu (zgradu s pripadajućim zemljištem) koja je u upotrebi kraće od dvije godine. Nekretnina je kupljena od pravne osobe (obveznika PDV-a) društva Y d.o.o. Nekretnina je namijenjena iznajmljivanju poslovnih prostora u okviru poslovnog najma. Prema ugovoru o kupoprodaji utvrđena je vrijednost zemljišta u iznos od 400.000 kn + PDV 100.000 kn, a vrijednost zgrade iznosi 2.000.000 kn + PDV 500.000 kn. Za pravne usluge vezano uz uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige plaćena je naknada od 10.000 kn + PDV 2.500 kn. Troškovi uknjižbe raspoređuju se na zemljište i zgradu, od čega se na zemljište pripisuje iznos od 1.667 kn, a na zgradu iznos od 8.333 kn.

Društvo vrši određene preinake poslovnog prostora (postavljanje pregradnih zidova i ostalih građevinske radove koji su nužni da bi se imovina mogla iznajmljivati), za što prima fakturu dobavljača (obveznika PDV-a) na iznos od 200.000 kn uz prijenos porezne obveze. Obračunat je obveza za PDV i pretporez u iznosu od 50.000 kn. Račun je plaćen.

Radovi su dovršeni u ožujku 2020. godine te je ulaganje u nekretnine (zgrada i zemljište) stavljeno u upotrebu. Za naknadno vrednovanje koristi se model troška, uz vijek upotrebe od 20 godina (stopa amortizacije 5%).

Izdan je račun društvu A d.o.o. za najam poslovnog prostora za travanj 2020. godine u iznosu od 15.000 kn + PDV 3.750 kn.

Obračunata je amortizacija za travanj 2020. godine u iznosu od 9.201 kn. (ukupno obračunata amortizacija za 2020. godinu iznosi 82.809 kn).

S obzirom da postoje indikatori umanjenja vrijednosti ulaganja, na 31.12.2020. društvo je utvrdilo nadoknadivi iznos zgrade u vrijednosti od 2.075.000 kn, dok je knjigovodstveni iznos 2.125.524 kn (2.028.333 kn umanjeno za ukupan trošak amortizacije za 2020. godinu). Društvo priznaje gubitak od umanjenja ulaganja u građevinske objekte dane u najam u iznosu od 50.524 kn (napomena: potrebno je obratiti pozornost na porezni tretman rashoda od umanjenja te obračun amortizacije u preostalom vijeku upotrebe imovine). Vrijednost zemljišta nije umanjena.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2019. godina				
1.	Kupnja nekretnine			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam – u pripremi	400.000,00	0590	
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam – u pripremi	2.000.000,00	0592	
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	600.000,00	1600	
	Obveze prema dobavljaču	3.000.000,00		220
2.	Troškovi uknjižbe vlasništva			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam – u pripremi	1.667,00	0590	
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam – u pripremi	8.333,00	0592	
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	2.500,00	1600	
	Žiro račun	12.500,00		100

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Ulaganje u nekretnine			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam – u pripremi	200.000,00	0592	
	Obveze prema dobavljačima	200.000,00		220
	Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj	50.000,00	1602	
	Obveza PDV-a za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj	50.000,00		2602
3a.	Plaćanje obveze prema dobavljaču			
	Obveze prema dobavljaču	200.000,00	220	
	Žiro račun	200.000,00		100
3.	Prijenos ulaganja u nekretnine u upotrebu			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam – u pripremi	401.667,00		0590
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam – u pripremi	2.208.333,00		0592
	Ulaganja u zemljišta dana u najam	401.667,00	040	
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	2.208.333,00	042	
4.	Račun za najam			
	Potraživanje od kupaca	18.750,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	3.750,00		2600
	Prihodi od najma	15.000,00		7522
5.	Obračun amortizacije za 4/2020			
	Troškovi amortizacije ulaganja u nekretnine	9.201,00	4307	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte dane u najam	9.201,00		0492
6.	Gubitak od umanjenja na 31.12.2020.			
	Rashodi s osnovne vrijednosnog usklađenja ulaganja u nekretnine	50.524,00	7118	
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam	50.524,00		0482

Primjer 3 – Stjecanje kupnjom dijela ulaganja u nekretnine i dijela nekretnine koju koristi vlasnik (naknadno vrednovanje ulaganja u nekretnine po modelu fer vrijednosti te naknadna prodaja ulaganja u nekretnine)

Društvo X d.o.o. je u siječnju 2019. godine kupilo nekretninu u vrijednosti 5.000.000 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 2.000.000 kn + vrijednost građevinskog dijela (poslovnog prostora) 3.000.000 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 1.250.000 kn. Kupnja nekretnine je u potpunosti plaćena u novcu.

Društvo je odlučilo da će se 80% nekretnine koristiti u svrhu ostvarivanja prihoda od najma te će ovaj dio nekretnine tretirati kao ulaganje u nekretnine, dok će 20% nekretnine koristiti za vlastite potrebe. Dijelovi nekretnine mogu se odvojeno prodati. U siječnju 2019. godine nekretnina je stavljena u upotrebu.

Ulaganje u nekretnine će se naknadno mjeriti po fer vrijednosti, dok će se nekretnina koja se koristi za vlastite potrebe naknadno

mjeriti po modelu troška. Procijenjeni vijek upotrebe je 20 godina, ostatak vrijednosti na kraju vijeka upotrebe 50.000 kn. Stopa amortizacije je 5%.

Prihodi od najma za 2019. godinu ostvareni su u iznosu od 150.000 kn + PDV 37.500 kn te su naplaćeni u potpunosti. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine prema procjeni neovisnog ovlaštenog procjenitelja na 31.12.2019. godine iznosi 4.050.000 kn (od čega je 2.438.000 kn zgrada, a 1.612.000 kn zemljište).

S obzirom na mali postotak iznajmljenosti poslovnih prostora, društvo donosi odluku o prodaji ulaganja u nekretnine. Prije prodaje nekretnina se neće obnavljati. U siječnju 2020. godine društvo X d.o.o prodaje ulaganje u nekretnine (zemljište i građevinski dio) u ukupnom iznosu od 4.300.000 kn + PDV 1.075.000 kn, s otplatom u roku godine dana u 4 jednaka otplatna iznosa. PDV je obračunat s obzirom da se prodaja vrši u roku koji je kraći od 2 godine od prvog korištenja nekretnine. Knjigovodstvena vrijednost na datum prodaje se nije promijenila u odnosu na vrijednost 31.12.2019. godine (iznosi 4.050.000 kn), te je društvo ostvarilo neto prihod u iznosu od 250.000 kn.

Nekretnina koja se koristi za potrebe vlasnika se i dalje računovodstveno evidentira i obračunava primjenom modela troška te je potrebno evidentirati trošak amortizacije za 1/2020 u iznosu od 2.292 kn.

Raspored troška stjecanja te naknadno vrednovanje:

Opis	Ulaganje u nekretnine	Nekretnina koju koristi vlasnik	Ukupno
Početno vrednovanje			
1. Trošak nabave zgrade	2.400.000 kn	600.000 kn	3.000.000 kn
2. Trošak nabave zemljišta	1.600.000 kn	400.000 kn	2.000.000 kn
3. Ukupni trošak stjecanja	4.000.000 kn	1.000.000 kn	5.000.000 kn
Naknadno vrednovanje			
1. Trošak amortizacije *	-	25.208 kn*	25.208 kn
2. Nerealizirani prihod **	50.000 kn (38.000 kn zgrada, 12.000 kn zemljište)	-	50.000 kn (38.000 kn zgrada, 12.000 kn zemljište)
3. Knjig. vrijed. 31.12.2019.	4.050.000 kn	974.792 kn	5.024.792 kn

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

= (600.000-50.000) * 5% / 12 * 11 = 25.208 kn

** Nerealizirani prihod = fer vrijednost ulaganja u nekretnine – knjigovodstvena vrijednost = 4.050.000 – 4.000.000 = 50.000 kn

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2019. godina				
1.	Kupnja nekretnine			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam – u pripremi	1.600.000,00	0590	
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam – u pripremi	2.400.000,00	0592	
	Zemljište u pripremi	400.000,00	0550	
	Građevinski objekti u pripremi	600.000,00	0552	
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	1.250.000,00	1600	
	Obveze prema dobavljaču	6.250.000,00		220
2.	Plaćanje obveze prema dobavljaču			
	Obveze prema dobavljaču	6.250.000,00	220	
	Žiro račun	6.250.000,00		100
3	Prijenos ulaganja u nekretnine u upotrebu			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam – u pripremi	1.600.000,00		0590
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam – u pripremi	2.400.000,00		0592
	Ulaganja u zemljišta dana u najam	1.600.000,00	040	
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	2.400.000,00	042	
3a.	Prijenos u upotrebu nekretnina koje koristi vlasnik			
	Zemljište u pripremi	400.000,00		0550
	Građevinski objekti u pripremi	600.000,00		0552
	Zemljište	400.000,00	020	
	Građevinski objekti	600.000,00	024	
4.	Naknadno vrednovanje – svođenje na fer vrijednost ulaganja u nekretnine			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta dana u najam	12.000,00	0480	
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam	38.000,00	0482	
	Prhodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	50.000,00		7673
5.	Naknadno vrednovanje - obračun amortizacije za nekretnine koje koristi vlasnik			
	Troškovi amortizacije građevinskih objekata	25.208,00	4301	
	Isppravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	25.208,00		0260
6.	Račun za najam			
	Potraživanje od kupaca	187.500,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	37.500,00		2600
	Prhodi od najma	150.000,00		7522
6a.	Naplata potraživanja			
	Žiro račun	187.500,00	100	
	Potraživanje od kupaca	187.500,00		120

Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046

01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)



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



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2020. godina				
1.	Otuđenje ulaganja u nekretnine			
	Potraživanje od kupaca	5.375.000,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	1.075.000,00		2600
	Ulaganja u zemljišta dana u najam	1.600.000,00		040
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	2.400.000,00		042
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta dana u najam	12.000,00		0480
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam	38.000,00		0482
	Prihodi od prodaje ulaganja u nekretnine	250.000,00		7627
2.	Naknadno vrednovanje - obračun amortizacije za nekretnine koje koristi vlasnik za 1/2020			
	Troškovi amortizacije građevinskih objekata		4301	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	2.292,00		0260
		2.292,00		

Primjer 4 – Izgradnja nekretnine radi buduće upotrebe kao ulaganje u nekretnine (naknadno vrednovanje po modelu fer vrijednosti)

Društvo X d.o.o. ima u vlasništvu građevinsko zemljište koje je kupljeno s ciljem povećanja vrijednosti i izgradnje poslovnog prostora koji će se iznajmljivati putem ugovora o poslovnom najmu. Trošak nabave zemljišta je 500.000 kn.

Izgradnja građevinskog objekta započela je u siječnju 2019. godine, a završena je 15.12.2019. godine kada je objekt stavljen u upotrebu kao ulaganje u nekretnine.

Društvo koristi kredit banke za financiranje izgradnje u iznosu od 1.500.000 kn, na rok od dvije godine, i kvartalnu otplatu u iznosu od 187.500 kn. Prva rata dopijeva na naplatu 31.3.2019. godine. Društvo kapitalizira troškove posudbe jer su uvjeti za kapitalizaciju zadovoljeni (MRS 23 obavezno zahtjeva kapitalizaciju, HSFI 6 daje mogućnost odabira).

Nastale su sljedeće transakcije tijekom 2019. godine, a vezane uz troškove građenja zgrade u ukupnom iznosu troškova koji iznose 2.215.000 kn (uz prijenos porezne obveze), od čega:

- izvedbeni projekt 240.000 kn (uz prijenos porezne obveze; obračunati je PDV i pretporez u iznosu od 60.000 kn). Obveze prema dobavljaču su podmirene.
- prva građevinska situacija 500.000 kn (uz prijenos porezne obveze; obračunati je PDV i pretporez u iznosu od 125.000 kn) (priprema gradilišta, iskop i odvoz zemlje, zidanje, žbukanje i sl.)
- druga građevinska situacija 1.000.000 kn (uz prijenos porezne obveze; obračunati je PDV i pretporez u iznosu od 250.000 kn) (instalacije, opremanje građevne jedinice i sl.)
- konačna građevinska situacija 400.000 kn (uz prijenos porezne obveze; obračunati je PDV i pretporez u iznosu od 100.000 kn) (uređenje okoliša, završni radovi i sl.)
- troškovi kamata tijekom faze izgradnje 75.000 kn (koji su u potpunosti plaćeni).

Napomena: radi jednostavnosti prikaza knjiženja sve građevinske situacije evidentirane su u jednom iznosu (ukupni iznos od 1.900.000 kn uz prijenos porezne obveze 475.000 kn). Sve obveze su podmirene.

Nekretnina je stavljena u uporebu. Za naknadno mjerenje ulaganja u nekretnine društvo odabire model fer vrijednosti (fer vrijednost tijekom faze izgradnje nije bilo moguće pouzdano utvrditi, već tek po završetku izgradnje). Po završetku izgradnje, procjenom ovlaštenog procjenitelja procijenjena je fer vrijednost zemljišta u iznosu od 600.000 kn, te vrijednost zgrade u iznosu od 2.350.000 kn. Sve razlike između fer vrijednosti nekretnina i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka (povećanje fer vrijednosti zemljišta 100.000 kn te povećanje fer vrijednosti građevinskog objekta 135.000 kn).

Prihodi od najma za 2020. godinu iznose 250.000 kn + PDV 62.500 kn.

Društvo je tijekom 2020. godine izvršilo obnovu dijela interijera zgrade u iznosu od 30.000 kn (uz prijenos porezne obveze). Obveze su plaćene u cjelosti. S obzirom da se radi o zamjeni manjeg dijela pločica, ovi troškovi se neće kapitalizirati već se priznaju kao trošak održavanja nekretnina.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2019. godina				
S ⁰	Početo stanje			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam u pripremi	500.000,00	0590	
	Dugoročni krediti od banaka u zemlji	1.500.000,00		9820
1.	Faktura za izvedbeni projekt			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam u pripremi	240.000,00	0592	
	Obveze prema dobavljačima	240.000,00		220
	Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj	60.000,00	1602	
	Obveza PDV-a za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj	60.000,00		2602
1a.	Plaćanje obveze dobavljaču			
	Žiro račun	240.000,00		100
	Obveze prema dobavljačima	240.000,00	220	
2.	Otplata kredita			
	Žiro račun	187.500,00		100
	Dugoročni krediti od banaka u zemlji	187.500,00	9820	
3.	Obračunske situacije			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam u pripremi	1.900.000,00	0592	
	Obveze prema dobavljačima	1.900.000,00		220
	Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj	475.000,00	1602	
	Obveza PDV-a za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj	475.000,00		2602
3a.	Plaćanje obveze dobavljaču			
	Žiro račun	1.900.000,00		100
	Obveze prema dobavljačima	1.900.000,00	220	

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
4.	Kapitalizacija troškova kamata			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam u pripremi	75.000,00	0592	
	Obveze za kamate prema banci	75.000,00		2003
4a.	Plaćanje obveza za kamate			
	Obveze za kamate prema banci	75.000,00	2003	
	Žiro račun	75.000,00		100
5.	Prijenos ulaganja u nekretnine u upotrebu			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam u pripremi	500.000,00		0590
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam u pripremi	2.215.000,00		0592
	Ulaganja u zemljišta dana u najam	500.000,00	040	
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	2.215.000,00	042	
6.	Svođenje na fer vrijednost			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta dana u najam	100.000,00	0480	
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam	135.000,00	0482	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	235.000,00		7673
2020. godina				
1.	Račun za najam			
	Potraživanja od kupaca	312.500,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	62.500,00		2600
	Prihodi od najma	250.000,00		7522
2.	Tekuće održavanje			
	Troškovi ekućeg održavanja	30.000,00	4120	
	Obveze prema dobavljačima	30.000,00		220
	Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj	7.500,00	1602	
	Obveza PDV-a za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj	7.500,00		2602
2a.	Plaćanje obveze dobavljaču			
	Žiro račun	30.000,00		100
	Obveze prema dobavljačima	30.000,00	220	

Podsjetnik:

- Naknadno vrednovanje ulaganja u nekretnine u izgradnji po modelu fer vrijednosti:
 - a) Obveznici primjene HSFI-a 7: na datum završetka izgradnje potrebno je utvrditi fer vrijednost i razliku između fer vrijednosti i knjigovodstvenog iznosa ulaganja utvrđenog prema trošku (HSFI 6) priznati u račun dobiti i gubitka
 - b) Obveznici primjene MRS-a 40: ulaganja u nekretnine tijekom faze izgradnje priznavati po fer vrijednosti i efekte promjene fer vrijednosti priznati u računu dobiti i gubitka. Ukoliko u fazi izgradnje nije moguće utvrditi fer vrijednost, ulaganje u fazi izgradnje vrednovati po trošku sve dok se fer vrijednost ne bude mogla pouzdano utvrditi ili dok se ne završi izgradnja (što se prije dogodi).

- Kapitalizacija troškova kamata:
 - a) Obveznici primjene HSFI-a: mogućnost odabira kapitalizacije troškova posudbe samo ukoliko se primjenjuje metoda troška (metoda fer vrijednosti nije moguća u fazi izgradnje)
 - b) Obveznici primjene MSFI-a: kapitalizacija troškova posudbe obvezna ukoliko se ulaganje vrednuje po trošku, dok kod primjene modela fer vrijednosti postoji mogućnost odabira

Primjer 5 – Prijenos sa ulaganja u nekretnine mjerene po fer vrijednosti na nekretnine koje koristi vlasnik (početak korištenja od strane vlasnika)

Na 31.12.2019. godine društvo X d.o.o. ima u računovodstvenoj evidenciji evidentiran poslovni prostor koji je temeljem ugovora o poslovnom najmu iznajmljen društvu A d.o.o. Ova nekretnina tretira se kao ulaganje u nekretnine te se naknadno vrednuje primjenom modela fer vrijednosti.

Knjigovodstvena (fer) vrijednost na 31.12.2019. godine iznosi 500.000 kn (inicijalni trošak stjecanja je 450.000 kn).

Mjesečna najamnina fakturirana društvu A d.o.o. iznosi ukupno 40.000 kn + PDV 10.000 kn (obračunato za 1-2/2020). Krajem veljače 2020. godine ugovor o poslovnom najmu je raskinut, te je društvo X d.o.o. će ovaj poslovni prostor koristiti za vlastite potrebe u redovnom poslovanju.

Na dan 28.2.2020. godine društvo X d.o.o. vrši reklasifikaciju s ulaganja u nekretnine na nekretninu koju koristi vlasnik, budući da ju od tog trenutka počinje koristiti. Na dan prijenosa izvršena je procjena fer vrijednosti nekretnine od strane neovisnog ovlaštenog procjenitelja te je utvrđen iznos od 520.000 kn, koji ujedno predstavlja trošak nabave reklasificirane nekretnine.

Nakon prijenosa društvo X d.o.o. će primjenjivati model troška nabave za naknadno mjerenje dugotrajne materijalne imovine. Procijenjeni vijek upotrebe je 20 godina, bez ostatka vrijednosti na kraju godine. Stopa amortizacije iznosi 5%. Obračunata je amortizacija za ožujak 2020. godine u iznosu od 2.167 kn ($520.000 \cdot 5\% / 12$).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2020. godina				
S ⁰	Početno stanje			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	450.000,00	042	
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam (radi svođenja na fer vrijednost)	50.000,00	0482	
1.	Račun za najam*			
	Potraživanje od kupaca	50.000,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	10.000,00		2600
	Prihodi od najma	40.000,00		7522
1a.	Naplata potraživanja			
	Žiro račun	50.000,00	100	
	Potraživanje od kupaca	50.000,00		120



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 28.02.2020.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam (radi svođenja na fer vrijednost)	20.000,00	0482	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	20.000,00		7673
3.	Reklasifikacija sa ulaganja u nekretnine na nekretnine koje koristi vlasnik 28.02.2020.			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	450.000,00		042
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam	70.000,00	0482	
	Građevinski objekti	520.000,00	024	
4.	Obračun amortizacije za 3/2020			
	Troškovi amortizacije građevinskih objekata	2.167,00	4301	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	2.167,00		0260

* radi jednostavnosti prikaza prihod je obračunat u jednom iznosu za siječanj i veljaču 2020. godine, umjesto na mjesečnoj osnovi

Primjer 6 – Prijenos sa ulaganja u nekretnine mjerene po trošku na nekretnine koje koristi vlasnik (početak korištenja od strane vlasnika)

Na dan 1.1.2019. godine društvo X d.o.o. ima u računovodstvenoj evidenciji evidentiranu nekretninu (poslovni prostor/zgrada i pripadajuće zemljište) koju je kupilo u lipnju 2018. godine (nekretnina je kupljena od fizičke osobe koja nije u sustavu PDV-a te je društvo X d.o.o. temeljem rješenja Porezne uprave platilo porez na promet nekretnina u ukupnom iznosu od 32.000 kn (4% od tržišne vrijednosti nekretnine). Kupoprodajna vrijednost nekretnine prema ugovoru bila je kako slijedi: zgrada 600.000 kn, zemljište 200.000 kn. Nekretnina je klasificirana kao ulaganje u nekretnine (iznajmljuje se u okviru poslovnog najma) te se naknadno mjeri po trošku. Procijenjeni vijek korištenja zgrade je 20 godina, tj. 240 mjeseci (stopa amortizacije 5%), bez ostatka vrijednosti na kraju vijeka upotrebe. Obračunata je amortizacija za 2019. godinu.

Nekretnina se iznajmljuje društvu A d.o.o. putem ugovora o poslovnom najmu. Mjesečni iznos najma iznosi 10.000 kn + PDV 2.500 kn. Obračunat je najam za 2019. godinu. S obzirom na istek ugovora o najmu krajem prosinca 2019. godine, ugovor o najmu se neće obnavljati te društvo X d.o.o. donosi odluku o prenamjeni upotrebe zgrade, tj. sa ulaganja u nekretnine na nekretninu koju koristi vlasnik. Dana 1.1.2020. godine društvo X d.o.o. počinje koristiti zgradu u sklopu svoje redovne djelatnosti.

Budući da se ulaganje u nekretnine naknadno mjeri po trošku, prilikom reklasifikacije ne dolazi do promjene knjigovodstvene vrijednosti nekretnine. Također, nakon reklasifikacije na nekretnine koje koristi vlasnik društvo će i dalje primjenjivati model troška te je potrebno obračunati amortizaciju za cijelu 2020. godinu.

Podaci na 31.12.2019. godine su sljedeći:

Ulaganje u nekretnine	
1.	Trošak nabave zgrade = 600.000 kn + PPN 24.000 = 624.000 kn
2.	Trošak nabave zemljišta = 200.000 kn + PPN 8.000 kn = 208.000 kn
3.	Akum. amortizacija zgrade za 2018. godinu = 624.000*5%/12*6mj. = 15.600 kn
4.	Trošak amortizacije za 2019. godinu* = 624.000 kn* 5% = 31.200 kn
5.	Prihodi od najma za 2019. godinu* = 120.000 kn + PDV 30.000 kn

*radi jednostavnosti prikaza knjiženja evidentirano u ukupnom iznosu, a ne u mjesečnim iznosima

Obračun amortizacije za 2020. godinu:

Zgrada koju koristi vlasnik	
1.	Trošak nabave zgrade = 624.000 kn
2.	Knjigovodstvena vrijednost zgrade 1.1.2020. = 577.200 kn
3.	Preostali vijek upotrebe = 240 mj.-18 mj. = 222 mj.
4.	Trošak amortizacije za 2020. godinu = 31.200 kn*

*Trošak amortizacije za 2020. godinu = knjig.vrijed./preostali vijek upotrebe*12 mjeseci = 577.200/222*12 = 30.000 kn

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2019. godina				
S ⁰	Početno stanje			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	624.000,00	042	
	Ulaganja u zemljišta dana u najam	208.000,00	040	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte dane u najam	15.600,00		0492
1.	Obračun amortizacije za 2019*			
	Troškovi amortizacije ulaganja u nekretnine	31.200,00	4307	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte dane u najam	31.200,00		0492
2.	Račun za najam*			
	Potraživanje od kupaca	150.000,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	30.000,00		2600
	Prihodi od najma	120.000,00		7522
2020. godina				
1.	Reklasifikacija sa ulaganja u nekretnine na nekretnine koje koristi vlasnik 01.01.2020.			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	624.000,00		042
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte dane u najam	46.800,00	0492	
	Građevinski objekti	577.200,00	024	
	Ulaganja u zemljišta dana u najam	208.000,00		040
	Zemljište	208.000,00	020	
2.	Obračun amortizacije za 2020*			
	Troškovi amortizacije građevinskih objekata	31.200,00	4301	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	31.200,00		0260

*radi jednostavnosti prikazano je knjiženje na godišnjoj, a ne na mjesečnoj razini

Primjer 7 – Prijenos sa ulaganja u nekretnine mjerene po fer vrijednosti na zalihe

Društvo X d.o.o. ima skladište koje iznajmljuje te ga računovodstveno evidentira kao ulaganje u nekretnine. Naknadno mjerenje ulaganja u nekretnine je po fer vrijednosti.

Na dan 31.12.2019. godine fer vrijednost ulaganja u nekretnine je 850.000 kn (inicijalni trošak stjecanja je 780.000 kn). Tijekom 2020. godine društvo donosi odluku o prenamjeni nekretnine s namjerom njene prodaje kao uredskog prostora te započinje s obnovom 1.2.2020. godine. Na datum 1.2.2020. godine fer vrijednost ulaganja u nekretnine je 870.000 kn. Društvo vrši reklasifikaciju na zalihe.

Tijekom 2020. godine nastali su troškovi prenamjene (građevinarski radovi, žbukanje, instalacije, opremanje građevne jedinice i sl.) u ukupnom iznosu od 400.000 kn (uz prijenos porezne obveze). Na dan 31.12.2020. godine obnova i uređenje poslovnog prostora je još uvijek u tijeku.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2020. godina				
S ⁰	Početno stanje			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	780.000,00	042	
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam (radi svođenja na fer vrijednost)	70.000,00	0482	
1.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 01.02.2020.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam (radi svođenja na fer vrijednost)	20.000,00	0482	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	20.000,00		7673
2.	Reklasifikacija sa ulaganja u nekretnine na zalihe 01.02.2020.			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	780.000,00		042
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam	90.000,00		0482
	Zalihe - izgradnja u tijeku	870.000,00	600	
3.	Izgradnja u tijeku*			
	Zalihe - izgradnja u tijeku	400.000,00	600	
	Obveze prema dobavljačima	400.000,00		220
	Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj	100.000,00	1602	
	Obveza PDV-a za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj	100.000,00		2602

*radi jednostavnosti knjiženo direktno na zalihe, umjesto na prirodne vrste troškova te njihov naknadni prijenos na zalihe

Primjer 8 – Prijenos sa nekretnina koje koristi vlasnik na ulaganja u nekretnine (prestanak korištenja od strane vlasnika) - vrednovanje po modelu troška

Društvo X d.o.o. je kupilo nekretninu u listopadu 2017. godine te je stavljena u upotrebu. Nekretnina se sastoji od zgrade i pripadajućeg zemljišta. Ukupni troškovi stjecanja (uključujući ovisne troškove) za

zgradu iznose 800.000 kn, a za zemljište 90.000 kn. Vijek upotrebe zgrade utvrđen je u periodu od 20 godina (240 mjeseci), bez ostatka vrijednosti na kraju vijeka upotrebe. Stopa amortizacije je 5%. Društvo primjenjuje model troška kao računovodstvenu politiku naknadnog mjerenja nekretnine (zgrade i zemljišta).

Na 31.12.2019. društvo X d.o.o. je utvrdilo da je vrijednost zgrade umanjena te je utvrđen nadoknadivi iznos 690.000 kn. Vrijednost zemljišta nije umanjena. Knjigovodstvena vrijednost zgrade prije evidentiranja gubika od umanjenja iznosi 713.334 kn. Stoga je društvo priznalo gubitak od umanjenja zgrade u iznosu od 23.334 kn. Zgrada je korištena za administrativne svrhe te je društvo u 2020. godini odlučilo iznajmiti cijelu nekretninu. Prijenos sa nekretnine koju koristi vlasnik na ulaganja u nekretnine izvršen je 30.4.2020. godine. Ulaganje u nekretnine se naknadno mjeri primjenom modela troška.

Nekretnina je dana u poslovni najam društvu A d.o.o. te je ispostavljena faktura za najam za svibanj 2020. godine u iznosu od 60.000 kn + PDV 15.000 kn.

Obračunat je trošak amortizacije za 05/2020 godine u iznosu od 3.224 kn (knjigovodstvena vrijednost na datum reklasifikacije/preostali vijek upotrebe; 677.103/210 mj.).

Izračun knjigovodstvene vrijednosti zgrade na datum prijensa 30.04.2020. godine:

Period	Iznos troška amortizacije i gubitka od umanjenja	Knjigovodstvena vrijednost sa uključenim gubitkom od umanjenja
1.	2.	3.
Početno stanje	-	800.000
11-12/2017 god. – amortizacija	$800.000 * 2/12 * 5\% = 6.666$	793.334
2018. god. – amortizacija	$800.000 * 5\% = 40.000$	753.334
2019. god. – amortizacija	$800.000 * 5\% = 40.000$	713.334
2019. god. – gubitak od umanjenja*	23.334	690.000
Stanje 31.12.2019.	110.000	690.000
1-4/2020 god. – amortizacija	12.897**	677.103
Knjig. vrijed. 30.04.2020.		677.103

*Napomena: gubitak od umanjenja na 31.12.2019. godine je u potpunosti porezno nepriznati rashod jer ukupni rashodi od amortizacije i rashodi od umanjenja u 2019. godini prelaze iznos dopuštenog poreznog rashoda prema čl. 12. st. 5. Zakona. Stoga će društvo obračunati odgođenu poreznu imovinu.

**Izračun amortizacije nakon gubitka od umanjenja: Preostali vijek upotrebe = 240 mj. – 26 mj. = 214 mj.

Amortizacija za period 1-4/2020 = knjig.vrijed./preostali vijek upotrebe * broj mjeseci u 2020. god. = $690.000/214 * 4 = 12.897$ kn

S obzirom da se nakon reklasifikacije sa nekretnine koju koristi vlasnik na ulaganje u nekretnine primjenjuje model troška, **ne dolazi do promjene vrijednosti** prenesene nekretnine te se ne mijenja vrijednost te nekretnine za potrebe mjerenja ili objavljivanja. Dakle, prijenos nekretnine primjenom modela troška vrši se prema knjigovodstvenoj vrijednosti, odnosno trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i eventualne gubitke od umanjenja vrijednosti.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 980,00 kn + PDV
Tel.: 01 / 49 21 737





Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2019. godina				
S ⁰	Početno stanje			
	Zemljište	90.000,00	020	
	Građevinski objekti	800.000,00	024	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	46.666,00		0260
1.	Trošak amortizacije za 2019. godinu			
	Troškovi amortizacije građevinskih objekata	40.000,00	4301	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	40.000,00		0260
2.	Gubitak od umajenja			
	Rashodi s osnovne vrijednosnog usklađenja građevinskih objekata	23.334,00	7112	
	Vrijednosno usklađenje građevinskih objekata	23.334,00		025
2020. godina				
1.	Trošak amortizacije za 1-4/2020			
	Troškovi amortizacije građevinskih objekata	12.897,00	4301	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	12.897,00		0260
2.	Reklasifikacija sa nekretnine koju koristi vlasnik na ulaganja u nekretnine 30.04.2020.			
	Ulaganja u zemljišta dana u najam	90.000,00	040	
	Zemljište	90.000,00		020
	Građevinski objekti	800.000,00		024
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) građevinskih objekata	99.563,00		0260
	Vrijednosno usklađenje građevinskih objekata	23.334,00		025
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	677.103,00	042	
3.	Obračun amortizacije za 5/2020			
	Troškovi amortizacije ulaganja u nekretnine	3.224,00	4307	
	Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte dane u najam	3.224,00		0492
4.	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

Primjer 9 – Prijenos sa nekretnina koje koristi vlasnik na ulaganja u nekretnine (prestanak korištenja od strane vlasnika) - vrednovanje po modelu fer vrijednosti

Društvo X d.o.o. ima građevinsko zemljište čiji je ukupni trošak nabave 1.000.000 kn, a kupljeno je u srpnju 2018. godine s namjerom izgradnje poslovnog prostora za potrebe vlasnika. Na 31.03.2019. godine društvo je izvršilo revalorizaciju zemljišta te je neovisni ovlaštenu procjenitelj procijenio fer vrijednost zemljišta u iznosu od

1.100.000 kn. Društvo je priznalo revalorizacijsku rezervu u iznosu od 100.000 kn umanjeno za odgođenu poreznu obvezu u iznosu od 18.000 kn (društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%).

Zbog nedostatka financijskih sredstava društvo je u 2020. godini odustalo od izgradnje poslovnog prostora te odlučilo da će namjena zemljišta biti promijenjena. Stoga se zemljište reklasificira na ulaganje u nekretnine s namjerom povećanja tržišne vrijednosti. Reklasifikacija sa zemljišta koje koristi vlasnik na ulaganje u nekretnine izvršeno je 31.1.2020. godine.

Za politiku naknadnog ulaganja u nekretnine društvo koristi model fer vrijednosti. Neovisni ovlaštenu procjenitelj utvrdio je fer vrijednost zemljišta na datum reklasifikacije u iznosu od 980.000 kn, dok je na 31.12.2020. godine fer vrijednost zemljišta procijenjena na iznos od 995.000 kn.

Ulaganje u nekretnine je otuđeno (prodano) u siječnju 2021. godine društvu A d.o.o. (obvezniku PDV-a) za iznos od 1.080.000 kn + PDV 270.000 kn te je ostvaren neto prihod od 85.000 kn (knjigovodstvena vrijednost ulaganja u nekretnine na datum prodaje nije promijenjena u odnosu na iznos na 31.12.2020. godine).

Utvrđivanje razlike između fer vrijednosti i knjigovodstvenog iznosa:

Opis	31.01.2020.	31.12.2020.
1. Fer vrijednost	980.000	995.000
2. Knjig. iznos	1.100.000	980.000
3. Razlika (1-2)	(120.000)	15.000

S obzirom da je fer vrijednost manja od knjigovodstvene vrijednosti na datum prijenosa, društvo će izvršiti sljedeća knjiženja:

- 1) najprije za nastalu razliku smanjiti revalorizacijsku rezervu do prethodno formiranog iznosa rezerve u iznosu od 82.000 kn i odgođenu poreznu obvezu u iznosu od 18.000 kn;
- 2) preostalu razliku u iznosu od 20.000 kn priznati kao rashod.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2019. godina				
S ⁰	Početno stanje			
	Zemljište	1.000.000,00	020	
1.	Knjiženje revalorizacije 31.3.2019.			
	Vrijednosno usklađenje zemljišta (svođenje na fer vrijednost)	100.000,00	0211	
	Revalorizacijska rezerva	82.000,00		931
	Odgođena porezna obveza	18.000,00		989
2020. godina				
1.	Reklasifikacija sa zemljišta na ulaganja u nekretnine 31.01.2020.			
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	980.000,00	041	
	Zemljište	1.000.000,00		020
	Vrijednosno usklađenje zemljišta (svođenje na fer vrijednost)	100.000,00		0211
	Revalorizacijska rezerva	82.000,00		931
	Odgođena porezna obveza	18.000,00		989
	Vrijednosno usklađenje zemljišta	20.000,00	7110	

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 31.12.2020.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljište radi porasta vrijednosti (svođenja na fer vrijednost)	15.000,00	0481	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	15.000,00		7673
2021. godina				
1.	Otuđenje ulaganja u nekretnine			
	Potraživanje od kupaca	1.350.000,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	270.000,00		2600
	Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	980.000,00		041
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljište radi porasta vrijednosti (svođenja na fer vrijednost)	15.000,00		0481
	Prihodi od prodaje ulaganja u nekretnine	85.000,00		7627

Primjer 10 – Prijenos sa zaliha na ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti (početak poslovnog najma)

Na dan 31.12.2019. godine društvo X d.o.o. ima evidentiranu zgradu koju vodi kao zalihe. Zalihe su na 31.12.2019. godine vrednovane po nižoj vrijednosti od troška ili neto utržive vrijednosti te knjigovodstvena vrijednost iznosi 800.000 kn.

Tijekom siječnja 2020. godine društvo X d.o.o. je odlučilo izvršiti restrukturiranje poslovanja. Uprava društva donosi odluku da će umjesto prodaje zgrade, koja je evidentirana na poziciji zaliha namijenjenih prodaji u kratkom roku u sklopu redovnog poslovanja, poslovne prostore zgrade iznajmljivati putem ugovora o poslovnom najmu. Sklopljeni su ugovori o najmu poslovnih prostora sa početkom najma 1.3.2020. godine te je na taj dan izvršena reklasifikacija sa pozicije zaliha na ulaganje u nekretnine.

Ukupni godišnji iznos prihoda od najma za 2020. godinu iznosi 200.000 kn + PDV 50.000 kn. Ulaganja u nekretnine će se mjeriti po modelu fer vrijednosti. Na datum reklasifikacije knjigovodstvena vrijednost zgrade nije promijenjena u odnosu na 31.12.2019. godine te iznosi 800.000 kn, a temeljem procjene neovisnog ovlaštenog procjenitelja fer vrijednost je utvrđena u iznosu od 825.000 kn. Na datum bilance 31.12.2020. godine izvršena je nova procjena od strane procjenitelja te je utvrđena fer vrijednost 840.000 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2020. godina				
S ⁰	Početno stanje			
	Zalihe – građevinski objekti za prodaju	800.000,00	630	
1.	Reklasifikacija sa zaliha na ulaganja u nekretnine 01.03.2020.			
	Ulaganja u građevinske objekte dane u najam	825.000,00	042	
	Zalihe – građevinski objekti za prodaju	800.000,00		630
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	25.000,00		7673
2.	Račun za najam*			
	Potraživanje od kupaca	250.000,00	120	
	Obveza za PDV za isporuke usluga u RH	50.000,00		2600
	Prihodi od najma	200.000,00		7522
3.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost ulaganja u nekretnine 31.12.2020.			
	Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte dane u najam (radi svođenja na fer vrijednost)	15.000,00	0482	
	Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	15.000,00		7673

* radi jednostavnosti prikazano je knjiženje na godišnjoj, a ne na mjesečnoj razini

8. Zaključak

Ulaganja u nekretnine odnose se na nekretnine koje su nabavljene ili izgrađene s ciljem ostvarivanja prihoda od najma ili porasta njihove tržišne vrijednosti. Dakle, razlikuju se od nekretnina koju koristi vlasnik u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe ili koje se namijenjene prodaji u sklopu redovnog poslovanja. Stoga je potrebno definirati njihovu namjeru prilikom početnog priznavanja kako bi se primijenili zahtjevi odgovarajućih standarda. Ulaganja u nekretnine mogu se naknadno mjeriti po metodi troška ili fer vrijednosti. Kod primjene modela fer vrijednosti društvo ne obračunava amortizaciju, a prihodi i rashodi od promjene fer vrijednosti priznaju u račun dobiti i gubitka. Nakon početne klasifikacije društvo može donijeti odluku o prenamjeni nekretnine, što će uglavnom zahtijevati primjenu drugog odgovarajućeg računovodstvenog standarda.

Bilješke
