



Najčešće računovodstvene pogreške prilikom evidentiranja zemljišta i građevinskih objekata

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Dugotrajna materijalna imovina je imovina namijenjena za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe i koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja te je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti poduzetnika. Računovodstvo nekretnina, tj. zemljišta i građevinskih objekata uređeno je MRS-om 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema, odnosno HSFI-om 6 – Dugotrajna materijalna imovina, te MRS-om 40 – Ulaganja u nekretnine, odnosno istoimenim HSFI-om 7, koji uređuju priznavanje imovine, utvrđivanje njezine knjigovodstvene vrijednosti, amortizacije i gubitaka zbog umanjenja koje je potrebno priznati u vezi s time. Međutim, u praksi vrlo često dolazi do odstupanja od zahtjeva računovodstvenih standarda. U radu autorica ukazuje na neke od češćih pogrešaka prilikom računovodstvenog evidentiranja nekretnina, tj. zemljišta i građevinskih objekata, a vezano uz početno priznavanje i mjerenje te naknadno mjerenje imovine, kao i drugih transakcija povezanih s tom vrstom imovine. Uz pomoć primjera pojašnjava se na koji način transakcije ispravno evidentirati sukladno računovodstvenim propisima, uvažavajući i određene zahtjeve i odredbe poreznih propisa.

1. Zemljište nije evidentirano zasebno od građevinskog objekta

Zemljište i građevinski objekt, čak i ako se nabavljaju zajedno, potrebno je zasebno obračunati i u poslovnim knjigama iskazati odvojeno. U slučaju da je u kupoprodajnom ugovoru utvrđena jedinstvena cijena za cijelu nekretninu, ili ako na računu nije zasebno iskazana vrijednost zemljišta i zgrada (te prodavatelj isto nije u mogućnosti učiniti), prilikom početnog priznavanja potrebno je ukupnu **kupoprodajnu vrijednost rasporediti** na zemljište i zgrade temeljem procjene. Podjela ukupne vrijednosti stečene imovine na zasebne dijelove imovine je bitna kako bi se utvrdila osnovica za obračun amortizacije, pa je zemljište potrebno zasebno evidentirati od građevinskog objekta budući da zemljište ne podliježe obračunu amortizacije.

Navedeni računovodstveni tretman u skladu je s toč. 58. MRS-a 16 koja navodi da su zemljište i zgrade razdvojiva imovina te je s njima potrebno postupati odvojeno, čak i ako su nabavljeni zajedno.

Uz nekoliko iznimaka, kao što su kamenolomi i odlagališta otpada, zemljište ima neograničeni korisni vijek uporabe i stoga se ne amortizira. Zgrade imaju ograničeni korisni vijek uporabe i stoga je to imovina koja se amortizira.

Primjer 1. - Evidentiranje nabave građevinskog objekta

Društvo X d.o.o. je tijekom 2021. godine, u postupku javne dražbe, steklo nekretninu (zemljište i građevinski objekt). Građevinski objekt sagrađen je do 31.12.1997. godine. U postupku javne dražbe postignuta je ukupna cijena nekretnine u iznosu od 1.500.000 kn. Kao osnovicu za utvrđivanje poreza na promet nekretnina, porezna uprava je prihvatila cijenu ugovorenu u postupku javne dražbe. Porez na promet nekretnina obračunat je po stopi od 3% te temeljem Rješenja porezne uprave iznosi 45.000 kn.

S obzirom na ugovorenu jedinstvenu cijenu, društvo X d.o.o. mora ukupni trošak stjecanja nekretnine u iznosu od 1.545.000 kn rasporediti na dio koji se odnosi na zemljište i na dio koji se odnosi na tvorničku zgradu. Prema procjeni procjenitelja, na vrijednost zgrade



odnosi se 35% ukupne vrijednosti, a na zemljište 65%, te su utvrđene sljedeće vrijednosti:

- vrijednost zgrade = 35% x 1.500.000 = 525.000 kn
- vrijednost zemljišta = 65% x 1.500.000 = 975.000 kn

Na isti način potrebno je rasporediti i porez na promet nekretnina, te za zgradu iznosi 15.750 kn (35% x 45.000 kn), odnosno za zemljište 29.250 kn.

Ukupna vrijednost stečenog zemljišta je 1.004.250 kn, a građevinskog objekta 540.750 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Kupnja nekretnine			
	■ zemljište u pripremi	975.000,00	0550	
	■ građevinski objekti u pripremi	525.000,00	0552	
	■ obveze prema dobavljačima	1.700.000,00		220
2.	Porez na promet nekretnina			
	■ zemljište u pripremi	29.250,00	0550	
	■ građevinski objekti u pripremi	15.750,00	0552	
	■ porez na promet nekretnina	45.000,00		2640
3.	Plaćanje obveza			
	■ obveze prema dobavljačima	1.500.000,00	220	
	■ obveze za porez na promet nekretnina	45.000,00	2640	
	■ žiro račun	1.545.000,00		1000
4.	Nekretnina je spremna za upotrebu			
	■ zemljište u pripremi	1.004.250,00		0550
	■ zemljište	1.004.250,00	0201	
	■ građevinski objekti u pripremi	540.750,00		0552
	■ tvornička zgrada	540.750,00	0241	

2. Porez na promet nekretnina iskazan je kao rashod razdoblja

Prilikom stjecanja nekretnina, sukladno odredbama čl. 5. Zakona o porezu na promet nekretnina¹, predmet oporezivanja je promet nekretnina na koje prilikom stjecanja nije plaćen porez na dodanu vrijednost. Obveznik poreza na promet nekretnina je stjecatelj nekretnine. Osnovica za obračun poreza je tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze. Porezna uprava, u pravilu, osnovicu za oporezivanje utvrđuje iz isprave o stjecanju, uz uvjet da je ukupni iznos ugovorene naknade približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu.

Sukladno računovodstvenim standardima, porez na promet nekretnina potrebno je **uključiti u trošak nabave** imovine (toč. 6.20. HSF-a 6 i toč. 16. MRS-a 16), koji navode da se dugotrajna materijalna imovina početno mjeri po trošku nabave koji, između ostaloga, uključuje i nepovratne poreze.

Dakle, porez na promet nekretnina u poslovnim knjigama kupca (stjecatelja) nekretnine potrebno je uključiti u nabavnu vrijednost nekretnine (kao što je prikazano u prethodnom primjeru), a ne kao rashod razdoblja.

3. Vodni i komunalni doprinos uključeni su u vrijednost zemljišta

Vodni i komunalni doprinosi potrebno je uključiti u vrijednost zgrade zbog toga što se vodni doprinos plaća na gradnju građevine za koju se donosi ili je donesen akt za građenje, a komunalni doprinos plaća vlasnik građevne čestice na kojoj se gradi, odnosno investitor, a obračunava se u skladu s obujmom, tj. po m³ građevine koja se gradi na građevnoj čestici. Stoga, budući da su ovi doprinosi **vezani uz građevinu** potrebno ih je evidentirati kao povećanje vrijednosti zgrade u pripremi, a ne kao povećanje vrijednosti zemljišta.

Općenito, u troškove nabave zemljišta potrebno je uključiti nabavnu vrijednost zemljišta (ugovorna cijena), porez na promet nekretnina, troškove agenata za kupnju (tj. troškove vezane za zaključenje transakcije i stjecanje vlasništva), troškove geodeta, troškove javnog bilježnika, pravne pristojbe vezano za upis zemljišta u zemljišne knjige, itd., odnosno sve troškove koji su po svom karakteru izravno vezani uz stjecanje zemljišta. Uobičajeno, takvi se troškovi najprije evidentiraju na kontu 0550 – *Zemljišta u pripremi* te se po stavljanju imovine u upotrebu iskazuju na kontu 020 – *Zemljišta*.

Nadalje, troškovi izgradnje zgrada trebaju uključivati sve troškove vezane uz izgradnju zgrada, kao što su troškovi projektiranja i gradnje, idejni i glavni projekt, troškovi nastali pri izradi planova, specifikacija, nacrti, komunalne infrastrukture, energetskih priključaka, troškovi građevinskih dozvola, arhitektonske i inženjerske naknade za projektiranje i nadzor tijekom izgradnje, konzultantske naknade vezane za izgradnju, itd. Uobičajeno, takvi se troškovi najprije evidentiraju na kontu 0552 – *Građevinski objekti u pripremi* te se po stavljanju imovine u upotrebu iskazuju na kontu 024 – *Građevinski objekti*. Skrećemo pozornost da u vrijednost građevinskog objekta nije moguće uključiti troškove nastale s osnove čuvanja i osiguranja građevine tijekom gradnje, troškove promidžbe novog objekta, administrativne troškove, troškove uprave i prodaje, tj. sve one troškove koji nisu u izravnoj vezi s građenjem nekretnine.

4. Troškovi uređenja okoliša zgrade priznati kao biološka imovina

Subjektima mogu nastati izdaci vezani uz uređenje okoliša, primjerice za sadnju cvijeća i drugog ukrasnog bilja, stabala i sl. Vrlo često se takva ulaganja pogrešno evidentiraju kao biološka imovina i amortiziraju. Međutim, ovu vrstu ulaganja potrebno je evidentirati kao **troškove razdoblja** u kojemu su nastali, a ne kao stavku dugotrajne materijalne imovine, budući da ne zadovoljavaju definiciju biološke imovine iz MRS-a 41 – *Poljoprivreda*, odnosno HSF-a 17 – *Poljoprivreda*. Naime, biološka imovina se, između ostaloga, odnosi na drveće na plantažama, višegodišnje nasade od kojih subjekt očekuje povećanje budućih ekonomskih koristi, kroz ostvarenje prinosa i priljeva novčanih sredstava. Namjena uređenja okoliša oko zgrade nije uglavnom vezana uz sadnju biljaka od kojih će subjekt ubirati plodove i plasirati ih na tržištu, odnosno od kojih će ostvarivati prinose i ekonomske koristi, stoga tako nastale troškove treba evidentirati kao rashod razdoblja.



Objavite financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **980⁰⁰ kn + PDV**

T: **01 / 49 21 737**

¹ Zakon o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 115/16 - 106/18)

Primjer 2. - Troškovi uređenja okoliša zgrade

Društvo X d.o.o. je primilo račun za uređenje okoliša nove zgrade u ukupnom iznosu od 30.000,00 kn (24.000 kn + PDV 6.000 kn), a koji se odnosi na kupnju sadnica stabala i raznog ukrasnog bilja. Račun je plaćen.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun za uređenje okoliša zgrade			
	■ ostale usluge	24.000,00	419	
	■ pretporez od primljenih isporuka u tu- zemstvu	6.000,00	1600	
	■ obveze prema dobavljačima	30.000,00		220
2.	Plaćanje obveza			
	■ obveze prema dobavljačima	30.000,00	220	
	■ žiro račun	30.000,00		100

5. Imovina se ne razdvaja na značajne dijelove koji se zasebno amortiziraju

Prema odredbama toč. 6.41. i 6.42. HSFI-a 6 i toč. 44. MRS-a 16, svaki dio pojedinog predmeta imovine s troškom nabave koji je značajan u odnosu na ukupnu vrijednost pojedinog predmeta imovine treba pri početnom priznavanju rasporediti na njihove značajne dijelove, priznati i amortizirati zasebno svaki dio.

Međutim, u vezi s takvim komponentnim pristupom u vezi početnog priznavanja imovine, računovodstveni standardi ne propisuju točno koji dijelovi zgrade trebaju biti zasebno evidentirani, već daju sljedeće preporuke vezane uz amortizaciju imovine:

- 1) Svaki dio pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine s troškom nabave koji je značajan u odnosu na ukupnu vrijednost pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba amortizirati zasebno.
- 2) Poduzetnik raspoređuje početno priznati iznos svakog pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio.
- 3) Značajan dio predmeta dugotrajne materijalne imovine može imati jednak vijek upotrebe i metodu amortizacije kao neki drugi značajni dio predmeta dugotrajne materijalne imovine. Takvi značajni dijelovi predmeta imovine mogu se grupirati zajedno u svrhu utvrđivanja iznosa amortizacije.

Nadalje, pri raspoređivanju značajnih dijelova zgrade za računovodstvene svrhe, korisno je uzeti u obzir i potrebu za zamjenom pojedinih dijelova zgrade tijekom korisnog vijeka trajanja. Primjerice, čvrsti zidovi, podovi i strop mogu se koristiti tijekom duljeg vremenskog razdoblja te zamijeniti kasnije od gipsanih ploča i sustava grijanja. Prema tome, komponentni pristup koji se koristi u svrhu određivanja zamjenskih dijelova ne ovisi o trošku pojedinog dijela u usporedbi s troškovima ukupne zgrade.

Prema praksi, dijelovi zgrade mogu se identificirati na sljedeći način:

- Prijedlog 1 :

Ovaj pristup daje detaljniji pregled i predlaže podjelu na sljedeće komponente zgrade i evidentiranje kao zasebne stavke: vanjski zidovi (opće konstrukcije), unutarnji zidovi (unutarnje

konstrukcije), prozori i vrata, krov i odvodnja, stubište, dizala, klima, grijanje, vodni sustav, električni sustav, zaštita od požara, ostalo.

- Prijedlog 2 :

Ovaj pristup ne daje detaljne informacije, ali pruža dovoljno pojedinosti za ispravno postupanje. Koristi se češće zbog jednostavnosti i praktičnosti. Sljedeći dijelovi bi mogli biti odvojeno iskazani: vanjski zidovi, vrata i prozori; unutarnji zidovi, vrata i prozori; grijanje i drugi tehnički sustavi; sanitarije, ostalo.

5. Pogrešno evidentiranje naknadnih izdataka

Prema odredbama toč. 12. MRS-a 16 i toč. 6.19. HSFI-a 6, subjekt može naknadne izdatke priznati u trošak nabave imovine jedino ako su zadovoljeni određeni uvjeti, i to:

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

Uzimajući u obzir navedeno, troškove tekućeg i investicijskog održavanja potrebno je evidentirati kao rashod razdoblja, dok će se izdaci kojima se poboljšava stanje imovine iznad njenog početno procijenjenog standarda uspjeha, tj. standarda u trenutku prije samog nastanka naknadnog izdatka, priznati kao imovina.

Primjer 3. - Troškovi održavanja zgrade

Društvu X d.o.o. su tijekom 2020. godine nastali sljedeći izdaci vezani uz održavanje nekretnine koje je potrebno priznati kao rashod razdoblja:

- bojanje zidova u vrijednosti od 30.000 kn (primjenjuje se prijenos porezne obveze),
- lakiranje parketa 15.000 kn (društvo izvođač nije u sustavu PDV-a).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača – soboslikarski radovi			
	■ usluge tekućeg održavanja (soboslikarski radovi)	30.000,00	4120	
	■ obveze prema dobavljačima	30.000,00		220
	■ pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	7.500,00	1602	
	■ obveze za PDV za primljene isporuke u RH za koju PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	7.500,00		2602
2.	Račun dobavljača – lakiranje parketa			
	■ usluge tekućeg održavanja (lakiranje parketa)	15.000,00	412	
	■ obveze prema dobavljačima	15.000,00		220

Primjer 4. - Povećanje vrijednosti zgrade

Društvu X d.o.o. su tijekom 2021. godine nastali izdaci vezani uz rekonstrukciju, adaptaciju i nadogradnju objekta u ukupnom iznosu od 300.000 kn (primjenjuje se prijenos porezne obveze). Ovi izdaci zadovoljavaju uvjete priznavanja kao povećanja vrijednosti nekretni-



ne. Uslijed naknadnih izdataka ne produljuje se vijek upotrebe postojeće nekretnine.

Početno stanje građevinskog objekta prije prijenosa imovine (naknadnih izdataka) iz pripreme u upotrebu je sljedeće: trošak nabave 2.000.000 kn, akumulirani ispravak vrijednosti 800.000 kn, procijenjeni vijek upotrebe 20 godina (stopa amortizacije je 5%). Postojeći objekt je u upotrebi 8 godina. Naknadni izdaci su preneseni iz pripreme u upotrebu te će se amortizirati u preostalom vijeku upotrebe postojećeg građevinskog objekta. Prijenos u upotrebu je izvršen 30.06.2021. godine.

Utvrđivanje troška amortizacije u preostalom vijeku upotrebe:

- Knjigovodstvena vrijednost objekta = 1.500.000 kn
- Preostali vijek upotrebe = 12 godina
- Godišnji iznos amortizacije u preostalom vijeku upotrebe = $1.500.000/12$ godina = 125.000 kn godišnje
- Iznos amortizacije za 2021. godinu (srpanj-prosinac 2021. godine) = 62.500 kn

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje građevinskog objekta prije naknadnih izdataka			
	■ građevinski objekti	1.000.000,00	024	
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	500.000,00		026
2.	Naknadni izdaci			
	■ građevinski objekti u pripremi	300.000,00	0552	
	■ obveze prema dobavljačima	300.000,00		220
	■ pretprez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	75.000,00	1602	
	■ obveze za PDV za primljene isporuke u RH za koju PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	75.000,00		2602
3.	Prijenos imovine u upotrebu			
	■ građevinski objekti	300.000,00	024	
	■ građevinski objekti u pripremi	300.000,00		0552
4.	Trošak amortizacije			
	■ trošak amortizacije	62.500,00	430	
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	62.500,00		026

Nadalje, prema odredbama toč. 13. i toč. 14. MRS-a 16, sastavni dijelovi nekih predmeta nekretnina mogu zahtijevati zamjenu značajnih dijelova u redovitim vremenskim razmacima ili je potrebno obavljati redovne preglede bez obzira koji su dijelovi bili zamijenjeni, kako bi se imovina i dalje mogla koristiti. U knjigovodstvenu vrijednost imovine potrebno je priznati trošak zamijenjenog dijela imovine kako je on nastao te trošak pregleda, ako su zadovoljeni uvjeti priznavanja iz toč. 7. MRS-a 16 i toč. 6.19. HSFI-a 16, te otkopisati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela, kao i preostalu vrijednost prijašnjeg troška pregleda.

6. Utvrđivanje osnovice za amortizaciju

Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezina korisnog vijeka upotrebe. Osnovica za obračun amor-

tizacije je amortizacijski iznos koji je jednak trošku nabave imovine umanjenom za ostatak vrijednosti (toč. 6.3. i 6.4. HSFI-a 6, odnosno toč. 6. MRS-a 16). Međutim, često se procijenjeni ostatak vrijednosti imovine ne uzima u obzir prilikom utvrđivanja amortizacijskog iznosa iz razloga što računovodstveni standardi navode da je često ostatak vrijednosti imovine u praksi neznatan te se stoga smatra beznačajnim. Međutim, ukoliko se procijeni da je ostatak vrijednosti značajan, potrebno ga je uzeti u obzir prilikom utvrđivanja amortizacijskog iznosa.

Ostatak vrijednosti imovine zapravo predstavlja procijenjeni iznos koji bi poduzetnik u ovome trenutku dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, uz uvjet da je imovina već sada one starosti i u onom stanju kakvo se očekuje na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe (toč. 6.14. HSFI-a 16, toč. 6. MRS-a 16). Taj ostatak vrijednosti potrebno je preispitati barem jednom na kraju svakog izvještajnog razdoblja, a u slučaju da se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene je potrebno priznati kao promjene u računovodstvenim procjenama, sukladno odredbama HSFI-a 3, odnosno MRS-a 8 (toč. 51. MRS-a 16, toč. 6.46. HSFI-a 16).

Primjer 5. - Utvrđivanje amortizacijskog iznosa

Društvo X d.o.o. kupilo je zgradu nabavne vrijednosti 800.000 kn. Procijenjeni ostatak vrijednosti je 40.000 kn, a korisni vijek upotrebe je 20 godina. Zgrada je stavljena u upotrebu 30.06.2021. godine.

U skladu s računovodstvenim standardima, osnovica za obračun amortizacije (amortizacijski iznos) zgrade iznosi 760.000 kn (800.000 kn – 40.000 kn) te je trošak amortizacije za 2021. godinu utvrđen u iznosu od 19.000 kn ($760.000 * 5\% / 12$ mj. * 6 mj.).

Ukoliko se procijenjeni ostatak vrijednosti zanemari prilikom utvrđivanja osnovice za amortizaciju, trošak amortizacije za 2021. godinu iznosio bi 20.000 kn ($800.000 * 5\% / 12$ mj. * 6 mj.).

7. Stopa amortizacije se utvrđuje prema poreznim propisima

Računovodstveni standardi navode da je imovinu potrebno amortizirati tijekom njenog korisnog vijeka upotrebe, tj. u razdoblju u kojem subjekt očekuje koristiti imovinu. U skladu sa time, amortizacijski iznos pojedine imovine potrebno je sustavno rasporediti tijekom njenog korisnog vijeka upotrebe (toč. 6.11. i 6.45. HSFI-a 6; toč. 6. i 50. MRS-a 16). Međutim, vrlo često se događa da se stopa amortizacije odnosno vijek upotrebe imovine određuje prema stopama amortizacije koje su propisane isključivo za porezne svrhe.

Skrećemo pozornost da je primarno potrebno primijeniti računovodstvene zahtjeve, a zatim, prilikom izrade PD prijave, obračunati porezne efekte, ukoliko postoje. Porezni tretman troška amortizacije propisan je čl. 12. Zakona o porezu na dobit², odnosno čl. 22. Pravilnika o porezu na dobit³.

Ako subjekt za računovodstvene potrebe primjenjuje stope amortizacije koje su niže od porezno dopuštenih, nije potrebno uvećati osnovicu poreza na dobit. Jedino u slučaju da subjekt imovinu amortizira po stopama iznad propisanih, tj. iznad najviše dopustivih stopa (čl. 12. st. 5. i 6. Zakona o PD-u) ili primjenom neke druge metode amortizacije u odnosu na propisanu linearnu metodu te tako izračunati iznos amortizacije prelazi najviše dopustivi iznos primjenom udvostručene svote, potrebno je uvećati osnovicu poreza na dobit na red.br. 18. Obrasca PD.

2 Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 - 138/20; u nastavku: Zakon o PD)

3 Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 - 1/21; u nastavku: Pravilnik o PD)

8. Prestanak obračuna amortizacije kada se imovina prestaje koristiti

Vrlo često, kada se imovina prestaje koristiti i kada se povlači iz upotrebe, subjekt prestaje s obračunom amortizacije iako navedeno nije u skladu s toč. 55. MRS-a 16 i toč. 6.47. HSFI-a 6. Naime, takva imovina se i dalje treba amortizirati, osim ako ranije nije u potpunosti amortizirana.

U skladu s odredbama računovodstvenih standarda, amortizacija imovine prestaje prije datuma kad je imovina razvrstana kao imovina namijenjena prodaji i datuma prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je raniji.

9. Promjena stopa amortizacije kako bi se manipuliralo rezultatom

U praksi, vrlo često se vrše promjene stopa amortizacije, i to najčešće na način da se produlji vijek upotrebe imovine i time snizi stopa amortizacije. Posljedica ovakve izmjene stopa amortizacije je povećanje poslovnog rezultata. Iako računovodstveni standardi zahtijevaju redovito pregledavanje procijenjenog korisnog vijeka trajanja imovine na kraju svakog izvještajnog razdoblja, svakako se ovaj zahtjev ne smije koristiti za manipulativne svrhe, već se vijek upotrebe imovine treba promijeniti ako za to postoje objektivni razlozi.

Naime, računovodstveni standardi nalažu da se na kraju svake godine treba preispitati korisni vijek upotrebe imovine (toč. 6.46. HSFI-a 6 i toč. 51. MRS-a 16), te se stope amortizacije mogu promijeniti isključivo ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena. Promjena procijenjenog vijeka upotrebe ili očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi utjelovljenih u imovini koja se amortizira utječe na rashod amortizacije u tekućem razdoblju i u svakom budućem razdoblju tijekom preostalog vijeka upotrebe te imovine, a sukladno HSFI-u 3 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, odnosno MRS-u 8, takva se promjena tretira kao promjena računovodstvene procjene i potrebno je u bilješkama uz financijske izvještaje uključiti određene objave (npr. potrebno je objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene, koja ima učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak na buduća razdoblja).

Također, subjekt mora donijeti odluku o promjeni vijeka upotrebe (stope amortizacije) u kojoj je potrebno obrazložiti zbog čega je došlo do promjene u procjeni. Isto je potrebno učiniti i ako naknadno dolazi do promjene metode amortizacije.

10. Ne provodi se umanjenje vrijednosti imovine

Sukladno odredbama toč. 6.51. HSFI-a 6 i toč. 63. MRS-a 16 (uz uvažavanje odredbi MRS-a 36 - *Umanjenje imovine*), na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da vrijednost neke imovine možda umanjena. U slučaju da takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine. Nadoknadivi iznos utvrđuje se kao fer neto prodajna vrijednost imovine ili vrijednost u upotrebi, ovisno o tome koja je viša.

Fer neto prodajna vrijednost predstavlja iznos koji se može dobiti od prodaje imovine u tržišnoj transakciji između obaviještenih i nepovezanih strana, umanjena za troškove prodaje. Vrijednost u upotrebi je sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova, za koji se očekuje da će proizaći iz neprestane upotrebe nekog oblika imovine i njegovog otuđenja na kraju njegovog korisnog vijeka trajanja.

Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.

Međutim, u slučaju da je nadoknadivi iznos manji od knjigovodstvene vrijednosti, potrebno je priznati gubitak od umanjenja imovine.

Skrećemo pozornost da je potrebno voditi računa o ispravnosti računovodstvenog tretmana gubitka od umanjenja imovine, ovisno o tome je li imovina prethodno bila revalorizirana na više ili ne. Naime, za imovinu koja nije prethodno revalorizirana, umanjenje se evidentira kao rashod razdoblja, uvažavajući odredbe poreznih propisa (čl. 12. Zakona o PD, čl. 22. Pravilnika o PD), dok se za imovinu koja je prethodno bila revalorizirana na više, s gubitkom od umanjenja treba postupati kao sa smanjenjem revalorizacije. Drugim riječima, kad se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.

Nadalje, skrećemo pozornost na odredbe poreznih propisa koje u čl. 12. st. 22. Zakona o PD-u i čl. 22. st. 12. Pravilnika o PD-u navode da se razlika između iznosa utvrđenog vrijednosnim usklađenjem dugotrajne imovine i iznosa utvrđenog primjenom propisanih amortizacijskih stopa iz čl. 12. st. 5. Zakona o PD-u smatra porezno nepriznatim rashodom, osim u slučaju nastanka izvanrednog oštećenja na temelju vjerodostojne dokumentacije (čl. 22. st. 1. Pravilnika o PD-u). Za porezno nepriznati rashod potrebno je uvećati poreznu osnovicu u Obrascu PD (red. br. 18. - *Amortizacija iznad propisanih stopa*). Također, i vrijednosno usklađenje zemljišta, sukladno Mišljenju Porezne uprave, smatra se porezno nepriznatim rashodom⁴. Stoga je uz prijavu poreza na dobit potrebno dostaviti posebnu evidenciju o iznosima porezno priznatih rashoda amortizacije dugotrajne imovine utvrđene na način propisan čl. 12. Zakona o PD-u te iznose vrijednosnog usklađenja, od početka korištenja određene dugotrajne imovine.

Primjer 6. - Umanjenje vrijednosti imovine

Društvo X d.o.o. uočilo je indikatore umanjenja imovine te vrši procjenu vrijednosti nekretnina za što je angažiralo neovisnog procjenitelja. Neto knjigovodstvena vrijednost zgrade je 900.000 kn (nabavna vrijednost zgrade je 1.200.000 kn, ispravak vrijednosti 300.000), a vrijednosti zemljišta 200.000 kn. Stopa amortizacije zgrade je 5% (vijek upotrebe 20 godina). Na dan 31.12.2020. godine utvrđena je nadoknadiva vrijednost zgrade u iznosu od 760.000 kn te zemljišta u iznosu od 160.000 kn.

Društvo priznaje gubitak od umanjenja zgrade u iznosu od 140.000 kn te gubitak od umanjenja zemljišta u vrijednosti od 40.000 kn.

4 Mišljenje Porezne uprave, broj klase: 410-01/13-01/598; Ur. br.: 513-07-21-01/13-2, Zagreb, 20.02.2013.



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje prije vrijednosnog usklađenja			
	■ građevinski objekti	1.200.000,00	024	
	■ zemljište	200.000,00	020	
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	300.000,00		026
2.	Umanjenje vrijednosti imovine			
	■ vrijednosno usklađenje zemljišta	40.000,00	7111	
	■ vrijednosno usklađenje zemljišta	40.000,00		021
	■ vrijednosno usklađenje građevinskih objekata	140.000,00	7112	
	■ vrijednosno usklađenje građevinskih objekata	140.000,00		026

Također, s obzirom da je vrijednost građevinskog objekta umanjena, potrebno je utvrditi novi iznos amortizacije za buduća razdoblja. Knjigovodstvena vrijednost zgrade na 31.12.2020. nakon vrijednosnog usklađenja iznosi 760.000 kn. Preostali vijek upotrebe je 15 godina. Nova godišnja amortizacija u preostalom vijeku upotrebe = $760.000/15 = 50.666,66$ kn godišnje. Nova stopa amortizacije = $50.666,66/1.200.000 = 4,22\%$.

11. Pogreške kod kapitalizacije troškova posudbe

Ovisno o tome je li subjekt obveznik MSFI-a ili HSFI-a, potrebno je obratiti pozornost na različitosti obveznog računovodstvenog tretmana troškova posudbe. Naime, obveznici primjene MSFI-a moraju kapitalizirati troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, tj. takve troškove potrebno je uključiti u trošak nabave te imovine (toč. 8. MRS-a 23 – *Troškovi posudbe*). Obveznici primjene HSFI-a, u skladu s toč. 6.23. HSFI-a 6, imaju mogućnost izbora, što znači da je računovodstvenom politikom potrebno propisati hoće li se troškovi posudbe kapitalizirati ili ne.

Jedan od osnovnih uvjeta za kapitalizaciju troškova posudbe je postojanje kvalificirane imovine. Prema definiciji iz HSFI-a, kvalificirana imovina je imovina kojoj je potrebno znatno vremensko razdoblje (više od jedne godine) kako bi bila spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju (toč. 16.36. HSFI-a 16 - *Rashodi*), dok MRS 23 ne navodi uvjet više od godine dana.

Nadalje, prilikom utvrđivanja troškova posudbe koji se mogu kapitalizirati potrebno je obratiti pozornost radi li se o posudbi koja je izričito namijenjena za nabavu tog sredstva ili se radi o posudbi opće namjene. Ako se radi o posudbi opće namjene, potrebno je najprije utvrditi stopu kapitalizacije i iznos izdataka za tu imovinu, kako bi se utvrdio iznos troškova posudbe koji se može kapitalizirati, a koji je potrebno priznati kao rashod razdoblja. Također potrebno je ispravno odrediti datum početka i prestanka kapitalizacije, uzimajući u obzir standardom propisane uvjete.

Primjer 7. - Kapitalizacija troškova posudbe

Društvo X d.o.o. je obveznik HSFI-a te je 01. travnja 2021. godine uzelo bankovni kredit u iznosu od 1.000.000 kn, uz kamatnu stopu od 5% godišnje. Namjena kredita je financiranje izgradnje upravne zgrade, tj. radi se o izravnoj posudbi za točno određenu kvalificiranu

imovinu. Sukladno svojoj računovodstvenoj politici, društvo X d.o.o. kapitalizira troškove posudbe. Izgradnja je započela 15. travnja 2021. godine od kada su zadovoljeni svi uvjeti za kapitalizaciju (iako su sredstva u potpunosti povučena ranije). Društvo je privremeno uložilo iznos od 200.000 kn u periodu 15. travnja – 30. lipanj 2021. godine, po stopi od 1% godišnje.

Na 31.12.2021. zgrada je još uvijek u izgradnji, a očekuje se da će biti gotova u lipnju 2022. godine. Koliki iznos troškova posudbe je prihvatljiv za kapitalizaciju za godinu koja je završila 31. prosinca 2021. godine, uz uvjet da je posudba korištena samo za financiranje kvalificirane imovine?

Izračun:

- Banka je za 2021. godinu obračunala ukupne troškove posudbe u iznosu od 37.671,23 kn ($1.000.000 \cdot 5\% / 365 \text{ dana} \cdot 275 \text{ dana}$).
- Troškovi kamata prihvatljivi za kapitalizaciju:
 - troškovi obračunati od trenutka kada su zadovoljeni uvjeti za kapitalizaciju, tj. od 15. travnja 2021. godine = $1.000.000 \text{ kn} \cdot 5\% / 365 \text{ dana} \cdot 260 \text{ dana} = 35.616,44 \text{ kn}$
 - prihodi od kamata na uložena sredstva = $200.000 \text{ kn} \cdot 1\% / 365 \text{ dana} \cdot 77 \text{ dan} = 421,92 \text{ kn}$
 - troškovi kamata koji se mogu kapitalizirati za 2021. godinu = $35.616,44 \text{ kn} - 421,92 \text{ kn} = 35.194,52 \text{ kn}$
- Troškovi posudbe koji se ne mogu kapitalizirati, već će se priznati u računu dobiti i gubitka, ukupno iznose 2.476,71 kn, a sastoji se od:
 - troškova kamata za period od 1.04.-15.04.2021. godine u iznosu od 2.054,79 kn ($1.000.000 \text{ kn} \cdot 5\% / 365 \text{ dana} \cdot 15 \text{ dana}$), s obzirom da nisu zadovoljeni uvjeti za kapitalizaciju
 - troškova kamata u iznosu od 421,92 kn, s obzirom da je u istom periodu ostvaren prihod od uloženi sredstava u iznosu od 421,92 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Primitak kredita			
	■ žiro račun	1.000.000,00	100	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	1.000.000,00		982
2.	Oročenje sredstava			
	■ dani depoziti u zemlji u bankama	200.000,00	1571	
	■ žiro račun	200.000,00		100
2a.	Istek depozita			
	■ žiro račun	200.421,92	100	
	■ dani depoziti u zemlji u bankama	1.500.000,00		1571
	■ prihodi od kamata	421,92		776
3.	Evidentiranje troškova posudbe			
	■ građevinski objekti u pripremi	35.194,52	0552	
	■ troškovi kamata	2.476,71	723	
	■ obveze za ugovorne kamate prema bankama u zemlji	37.671,23		2003

Također, kada se prilikom izgradnje građevinskog objekta koristi rad vlastitih zaposlenika, troškove rada moguće je kapitalizirati, pri tome vodeći računa da se kapitalizira bruto iznos plaće, ali ne i troškovi božićnica, regresa i druga materijalna prava zaposlenika koja su im isplaćena. Prema tome, moguće je kapitalizirati sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju naknadu za rad (primjerice osnovna plaća, dodaci na plaću za prekovremeni rad, stimulativni dio plaće,

minuli rad, rad blagdanima), pri čemu se nadoknade, potpore i darovi (primjerice dnevnice, božićnice, regres, jubilarne nagrade, prijave s posla i na posao i sl.) neće uzeti u obzir prilikom izračuna, budući da predstavljaju materijalna prava radnika, a ne sastavni dio plaće.

12. Efekt prestanka priznavanja imovine je iskazan po bruto principu

Imovina se mora prestati priznavati u trenutku otuđivanja ili kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja te imovine. Dobitke i gubitke koji proizlaze iz prestanka priznavanja imovine potrebno je utvrditi kao razliku između iznosa koji se prima za otuđenu imovinu, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. Dakle, dobiti ili gubici od otuđenja imovine moraju se priznati u neto principu (toč. 6.64. HSFI-a 6 i toč. 71. MRS-a 16). Međutim, vrlo često se efekti prestanka priznavanja imovine iskazuju po bruto principu, što nije u skladu s računovodstvenim standardima.

Primjer 8. - Prodaja nekretnine

Društvo X d.o.o. sklopilo je kupoprodajni ugovor te prodaje nekretninu za ukupni iznos od 600.000 kn (zemljište 170.000 kn, a zgrada 430.000 kn) kupcu koji je u sustavu PDV-a. S obzirom da je zgrada u upotrebi dulje od 2 godine i kupac je u sustavu PDV-a, prodavatelj prodaje nekretninu uz prijenos porezne obveze (čl. 40. st. 4. i čl. 75. st.3. toč. c) Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁵). Knjigovodstvena vrijednost nekretnine je 530.000 kn, od čega vrijednost zgrade 380.000 kn, a vrijednost zemljišta 150.000 kn). Utvrđen je neto dobitak od prodaje u iznosu od 50.000 kn (prodajna vrijednost umanjena za knjigovodstvenu vrijednost nekretnine).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
S ^o .	Početno stanje			
	■ zemljište	150.000,00	020	
	■ zgrada	400.000,00	024	
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	20.000,00		026
1.	Prodaja nekretnine			
	■ potraživanje od kupaca	600.000,00	120	
	■ zemljište	150.000,00		020
	■ zgrada	400.000,00		024
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	20.000,00	026	
	■ prihodi (dobici) od prodaje materijalne imovine	70.000,00		7616

13. Pogreške u knjiženju revalorizacije imovine

Često se u praksi utvrđuju nepravilnosti prilikom knjiženja poslovnih događaja vezanih uz revalorizaciju nekretnina (npr. knjiženje revalorizacijskog povećanja kao prihoda, neiskazivanje odgođene porezne obveze s osnove revalorizacijskog povećanja, iznos realizirane revalorizacijske rezerve u iznosu povećanog troška amortizacije

ne prenosi se u zadržanu dobit i sl.). Stoga, za ispravno iskazivanje promjena uslijed revalorizacije imovine, vrijedi sljedeće:

- ako uslijed revalorizacije dolazi do povećanja knjigovodstvene vrijednosti imovine (a imovina nije prethodno umanjena na niže), to povećanje potrebno je priznati izravno u kapital kao revalorizacijsku rezervu, a ne kao prihod (toč. 6.37. HSFI-a 6 i toč. 39. MRS-a 16). Knjiženje povećanja može biti po bruto ili neto principu;
- s osnove revalorizacijskog povećanja vrijednosti imovine potrebno je iskazati odgođenu poreznu obvezu sukladno toč. 12.41. HSFI-a 12 – *Kapital* te toč. 20. MRS-a 12 – *Porezi na dobit*. Naime, ako je imovina revalorizirana, a revalorizacija se uključuje u poreznu osnovicu u nekom idućem razdoblju, potrebno je iskazati odgođenu poreznu obvezu primjenom odgovarajuće stope poreza na dobit na tu revalorizacijsku rezervu. Ova odgođena porezna obveza iskazuje se kao smanjenje revalorizacijske rezerve. Odgođena porezna obveza obračunava se i s osnove revalorizacije zemljište i zgrada;
- realizirana revalorizacijska rezerva može se prenijeti u zadržanu dobit kad je imovina rashodova ili otuđena, ali i ako subjekt imovinu koristi, u kom slučaju se iznos realizirane rezerve utvrđuje kao razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine te ju je potrebno prenijeti u zadržanu dobit. Dakle, prijenos se ne provodi u računu dobiti i gubitka. Pri tome je potrebno obratiti pozornost i na uključivanje u PD obrazac (red. br. 25. Obrasca PD).

Nadalje, u slučaju revalorizirane imovine potrebno je obratiti pozornost i na naknadna umanjena takve imovine (priznavanje efekta kao smanjenje revalorizacijske rezerve ili kao rashoda u računu dobiti i gubitka, ovisno o iznosu umanjena), redovitom provođenju procjena fer vrijednosti od strane ovlaštenih procjenitelja i sl.

Primjer 9. - Evidentiranje revalorizacije imovine

Društvo na 30.6.2021. provodi revalorizaciju zgrade. Trošak nabave zgrade je 500.000 kn, a akumulirana amortizacija iznosi 250.000 kn. Knjigovodstvena vrijednost iznosi 250.000 kn. Stopa amortizacije iznosi 10%. Fer vrijednost zgrade temeljem procjene neovisnog ovlaštenog procjenitelja iznosi 375.000 kn. Društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%.

Društvo provodi revalorizaciju bruto knjigovodstvenog iznosa zgrade te je izračun sljedeći:

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

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

- Amortizacija temeljem revalorizirane nabavne vrijednosti = 750.000,00*10%/12mjeseci*6 mjeseci = 37.500,00kn

5 Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 - 138/20)

- Amortizacija temeljem troška nabave zgrade = $500.000 \cdot 10\% / 12 \text{ mjeseci} \cdot 6 \text{ mjeseci} = 25.000,00 \text{ kn}$
- Povećana amortizacija zbog revalorizacije = $37.500,00 - 25.000,00 = 12.500,00 \text{ kn}$

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

- Odgođeni porez s osnovne povećane amortizacije = povećana amortizacija $\cdot 18\% = 12.500,00 \cdot 18\% = 2.250,00 \text{ kn}$
- Realizirana revalorizacijska rezerva = povećana amortizacija – odg. porez = $12.500,00 - 2.250,00 = 10.250,00 \text{ kn}$

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje prije revalorizacije			
	■ građevinski objekti	500.000,00	024	
	■ ispravak vrijednosti građevinskih objekata	250.000,00		026
2.	Knjiženje revalorizacije građevinskog objekta			
	■ građevinski objekti	250.000,00	024	
	■ ispravak vrijednosti građevinskih objekata	125.000,00		026
	■ revalorizacijska rezerva dugotrajne materijalne imovine	102.500,00		9311
	■ odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine	22.500,00		9341
3.	Obračunata amortizacija			
	■ trošak amortizacije	37.500,00	430	
	■ ispravak vrijednosti građevinskih objekata	37.500,00		026
4.	Ukidanje odgođene porezne obveze s osnovne realizacije revalorizacijske rezerve			
	■ odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine	2.250,00	9341	
	■ porez na dobit – odgođeni porez	2.250,00		811
5.	Prijenos realizirane revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit			
	■ revalorizacijska rezerva dugotrajne materijalne imovine	10.250,00	9311	
	■ zadržana dobit	10.250,00		940

14. Državne potpore povezane s dugotrajnom materijalnom imovinom

Ako subjekt primi državnu potporu koja je vezana uz imovinu, prema toč. 14.21. HSFI-a 14 – *Vremenska razgraničenja* i toč. 24. MRS-a 20 - *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*, jedan od načina prezentacije u bilanci je iskazivanje potpore kao odgođenog prihoda. Naime, potpora je potrebno priznati kao prihod na sustavnoj i racionalnoj osnovi tijekom vijeka upotrebe imovine, odnosno prihod je potrebno priznati u istom razdoblju kao i odnosni rashod, zbog toga što se prihodi moraju sučeliti s odgovarajućim rashodima.

U praksi, često dolazi do nedoumice na koji način priznati prihode i u kojem iznosu. Ovisno o tome odnose li se državne potpore na dugotrajnu imovinu koja se amortizira ili na onu koja se ne amortizira, potrebno je obratiti pozornost na sljedeće:

- potpore koje su povezane s materijalnom imovinom koja se amortizira priznati će se kao prihod u onim razdobljima i omjerima u kojima se priznaje i trošak amortizacije te imovine;
- potpore koje su povezane s imovinom koja se ne amortizira, a zahtijeva ispunjene određenih obveza, priznati će se u dobit ili gubitak, tj. kao prihod kroz razdoblja u kojima se snose troškovi ispunjenja tih obveza. Primjerice, potpora u obliku davanja zemljišta može se uvjetovati izgradnjom zgrade te može biti prikladno priznati je u dobitak ili gubitak kroz vijek uporabe zgrade;
- potpore koje su povezane s imovinom koja se ne amortizira, a ne postoji osnova temeljem koje bi se potpore trebale priznavati kroz više razdoblja, priznati će se kao prihod u trenutku kada su primljene.

Primjer 10. - Evidentiranje državne potpore povezane s imovinom

U ožujku 2021. godine Grad je odobrio društvu X d.o.o. državnu potporu u nenovčanom obliku, tj. kao zemljište i zgradu. Fer vrijednost zemljišta temeljem procjene izvršene od strane neovisnog procjenitelja iznosi 400.000 kn, a zgrade 2.000.000 kn. Primljena potpora evidentira se kao odgođeni prihod po procijenjenoj (fer) vrijednosti. Porez na promet nekretnina obračunat je od strane Porezne uprave u iznosu od 3% na procijenjenu vrijednost te se pripisuje zemljištu u iznosu od 12.000 kn i zgrade u iznosu od 60.000 kn.

Nekretnina je stavljena u upotrebu u travnju 2021. godine. Vijek upotrebe objekta je 20 godina, tj. stopa amortizacije 5%. Obračunata amortizacija zgrade za 2021. godinu iznosi 68.666,66 kn ($2.060.000 \text{ kn} \cdot 5\% / 12 \text{ mj.} \cdot 8 \text{ mj.}$).

Državna potpora koja je primljena kao zemljište razgraničiti će se i priznati kao prihod kroz vijek uporabe zgrade. Društvo priznaje prihod s osnovne primljene potpore zemljišta za 2021. godinu u iznosu od 13.333,33 kn ($400.000 \text{ kn} \cdot 5\% / 12 \text{ mj.} \cdot 8 \text{ mj.}$), a prihod s osnovne primljene potpore zgrade priznat je u iznosu od 66.666,67 kn ($2.000.000 \text{ kn} \cdot 5\% / 12 \text{ mj.} \cdot 8 \text{ mj.}$).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Primitak državne potpore			
	■ zemljište u pripremi	400.000,00	0550	
	■ građevinski objekt u pripremi	2.000.000,00	0552	
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	2.400.000,00		294
1a.	Porez na promet nekretnina			
	■ zemljište u pripremi	12.000,00	0550	
	■ građevinski objekt u pripremi	60.000,00	0552	
	■ žiro račun	72.000,00		100
2.	Prijenos nekretnine u upotrebu			
	■ građevinski objekti	2.060.000,00	024	
	■ građevinski objekti u pripremi	2.060.000,00		0552
	■ zemljište	412.000,00	020	
	■ zemljište u pripremi	412.000,00		0550

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Trošak amortizacije za 2021.g.			
	■ trošak amortizacije	68.666,66	430	
	■ ispravak vrijednosti (obračunata amortizacija)	68.666,66		026
4.	Priznavanje prihoda za 2021. Godinu			
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	80.000,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora za investicije	80.000,00		7661

15. Reklasifikacija nekretnine na imovinu namijenjenu prodaji

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji je imovina čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi prodajom, a ne putem korištenja. Računovodstveno praćenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji definirano je odredbama MSFI-a 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*, odnosno istoimenim HSFI-om 8. Takva dugotrajna imovina mora biti raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju, prodaja mora biti vjerojatna te se mora ostvariti unutar godine dana od datuma klasifikacije. Ako su prethodno navedeni uvjeti ispunjeni, subjekt mora nekretninu reklasificirati s pozicije dugotrajne na poziciju kratkotrajne imovine. Imovina koja udovoljava kriterijima kao namijenjena za prodaju mjeri se po nižoj vrijednosti između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, te se nakon klasifikacije prestaje obračunavati amortizacija na tu imovinu.

Prije početne klasifikacije imovine na imovinu namijenjenu prodaji, knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine utvrđuje se i mjeri u skladu sa standardom koji se primjenjuje na tu imovinu prije reklasifikacije (toč. 8.29. HSFI-a 8; toč. 18. MSFI-a 5). Primjerice, društvo će primijeniti MRS 16, odnosno HSFI 6. Međutim, prilikom klasifikacije dugotrajna imovina namijenjena prodaji mora se mjeriti po nižoj vrijednosti od:

- 1) knjigovodstvene vrijednosti ili
- 2) fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje

što se u praksi često zanemaruje, te se imovina reklasificira po knjigovodstvenoj vrijednosti. Stoga, u trenutku reklasifikacije vrijedi sljedeće:

- a) ako je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje manja od knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji, društvo će priznati rashod, tj. gubitak od umanjenja u računu dobiti i gubitka (toč. 8.31. HSFI-a 8 i toč. 20. MSFI-a 5) (i za onu imovinu koja je prije klasifikacije mjerena po revaloriziranoj vrijednosti), a dugotrajna imovina namijenjena prodaji će se klasificirati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje;
- b) ako je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje veća od knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji, društvo ne može priznati dobitak, već je imovinu potrebno klasificirati na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji po knjigovodstvenoj vrijednosti.

Primjer 11. - Evidentiranje dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Društvo X d.o.o. vlasnik je građevinskog zemljišta koje je kupljeno tijekom 2020. godine za izgradnju poslovne zgrade. U lipnju 2021.

godine zbog nepovoljne financijske situacije uslijed pandemije COVID-19 društvo donosi odluku o prodaji građevinskog zemljišta. Društvo je u skladu s planom prodaje poduzelo sve potrebne aktivnosti pronalaska kupca te se smatra da je prodaja vrlo vjerojatna u roku od godine dana, a imovina je raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju. Uvjeti za klasifikaciju su zadovoljeni te društvo 30.6.2021. godine zemljište klasificira kao dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji.

Knjigovodstvena vrijednost zemljišta iznosi 800.000 kn. Troškovi prodaje u trenutku klasifikacije zemljišta na imovinu namijenjenu prodaji (30.6.2021.) procjenjuju se u iznosu od 10.000 kn (ovi troškovi se ne knjiže, već služe samo obračunski za utvrđivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje), a fer vrijednost zemljišta u iznosu od 760.000 kn.

S obzirom da je knjigovodstvena vrijednost zemljišta veća od fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (800.000 kn > 750.000 kn), na datum klasifikacije na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji, zemljište će se evidentirati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Društvo priznaje gubitak od umanjenja u iznosu od 50.000 kn prilikom reklasifikacije.

Do 31.12.2021. godine zemljište nije prodano (još uvijek su zadovoljeni uvjeti za klasifikaciju kao imovine namijenjene prodaji) te je naknadnim mjerenjem utvrđena fer vrijednost umanjena za troškove prodaje u iznosu od 765.000 kn. Društvo će priznati prihod od ukidanja gubitka od umanjenja u iznosu od 5.000 kn, vodeći računa o tome da maksimalni iznos prihoda ne može biti veći od prethodno priznatog gubitka od umanjenja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
S ^o .	Početno stanje			
	■ građevinsko zemljište	800.000,00	020	
1.	Klasifikacija zemljišta na imovinu namijenjenu prodaji			
	■ zemljišta namijenjena prodaji	750.000,00	681	
	■ građevinsko zemljište	800.000,00		020
	■ vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji (gubitak od umanjenja)	50.000,00	718	
2.	Naknadno mjerenje na 31.12.2021. (povećanje vrijednosti)			
	■ zemljišta namijenjenih prodaji	5.000,00	681	
	■ prihodi od povećanja fer vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene za prodaju (do visine prethodno priznatog rashoda)	5.000,00		7672

16. Naknadno mjerenje ulaganja u nekretnine te iskazivanje u GFI-u

Ulaganja u nekretnine odnose se na:

- a) nekretnine (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koje vlasnik ili najomprimac (u financijskom najmu) drži s ciljem ostvarivanja prihoda od najma i/ili
- b) zarade zbog porasta njene tržišne vrijednosti, a ne za korištenje u redovnom poslovanju za proizvodnju ili prodaju proizvoda i pružanje usluga, za administrativne svrhe ili za prodaju u sklopu redovnog poslovanja. Ulaganja u nekretnine početno se iskazuju po trošku, a naknadno se mjere po modelu troška ili modelu fer vrijednosti kod kojeg se promjene fer vrijednosti priznaju u računu



dobiti i gubitka. Računovodstveni tretman ulaganja u nekretnine, odnosno priznavanje, mjerenje i računovodstveno evidentiranje učinaka promjene vrijednosti ulaganja u nekretnine te zahtjevi za objavljivanjem uređeni su MRS-om 40 – *Ulaganja u nekretnine*, odnosno istoimenim HSFI-om 7.

Potrebno je voditi računa o pravilnoj klasifikaciji ove vrste imovine u GFI-u. Naime, ulaganja u nekretnine se u bilanci (GFI) trebaju iskazati na zasebnoj poziciji (AOP 019), a ne kao građevinski objekti (AOP 012), odnosno zemljište (AOP 011), što je u praksi vrlo često pogrešno iskazano.

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

- **ne obračunava se** amortizacija nekretnine,
- dobiti ili gubici koji nastaju iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine **priznaju se u računu dobiti ili gubitka u razdoblju nastanka** (toč. 35. MRS-a 40, toč. 7.21. HSFI-a 7). Dakle, povećanje vrijednosti ulaganja u nekretnine ne može se knjižiti na revalorizacijske rezerve, kao što je to u slučaju povećanja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine uslijed revalorizacije te imovine (MRS 16, HSFI 6), već se knjiži kao prihod, dok će se smanjenje vrijednosti ulaganja priznati kao rashod;
- fer vrijednost utvrđuje se **na godišnjoj razini** te se mora moći dosljedno pouzdano utvrđivati.

Uzimajući u obzir navedeno, potrebno je voditi računa da se primjena modela fer vrijednosti prilikom evidentiranja imovine klasificirane kao ulaganja u nekretnine razlikuje od modela fer vrijednosti (tj. revalorizacijskog modela) koji se primjenjuje na vrednovanje građevinskih objekata i zemljišta prema MRS-u 16, odnosno HSFI-u 6.

Primjer 12. - Ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti

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

Kupoprodajna vrijednost zemljišta prema ugovoru sklopljenim s fizičkom osobom dana 30.06.2020. godine iznosi 800.000 kn te je obveza podmirena. Porezna uprava je procijenila da kupoprodajna vrijednost odgovara tržišnoj vrijednosti nekretnine te je prema rješenju Porezne uprave obračunat porez na promet nekretnina 3%, što iznosi 24.000 kn, koji je i plaćen. Za pravne usluge vezano uz uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige plaćena je naknada od 2.000 kn + PDV 500 kn.

Na 31.12.2020. godine izvršena je procjena fer vrijednosti zemljišta od strane neovisnog ovlaštenog procjenitelja te fer vrijednost iznosi 880.000 kn. Na 31.12.2021. godine procjenitelj je procijenio fer vrijednost zemljišta u iznosu 860.000 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2020. godina				
1.	Kupnja zemljišta			
	■ ulaganja u nekretnine u pripremi (zemljišta) radi porasta vrijednosti	800.000,00	0591	
	■ žiro račun	800.000,00		100
2.	Porez na promet nekretnina			
	■ ulaganja u nekretnine u pripremi (zemljišta) radi porasta vrijednosti	24.000,00	0591	
	■ žiro račun	24.000,00		100
3.	Troškovi uknjižbe vlasništva			
	■ ulaganja u nekretnine u pripremi (zemljišta) radi porasta vrijednosti	2.000,00	0591	
	■ pretporez od primljenih isporuka u tu zemstvu	500,00	1600	
	■ žiro račun	2.500,00		100
4.	Prijenos na ulaganja u nekretnine			
	■ ulaganja u nekretnine u pripremi (zemljišta) radi porasta vrijednosti	826.000,00		0591
	■ ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	826.000,00	041	
5.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 31.12.2020.			
	■ vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta (porast vrijednosti)	54.000,00	0481	
	■ prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine (nerealizirani dobiti)	54.000,00		7673
2021. godina				
1.	Svođenje ulaganja na fer vrijednost 31.12.2021.			
	■ vrijednosno usklađenje ulaganja u zemljišta (smanjenje vrijednosti)	10.000,00		0481
	■ vrijednosno usklađenje ulaganja u nekretnine (nerealizirani gubici)	10.000,00	7118	

Bilješke
