

Računovodstveni i porezni tretmman stalnih materijalnih sredstava (Nekretnine, postrojenja i oprema)

dr.sc. JOZO PILJIĆ

februar/veljača 2018.

Uvjeti za priznavanje prema MRS 16

- Da bi se neko sredstvo koje spada u nekretnine, postrojenja i opremu moglo da prizna mora zadovoljiti slijedeće uvjete:
 - da se realno može očekivati da će pravna osoba ostvarivati određene ekonomske koristi povezane s tim sredstvom,
 - da se nabavna vrijednost sredstva može pouzdano izmjeriti

Početno vrednovanje nekretnina, postrojenja i opreme

- Pojedinačne stavke nekretnina, postrojenja i opreme, koji ispunjavaju uvjete priznavanja, treba početno vrednovati po metodi nabavne vrijednosti
 - Nabavna vrijednost čini:
 - fakturna vrijednosti
 - ovisni troškovi nabavke koji neophodno moraju nastati da bi se sredstvo dovelo u funkcionalno stanje
 - kamata u okviru trajanja izgradnje sredstva

Elementi nabavne vrijednosti prema MRS 16

Prema tački 16. MRS 16, nabavna vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme obuhvata:

- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze na promet, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se mogu direktno pripisati dovođenju sredstva na lokaciju i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početnu procjenu troškova demontiranja, uklanjanja i obnavljanja mjesta na kojem je sredstvo smješteno, tj. obvezu koja za pravnu osobu nastaje bilo kada se sredstvo nabavi ili kao posljedica korištenja sredstva tokom određenog razdoblja u svrhu koja se razlikuje od proizvodnje zaliha u tom razdoblju.

Elementi nabavne vrijednosti prema Zakonu o PDV

Prema odredbama članka 20. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, porezna osnovica prometa dobara i usluga jeste oporezivi iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik primi ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cijenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako ovim zakonom nije drugačije propisano.

U osnovicu se uračunavaju i:

- akciza, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV-a;
- svi sporedni troškovi koje obveznik obračunava primaocu dobara i usluga (provizije, troškovi pakovanja, prijevoza, osiguranja i drugi vanredni troškovi koje isporučitelj obračunava kupcu);
- bilo koji iznosi koji se obračunavaju na povratnu ambalažu;
- bilo koji troškovi priključivanja, naknade za ugradnju i drugi iznosi koje se obračunavaju kupcu od strane isporučitelja dobara ili davatelja usluga kao uvjet da se izvrši promet dobara i usluga.

Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati prema MRS 16

- troškovi naknada zaposlenim (kao što je definirano odredbama MRS 19 – Primanja zaposlenih) koji su u neposrednoj vezi s izgradnjom ili nabavom nekretnine, postrojenja i opreme.
- početni troškovi pripreme mjesta,
- početni troškovi isporuke i manipulativni troškovi,
- početni troškovi instaliranja i montaže,
- troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja pogona, nakon odbitka neto koristi od prodaje proizvedenih jedinica tokom dovođenja sredstva na lokaciju i u stanju spremno za upotrebu i
- naknade stručnjacima, kao što su arhitekti i inženjeri.

- Primjeri troškova koji se ne uključuju u nabavnu vrijednost, nekretnine, postrojenja i opreme:
 - troškovi otvaranja nove tvornice,
 - troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove reklamiranja i promotivnih aktivnosti),
 - troškovi vođenja poslova na novoj lokaciji ili s novom grupom kupaca (uključujući troškove obuke osoblja) i
 - administrativni i ostali opći troškovi.

Primjeri troškova koji se ne uključuju u poreznu osnovicu

Ako je naknada za promet dobara ili usluga manja od tržišne vrijednosti ili ako je promet izvršen bez naknade, osnovica je tržišna vrijednost dobara, odnosno usluga u momentu njihovog prometa, bez PDV-a.

Sljedeće se ne uključuje u osnovicu:

- popusti i druga umanjenja cijene, koji se primatelju dobara ili usluga daju na fakturi najkasnije u momentu izvršenja prometa dobara ili usluga;
- iznosi koje obveznik primi od kupca kao naknadu troškova plaćenih u ime i za račun drugog, a koji su u knjigama knjiženi kao troškovi;
- iznosi kamata koje je prodavatelj, odnosno davatelj usluga obračunao na iznos koji je kupac dugovao, ako se iz ugovora ili druge dokumentacije o uplatama može utvrditi koji se dio uplata odnosi na kamate.

Stjecanje dugotrajnih materijalnih sredstava

- Dugotrajna materijalna sredstva mogu biti stečena:
 - Kupnjom,
 - Izgradnjom odnosno izradom u vlastitoj izvedbi,
 - Razmjenom za drugo sredstvo,
 - Pomoću državne potpore,
 - Na temelju ugovora o financijskom lizingu

Izgradnja sredstva u vlastitoj izvedbi

- Prema odredbama tačke 22. MRS 16, trošak sredstva koje je izgrađeno u vlastitoj izvedbi utvrđuje se korištenjem istih načela kao i kod kupljenog sredstva.
- Ako pravna osoba u svom redovnom poslovanju proizvodi za prodaju slična sredstva, nabavna vrijednost takvog sredstva obično je jednaka troškovima proizvodnje sredstava namijenjenih prodaji (MRS - 2).
- Prema tome da bi se došlo do nabavne vrijednosti isključuju se svi interni dobiti.
- Isto tako neuobičajeno visoki troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa koji su nastali u proizvodnji sredstva ne uključuju se u njegovu nabavnu vrijednost.

- Nabavna vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme, koju najmoprimac drži pod financijskim lizingom, utvrđuje se u skladu s odredbama MRS 17 Lizing.
- Knjigovodstveni iznos nekretnine, postrojenja i opreme može biti smanjen za primljene državne potpore, u skladu s odredbama MRS 20 -Računovodstveno obuhvaćanje državnih potpora i objavljivanje državne pomoći.

- Prema odredbama tačke 20. MRS 16, priznavanje troškova u knjigovodstveni iznos nekretnine, postrojenja i opreme prestaje kada je sredstvo dovedeno na lokaciju i spremno za namjeravanu upotrebu od strane menadžmenta. Stoga se troškovi koji se javljaju kod korištenja ili premještanja sredstava ne uključuju u knjigovodstveni iznos tog sredstva

Početno vrednovanje nekretnina, postrojenja i opreme uz kapitalizaciju kamate

Nabavna vrijednost sredstva koje je nabavljeno na kredit obuhvata visinu isplate izvršene iz kredita, kao i ekvivalente gotovine, dok se kamate i drugi izdaci tretiraju troškovima razdoblja. Izuzetak čini kamata u okviru trajanja izgradnje sredstva, kada se vrši kapitalizacija kamate, u skladu sa MRS 23 – Troškovi pozajmica.

- ***Primjer:***

Pravna osoba nabavila je opremu u vrijednosti od 100.000,00 KM. Nabavka je financirana iz kredita, koji je odobren 01.06.2017.godine. Kredit se vraća u roku od jedne godine sa kamatnom stopom od 8% godišnje. Nabavka opreme odvijala se u više faza. Dobavljač je ispostavio po fazama isporuka slijedeće fakture:

31.07.2017. god. 40.000,00 KM,

31.08.2017. god. 20.000,00 KM i

30.09.2017. god. 40.000,00 KM.

Kapitalizacija kamate u ovom primjeru izvršena je na osnovu prosječno korištenih izdataka i prosječno korištene kamate na pozajmljena sredstva

Broj fakture	Iznos fakture	Datum fakture	Broj mjeseci	Iznos situacije x broj mjeseci
1	40.000,00	31.07.	2	80.000,00
2	20.000,00	31.08.	1	20.000,00
3	40.000,00	30.09.	0	0
Ukupno	100.000,00			100.000,00

Ukupan iznos od 100.000,00 KM podijeljen sa ukupnim brojem mjeseci daje prosječno korišteni iznos sredstava:

$$100.000,00 / 2 = 50.000,00 \text{ KM.}$$

Kamatu treba izračunati za period od 31.07. (datum prve fakture) do 30.09. (datum posljednje fakture):

$$(100.000,00 \times 8\% \times 2) / 12 = 1.333,33 \text{ KM.}$$

Prosječna kamatna stopa za period 31.07. – 30.09. je:

$$1.333,33 / 100.000,00 = 1,33\%.$$

Primjenom stope od 1,33% na prosječno korištena sredstva u razdoblju dobije se iznos kamate koji se može kapitalizirati:

$$50.000,00 \times 1,33\% = 666,67$$

Ukupna kamata za godinu dana iznosi:

$$(100.000,00 \times 8\% \times 7) / 12 = 4.666,67 \text{ KM.}$$

Na teret rashoda razdoblja knjiži se razlika (ukupna kamata – kapitalizirana kamata):

$$4.666,67 - 1.333,33 = 3.333,34 \text{ KM.}$$

Knjiženje u dnevniku

<i>Tek broj</i>	<i>OPIS</i>	<i>KONTO</i>	<i>IZNOS</i>	
			<i>Duguje</i>	<i>Potražuje</i>
1.	Transakcijski računi-domaća valuta	200	100.000,00	
	Obveze po kratkoročnom kreditu	4220		100.000,00
	<i>Za odobreni kratkoročni kredit</i>			
2.	Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi	025	40.000,00	
	PDV u primljenim računima	270	6.800,00	
	Dobavljači u zemlji	432		46.800,00
	<i>Za prvu fakturu</i>			
3.	Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi	025	20.000,00	
	PDV u primljenim računima	270	3.400,00	
	Dobavljači u zemlji	432		23.400,00
	<i>Za drugu fakturu</i>			
4.	Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi	025	40.000,00	
	PDV u primljenim računima	270	6.800,00	
	Dobavljači u zemlji	432		46.800,00
	<i>Za treću fakturu</i>			
	Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi	025	1.333,33	
5.	Obveze po kratkoročnom kreditu za kamate	4221		1.333,33
	<i>Za uključivanje kamate u nabavnu vrijednost opreme</i>			
6.	Postrojenja i oprema	022	101.333,30	
	Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi	025		101.333,30
	<i>Za aktiviranje opreme</i>			

Pribavljanje zemljišta kupnjom iz vlastitih sredstava

- Zemljište ima neograničen vijek trajanja pa se na njega ne obračunava amortizacija.
- Kako je zemljište prirodno bogatstvo i dobro od općeg interesa, njegova upotreba i promet regulira se posebnim propisima.
- Naknadna ulaganja u zemljište na ime poboljšanja koja imaju ograničeni vijek trajanja trebaju se posebno iskazivati i amortizirati. Takva ulaganja su npr. uređenje kanala za odvodnjavanje, betoniranje staza, parkirališta i sl.
- Ako se navedena ulaganja obavljaju na tuđem zemljištu koje je uzeto u zakup onda ona predstavljaju nematerijalna sredstva iz grupe konta 01.
- Prema odredbama članka 25. stav 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost promet zemljišta oslobođen je od plaćanja PDV-a.
- U trošak nabavke uključuju se i troškovi pripreme zemljišta radi privođenja njegovoj svrsi kao i plaćeni porez na promet nekretnina.

Primjer:

1. Pravna osoba je kupila građevinsko zemljište u vrijednosti od 100.000,00 KM.
2. Porezna uprava je utvrdila osnovicu poreza na promet u iznosu od 120.000,00 KM i porez na promet nekretnina po stopi od 5% u iznosu od 6.000,00 KM.
3. Porez na promet nekretnina plaćen je sa žiro računa.
4. Primljena je faktura za uređenje građevinskog zemljišta u iznosu od 10.000,00 KM uvećano za PDV u iznosu od 1.700,00 KM.
5. Građevinsko zemljište stavljeno je u upotrebu.

0250 - Investicije u toku: zemljišta		432 - Dobavljači u zemlji		489 - Obveze za porez na promet nekretnina	
(1) 100.000,00	116.000,00(5)		100.000,00 (1)	(3) 6.000,00	6.000,00 (2)
(2) 6.000,00			11.700,00 (4)		
(4) 10.000,00					
200 - Transakcijsko računi - domaća valuta		270 - PDV u primljenim fakturama		0201- Građevinsko zemljište	
	6.000,00 (3)	(4) 1.700,00		(5) 116.000,00	

- 1) *Faktura za nabavku zemljišta*
- 2) *Za obračun poreza na promet nekretnina*
- 3) *Za plaćeni porez na promet nekretnina*
- 4) *Faktura za uređenje zemljišta*
- 5) *Za stavljanje zemljišta u upotrebu*

Pribavljanje građevinskih objekata kupnjom iz vlastitih sredstava

- Prema odredbama članka 4. stav 3. tačka 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, oporezivim prometom dobara smatra se prijenos prava raspolaganja na novosagrađenim građevinskim objektima ili ekonomski djeljivim cjelinama u okviru tih objekata poslije 01.01.2006.godine.
- Prema odredbama članka 8. Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dodanu vrijednost, novosagrađenom nepokretnom imovinom smatraju se objekti koji još nisu upotrebljavani
- Na promet upotrebljavanih građevinskih objekata i izgrađenih prije 01.01.2006.godine ne obračunava se PDV.
- Na promet građevinskih objekata obračunava se porez na promet nekretnina u skladu s kantonalnim/županijskim propisima.
- Porez na promet građevinskih objekata uključuje se u nabavnu vrijednost.

Primjer nabavke novoizgrađenog građevinskog objekta

1. Pravna osoba je kupila neupotrebljavani novoizgrađeni građevinski objekt za poslovne svrhe. Prodavatelj je ispostavio fakturu za građevinski objekt u vrijednosti od 300.000,00 KM uvećano za PDV 51.000,00 KM i zemljište u vrijednosti od 50.000,00 KM
2. Porezna uprava je utvrdila osnovicu poreza na promet za zemljište u iznosu od 300.000,00 KM i poreza na promet za građevinskog objekta u iznosu od 50.000,00 KM i porez na promet nekretnina po stopi od 5% u iznosu od 17.500,00 KM (građevinski objekat 15.000,00 KM i zemljište 2.500,00 KM .
3. Porez na promet nekretnina i faktura prodavatelju plaćeni su sa žiro računa.
4. Građevinski objekt stavljen je u upotrebu.

Investicije u toku: građevinski objekti - 0251		Dobavljači u zemlji - 432		Obveze za porez na promet nekretnina - 4890	
(1) 300.000,00	315.000,00 (4)	(3)401.000,00	401.000,00 (1)	(3) 17.500,00	17.500,00 (2)
(2) 15.000,00					
Transakcijski ačuni - 200		Građevinski objekti - 021		Građevinsko zemljište - 0201	
	418.500,00 (3)	(4) 315.000,00		(4) 52.500,00	
Investicije u toku: građevinsko zemljište - 0250		PDV u primljenim fakturama - 270			
(1) 50.000,00	52.500,00 (4)	(1) 51.000,00			
(2) 2.500,00					

Izgradnja građevinskog objekta u vlastitoj režiji

- Građevinski objekti početno se vrednuju po metodi nabavne vrijednosti. Nabavna vrijednost se sastoji od fakturne vrijednosti uvećane za sve ovisne troškove nabavke odnosno izgradnje koji neophodno moraju nastati da bi se sredstvo dovelo u funkcionalno stanje.
- Pri izgradnji građevinskog objekta u vlastitoj režiji unaprijed se zna da će se troškovi izgradnje kapitalizirati. U troškove izgradnje se ne uključuje nikakav dobitak. Troškovi pozajmica koji se direktno mogu pripisati nabavci, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva mogu se kapitalizirati u skladu s odredbama MRS 23 – Troškovi pozajmica. Kvalificirano sredstvo je ono sredstvo kojem je potrebno duže razdoblje da bi bilo spremno za namjeravanu upotrebu ili prodaju.
- Za praćenje troškova izgradnje uobičajeno je da se vodi radni nalog. Iznos kapitaliziranih troškova pri izgradnji građevinskog objekta u vlastitoj režiji ne može biti veća od cijene kupljenog ekvivalentnog sredstva.
- Prekomjerni troškovi materijala i rada koji su nastali pri izgradnji sredstava u vlastitoj režiji ne mogu se kapitalizirati nego terete rashode razdoblja u skladu s tačkom 22. MRS 16.

- Knjiženje kapitalizacije troškova izgradnje građevinskog objekta u vlastitoj režiji može se izvršiti na dva načina:
 - priznavanjem prihoda i priznavanjem svih proizvodnih troškova i rashoda,
 - prenosom svih troškova izgradnje direktno na investicije u toku bez knjiženja troškova.

Primjer kapitalizacije troškova izgradnje građevinskog objekta u vlastitoj režiji priznavanjem prihoda i priznavanjem svih proizvodnih troškova i rashoda

1. Pravna osoba gradi garažu za vlastite potrebe u vlastitoj režiji. Troškovi izgradnje vode se na radnom nalogu. Na radnom nalogu evidentirani su slijedeći troškovi:

Elementi	Iznos
a) troškovi materijala	9.000,00
- opeka	5.500,00
- željezo	1.500,00
- cement	500
- crijep	1.000,00
- pomoćni materijal	500
b) bruto plaće radnika na izgradnji	10.000,00
c) troškovi proizvodne režije	1.000,00
Ukupno	20.000,00

Troškovi izgradnje garaže u iznosu od 20.000,00 KM su kapitalizirani priznavanjem prihoda i priznavanjem svih proizvodnih troškova i rashoda.

2. Troškovi izgradnje garaže preneseni su na rashode.
3. Izgrađena garaža stavljena je u upotrebu.

Primjer kapitalizacije troškova izgradnje građevinskog objekta u vlastitoj režiji prenosom svih troškova izgradnje direktno na investicije u toku bez knjiženja troškova u klasi 5:

Tek. br.	OPIS	KONTO	IZNOS	
			Duguje	Potražuje
1.	Investicije u toku: građevinski objekti	0251	20.000,00	
	Zalihe materijala: opeka	10101		5.500,00
	Zalihe materijala: željezo	10102		1.500,00
	Zalihe materijala: cement	10103		500
	Zalihe materijala: crijep	10104		1.000,00
	Zalihe materijala: pomoćni mat.	10105		500
	Obveze za neto plaće	450		5.900,00
	Obveze za poreze	451		300
	Obveze za doprinose	452		3.800,00
	Troškovi proizvodne režije	45xxx		1.000,00
	<i>Za kapitalizaciju troškova izgradnje garaže u vlastitoj režiji</i>			
2.	Garaže	0215	20.000,00	
	Investicije u toku: građevinski objekti	0251		20.000,00

Izuzimanje opreme iz skladišta gotovih proizvoda

Primjer izrada opreme u vlastitoj režiji:

1. Iz skladišta gotovih proizvoda izuzeto je pet aparat za kopiranje. Cijena koštanja aparata za kopiranje iznosi 1.000,00 KM.

Tek. br.	OPIS	KONTO	IZNOS	
			Duguje	Potražuje
1.	Aparati za kopiranje	0221	5.000,00	
	Proizvodi u skladištu	120		5.000,00
	<i>Za izuzimanje aparata za kopiranje iz skladišta gotovih proizvoda</i>			

Pribavljanje sredstava putem razmjene

- Jedna ili više stavki nekretnina, postrojenja i opreme mogu biti nabavljene u zamjenu za nenovčano sredstvo, ili sredstva, ili kombinaciju novčanih i nenovčanih sredstava.
- Prema odredbama tačke 24. MRS 16, nabavna vrijednost takvih nekretnina, postrojenja i opreme mjeri se po fer vrijednosti, izuzev:
 - Ø kada transakcija razmjene nema komercijalni sadržaj ili
 - Ø kada se ne može pouzdano izmjeriti fer vrijednost niti primljenog niti danog sredstva.

- Prema odredbama članka 4. stav 3. tačka 7. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, isporukom dobara koja podliježu oporezivanju je i razmjena dobara za druga dobra ili usluge.
- Porezna osnovica pri razmjeni dobara i usluga, prema odredbama članka 20. stav 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, je vrijednost dobara ili usluga koje su predmet razmjene.
- Prema odredbama članka 10. stav 2. Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dodanu vrijednost, pri razmjeni , isporuka podliježe oporezivanju na obje strane, odnosno kod svakog isporučitelja.
- Ako se prilikom razmjene dobara ili usluga izvrši doplata u novcu, u naknadu za isporučeno dobro ubraja se i primljeno dobro ili usluga i novčani iznos naplate.

Primjer razmjene kada su oba učesnika porezni obveznici:

- Pravna osoba «A» koja je registrirani porezni obveznik kupila je od registriranog obveznika «B» novi putnički automobil čija je cijena 50.000,00 KM plus PDV 8.500,00 KM. «A» u razmjenu daje svoj rabljeno teretno vozilo na koje je pri nabavci imao pravo odbitka, čija je procijenjena fer vrijednost 10.000,00 KM i koju joj «B» priznaje, plus PDV 1.700,00.
- Nabavna vrijednost teretnog vozila koje je predmet razmjene iznosi 20.000,00 KM, a njegova otpisana vrijednost 12.000,00 KM.
- Pravna osoba «A» razliku u vrijednosti dobara plaća novcem.
- Zaključen je ugovor o kompenzaciji međusobnih potraživanja i obveza.

Obračun kod isporučitelja novog putničkog automobila:

Prodajna vrijednost novog putničkog automobila	50.000,00
Obveza za PDV 17%	8.500,00
Ukupno	58.500,00
Vrijednost rabljenog teretnog vozila dobivenog u razmjeni	10.000,00
Ulazni porez	1.700,00
Naknada razlike u novcu	46.800,00
Ukupno	58.500,00

Obračun kod isporučitelja rabljenog teretnog vozila:

Nabavna vrijednost novog putničkog automobila	50.000,00
Ulazni porez na koji se nema pravo odbitka	8.500,00
Ukupno	58.500,00
Vrijednost rabljenog teretnog vozila	10.000,00
Obveza za PDV 17%	1.700,00
Naknada razlike u novcu	46.800,00
Ukupno	58.500,00

Usaglašavanje knjigovodstvene vrijednosti teretnog vozila koje je predmet razmjene s njenom procijenjenom fer vrijednošću u trenutku razmjene:

- Fer vrijednost teretnog vozila 10.000,00 KM
- Neto knjigovodstvena vrijednost teretnog vozila 8.000,00 KM
- Razlika 2.000,00 KM

Ispravka vrijednosti nekr. postrojenja i opreme - 0228			Revalorizacijske rezerve materijalnih sredstava - 3301			Kupci u zemlji - 211	
(1) 2.000,00				2.000,00 (1)		(2) 11.700,00	11.700,00 (4b)
PDV po osnovu isporuka drugim obveznicima PDV-a			Transportna sredstva -024			Investicije u toku: trans. sr.- 025	
	1.700,00 (1)		Stanje	10.000,00 (2)		(3) 58.500,00	
Dobavljači u zemlji – 432			200 - Transakcijsko računi - domaća valuta				
(4a) 46.800,00	58.500,00 (3)		Saldo	46.800,00 (4a)			
(4b) 11.700,00							

Primjer razmjene sredstava za potraživanja:

Pravna osoba "A" potražuje od kupca pravne osobe "B" 50.000,00 KM. Pravna osoba "B" nudi pravnoj osobi "A" za izmirenje svoje obveze putničko vozilo čija je fer vrijednost 50.000,00 KM, što pravna osoba "A" prihvaća. Knjigovodstvena vrijednost putničkog vozila je 40.000,00 KM a ispravka vrijednosti (akumulirana amortizacija) 30.000,00 KM.

Prema odredbama članka 7. stav 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost na promet dobara na koje se nije imalo pravo odbitka ne zaračunava se PDV.

Knjiženje kod pravne osobe "A":

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Putnička vozila Kupci u zemlji <i>Za fer vrijednost primljenog put. vozila za potraživanja</i>	0240 211	50.000,00	50.000,00

Knjiženje kod pravne osobe "B":

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Dobavljači u zemlji	432	50.000,00	
	Ispravka vrijednosti putničkog vozila	02294	30.000,00	
	Putnička vozila	0240		70.000,00
	Dobici od prodaje putničkog vozila	6700		10.000,00
	<i>Za razmijenjeno putničko vozilo za obveze</i>			

Pribavljanje nekretnina, postrojenja i opreme putem potpore države

- Država (entitet, kanton – županija, grad općina) može dati društvu potporu u sredstvima ili u novcu.
- Prema odredbama točke 24. MRS 20, državne donacije povezane sa sredstvima, uključujući i nenovčane potpore po fer vrijednosti, trebaju se priznavati u bilanci stanja iskazivanjem razgraničenog (odgođenog) prihoda ili tretiranjem kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa tog sredstva.

Primjer: Društvo je kupilo opremu u vrijednosti 100.000,00 KM. Država je odobrila potporu 20 % te uplatila dobavljaču odgovarajući iznos. Procijenjeni vijek upotrebe opreme je 10 godina.

022 - Postrojenja i oprema		270 - PDV u primljenim računima		4930 - Unaprijed naplaćeni i odloženi prihodi	
(1) 100.000,00		(1) 13.600,00		(3) 2.000,00	20.000,00 (1)
432 - Dobavljači u zemlji		540 - Amortizacija do porezno priznatih rashoda		0228 - Ispravka vrijednosti nekr. postrojenja i opreme	
	93.600,00 (1)	(2) 10.000,00			10.000,00 (2)
6520 - Ostali prihodi					
	2.000,00 (3)				

1) Za kupovinu opreme

2) Za amortizaciju opreme

3) Za obračunati prihod na teret odloženih prihoda

Knjiženje u glavnoj knjizi po drugom dopuštenom postupku :

022 - Postrojenja i oprema		270 - PDV u primljenim računima		432 - Dobavljači u zemlji	
(1) 80.000,00		(1)13.600,00			93.600,00 (1)
4930 - Amortizacija do porezno priznatih rashoda		0228 - Ispravka vrijednosti nekr. postrojenja i opreme			
(2) 8.000,00			8.000,00 (2)		

- 1) *Za kupovinu opreme*
2) *Za amortizaciju opreme*

Naknadni izdaci

Naknadni izdaci u stalna sredstva pripisuju se knjigovodstvenoj vrijednosti sredstva kada se pretpostavlja da će ta ulaganja proizvesti buduću ekonomsku korist kao što je:

- produženje vijeka upotrebe sredstva,
- povećanje kapaciteta sredstva,
- značajno smanjenje troškova proizvodnje i
- poboljšanje kvaliteta gotovih proizvoda

Primjer:

- Pravna osoba je nabavila kamion 01.01.2017.godine, nabavna vrijednost iznosi 50.000,00 KM. Procijenjeni korisni vijek trajanja kamiona je 10 godina. Poslije 5 godina upotrebe, pravna osoba izvršila je generalni remont u vrijednosti 10.000,00 KM uvećano za 1.700,00 PDV-a. Procijenjeno je da će kamion imati korisni vijek trajanja još 10 godina.
- Poslije 5 godina upotrebe otpisana vrijednost iznosi 25.000,00 KM.
- Kako će generalni remont produžiti upotrební vijek kamiona, kapitalizaciju troškova generalnog remonta treba izvršiti preko korekcije ispravke vrijednosti (akumulirane amortizacije).
- Ispravka vrijednosti poslije obavljenog generalnog remonta je 15.000,00 KM (25.000,00 – 10.000,00).

<i>Tek broj</i>	<i>OPIS</i>	<i>KONTO</i>	<i>IZNOS</i>	
			<i>Duguje</i>	<i>Potražuje</i>
1.	Transportna sredstva	024	10.000,00	
	PDV u primljenim računima	270	1.700,00	
	Dobavljači u zemlji	432		11.700,00
	<i>Za remont kamiona</i>			

Promjenom procijenjenog korisnog vijeka upotrebe kamiona mijenja se i obračun amortizacije, tako knjigovodstvena vrijednost kamiona poslije remonta iznosi 35.000,00 KM (50.000,00 – 15.000,00). Sada godišnji iznos amortizacije iznosi 3.500,00 KM (35.000 / 10).

<i>Tek broj</i>	<i>OPIS</i>	<i>KONTO</i>	<i>IZNOS</i>	
			<i>Duguje</i>	<i>Potražuje</i>
1.	Amortizacija do porezno priznatih rashoda	540	3.500,00	
	Ispravka vrijednosti kamiona	0248		3.500,00
	<i>Za obračun amortizacije</i>			

Mjerenje nakon početnog priznavanja

Prema odredbama tačke 29. MRS 16, pravna osoba treba, kao svoju računovodstvenu politiku koju će primjenjivati na cjelokupnu grupu nekretnina, postrojenja i opreme izabrati:

- metodu nabavne vrijednosti iz tačke 30. ili
 - metodu revalorizacije iz tačke 31.
-
- ❖ Izabranu politiku pravna osoba treba primjenjivati u dužem vremenskom razdoblju uvažavajući princip konzistentnosti i usporedivosti

Metoda nabavne vrijednosti

- Nakon početnog priznavanja kao sredstva, nekretnine, postrojenja i opremu treba voditi po njihovoj nabavnoj vrijednosti umanjenoj za ukupnu akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od smanjenja

Shematski to se može prikazati ovako:

$$\text{Nabavna vrijednost} - \text{Akumulirana amortizacija i gubici od umanjenja} = \text{Vrijednost nakon početnog priznanja}$$

- Na svaki datum bilanciranja pravna osoba treba ocijeniti da li ima razloga da neko sredstvo može biti umanjeno, te ako postoje treba procijeniti nadoknadivi iznos sredstva u skladu s odredbama MRS 36 – Umanjenje sredstava.
- Prema odredbama tačke 8. MRS 36, neko sredstvo se smanjuje kad knjigovodstvena vrijednost sredstva prelazi njegov nadoknadivi iznos.

Shematski to se može prikazati ovako:

Nadoknadivi iznos	<	Knjigovodstvena vrijednost	→	Umanjenje vrijednosti sredstva
Iznos umanjnja	=	Knjigovodstvena vrijednost	-	Nadoknadivi iznos

Nadoknadivi iznos je jednak neto prodajnoj cijeni sredstva ili vrijednosti u upotrebi, ovisno o tome šta je veće.

Metoda revalorizacije

Fer vrijednost zemljišta i zgrada obično utvrđuje procjenom, koju vrše stručno osposobljeni procjenjivači, na temelju tržišnih dokaza. Fer vrijednost postrojenja i opreme obično je njihova tržišna vrijednost koja se utvrđuje procjenom.

Kada se neka stavka nekretnine, postrojenja i opreme revalorizira, ukupna akumulirana amortizacija na dan revalorizacije tretira se na jedan od slijedećih načina:

- ispravlja se proporcionalno promjeni bruto knjigovodstvena vrijednost sredstva, tako da je knjigovodstvena vrijednost nakon revalorizacije jednaka revaloriziranom iznosu sredstava (bruto princip) ili
- isključuje se bruto knjigovodstvena vrijednost, a neto iznos se svodi na revalorizirani iznos sredstava (neto princip)

Primjer:

Pravna osoba nabavila je opremu u vrijednosti od 10.000,00 KM. Vijek upotrebe je procijenjen na 10.godina. Pravna osoba koristi linearnu metodu amortizacije. Godišnji iznos amortizacije je 1.000,00 KM. Poslije pete godine upotrebe vršena je revalorizacija. Procijenjena vrijednost (bruto trošak zamjene) nove mašine istih karakteristika iznosi 12.000,00 KM. Amortizacijski trošak zamjene iznosi 6.000,00 (12.000,00 x 5/10). Knjigovodstvena vrijednost opreme je 5.000,00 KM.

Stanje na računima glavne knjige prije revalorizacije iznosi:

- Postrojenja i oprema – 022	10.000,00
- Ispravka vrijednosti nekr. postrojenja i opreme – 0228	5.000,00
- Knjigovodstvena vrijednost – razlika	5.000,00

Knjiženje u dnevniku po bruto principu

<i>Tek broj</i>	<i>OPIS</i>	<i>KONTO</i>	<i>IZNOS</i>	
			<i>Duguje</i>	<i>Potražuje</i>
1.	Postrojenja i oprema	022	2.000,00	
	Ispravka vrijednosti nekr. postrojenja i	0228		1.000,00
	Revalorizacijske rezerve materijalnih sred	3301		1.000,00
	<i>Za revalorizaciju opreme</i>			

Knjiženje u dnevniku po neto principu

<i>Tek broj</i>	<i>OPIS</i>	<i>KONTO</i>	<i>IZNOS</i>	
			<i>Duguje</i>	<i>Potražuje</i>
1.	Postrojenja i oprema	022	1.000,00	
	Revalorizacijske rezerve materijalnih sredstava	3301		1.000,00
	<i>Za revalorizaciju opreme</i>			

Umanjenje vrijednosti sredstava

- Ako se prilikom provjeravanja vrijednosti sredstva utvrdi umanjenje vrijednosti, onda se to **umanjenje knjiži na rashode osim** do onog iznos gdje je ranije vršena revalorizacija naviše, kada se tereti račun revalorizacijskih rezervi koji je ranije priznat. Kako bi se utvrdilo podliježe li pojedina nekretnina, postrojenje i oprema umanjenju pravna osoba **primjenjuje odredbe MRS 36 – Umanjenje vrijednosti sredstava**
- Ako je **nadoknadivi iznos sredstava manji od knjigovodstvene** odnosno sadašnje vrijednosti, prema MRS 36 vrijednost sredstva treba da bude umanjena do njegovog nadoknativog iznosa. Navedeno umanjenje vrijednosti predstavlja **gubitak od umanjenja**.

Testiranje umanjenja vrijednosti sredstava

- Pravne osobe imaju obvezu da uvijek kada postoje indicije da je došlo do umanjenja vrijednosti, a najkasnije na kraju obračunskog perioda izvrše provjeru da li je došlo do umanjenja vrijednosti stalne materijalne imovine i to posebno za svako pojedinačno sredstvo.

Vrijednosno usklađenje stalnih materijalnih sredstava

Stalna materijalna sredstva nisu prethodno revalorizirana na viši iznos

Priznaje se rashod od vrijednosnog usklađenja stalnih materijalnih sredstava

Stalna materijalna sredstva su prethodno revalorizirana na viši iznos

Ukida se iznos formirane revalorizacijske rezerve

Ako je iznos umanjenja vrijednosti sredstava veći d revalorizacijske rezerve za iznos razlike, priznaje se rashod od umanjenja vrijednosti sredstava

Primjer :

Umanjenje vrijednosti postrojenja koje je prethodno revalorizirano na viši iznos do iznosa formirane revalorizacijske rezerve

- Društvo je provelo revalorizaciju vrijednosti postrojenja 01. 01. 2016. godine čija je nabavna vrijednost 10.000,00 KM, a ispravka vrijednosti 4.000,00 KM. Provedena je revalorizacija nabavne vrijednosti i akumulirane amortizacije indeksom od 40%

Učinak za revalorizaciju nabavne vrijednosti	= 10.000,00 × 40% =	4.000,00
Učinak povećanja ispravke vrijednosti	= 4.000,00 × 40% =	1.600,00
Učinak revalorizacije koji se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti	= 4.000,00 – 1.600,00 =	2.400,00

U 2016. obračunana je amortizacija postrojenja po stopi od 10%.

U 2017. godini utvrđeno je da je došlo do umanjenja vrijednosti postrojenja za 20%, odnosno za 1.400,00 KM, te je sadašnja vrijednost 5.600,00 KM.

Postrojenja i oprema - 0221		Ispravka vrijednosti postrojenja i opreme - 0228		Vrijednosno usklađivanje postrojenja i opreme -0229	
(S°) 10.000,00		1.400,00 (6)	4.000,00 (S°)	(1) 4.000,00	2.800,00 (6)
			1.600,00 (1)		
			1.400,00 (3)		
Revalorizacijske rezerve po osnovu revalorizacije postrojenja i opreme - 3302		Odložena porezna obveza - 408		Amortizacija postrojenja i opreme - 5402	
(2) 240,00	2.400,00 (1)	(5) 40,00	240,00 (2)	(3) 1.000,00	
(4) 360,00		(6) 140,00			
(6) 1.260,00					
Povećana amortizacija postrojenja i opreme na temelju revalorizacije - 5405		Neraspoređena (zadržana) dobit izvještajne godine - 3410		Tekuća obveza poreza na dobit - 481	
(3) 400,00			360,00 (4)		40,00 (5)

Opis knjiženja:

(1) Za revalorizaciju strojeva

(2) Za priznavanje odložene porezne obveze

(3) Za obračun amortizacije postrojenja i opreme

(4) Za prijenos realizirane revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit

(5) Prijenos odložene porezne obveze u tekuću poreznu obvezu po osnovu amort. revaloriz. sredstva

(6) Za smanjenje vrijednosti postrojenja

Rashodovanje i otuđenje nekretnina, postrojenja i opreme

- ❑ knjigovodstvenu vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme treba isknjižiti:
 - u trenutku otuđivanja ili
 - kada se od njihove upotrebe ili otuđenja ne očekuju buduće ekonomske koristi

Primjer: Prodaja opreme kada je prodajna cijena veća od knjigovodstvene vrijednosti sredstva

- Društvo je prodalo opremu u vrijednosti od 100.000,00 KM uvećano za PDV u iznosu od 17.000,00 KM.
- Nabavna vrijednost opreme je 300.000,00 KM a ispravka vrijednosti na temelju amortizacije na dan prodaje iznosi 220.000,00 KM, a revalorizacijske rezerve za ovu opremu iznose 30.000,00 KM.

0228 - Ispravka vrijednosti nekr. postrojenja i opreme		211 -Kupci u zemlji		470- Obveze za PDV	
(1) 220.000,00	220.000,00 (S ^o)	(1) 117.000,00			17.000,00 (1)
670 - Dobici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme		022- Postrojenja i oprema		330 - Revalorizacijske rezerve postrojenja i opreme	
	20.000,00 (1)	(S ^o) 300.000,00	300.000,00 (1)	(2) 30.000,00	30.000,00 (S ^o)
340 - Neraspoređena akumulirana (zadržana) dobit					
	30.000,00 (2)	<i>(1) Za prodaju opreme</i>			
		<i>(2) Za prijenos revalorizacijskih rezervi na neraspoređenu dobit</i>			

Primjer prodaje investicije u toku

Pravna osoba «A» prodala je pravnoj osobi «B» građevinski objekt u izgradnji za 120.000,00. PDV po ulaznim fakturama za građevinski objekat u izgradnji iznosi 10.000,00 KM a saldo na kontu 0251 – Investicije u toku: građevinski objekti iznosi 100.000,00 KM. Pravna osoba «B» je izvršila plaćanje pravnoj osobi «A».

- Prema odredbama članka 25. stav 1. tačka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, oslobađa se od plaćanja PDV-a promet nepokretne imovine, izuzev prvog prijenosa prava svojine ili prava raspolaganja novoizgrađenom nepokretnom imovinom.
- Prema odredbama članka 32. stav 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, obveznik ima pravo odbiti PDV koji je obavezan platiti ili ga je platio prilikom kupovine dobara ili usluga od drugog obveznika ili prilikom uvoza dobara, pod uvjetom da ta dobra, odnosno usluge koristi za promet dobara i usluga koji podliježe plaćanju PDV-a.
- Shodno navedenim odredbama u ovom slučaju potrebno je izvršiti ispravku ulaznog poreza.

Knjiženje kod pravne osobe «A»

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Kupci u zemlji	211	120.000,00	
	PDV u primljenim fakturama	270	-10.000,00	
	Investicije u toku: građevinski objekti	0251		100.000,00
	Dobici od prodaje građevinskog objekta u pripremi	6705		10.000,00
	<i>Za prodaju investicije u toku</i>			
2.	Transakcijski računi	200	120.000,00	
	Kupci u zemlji	211		120.000,00
	<i>Za naplatu</i>			

Knjiženje kod pravne osobe «B»

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Investicije u toku: građevinski objekti	0251	120.000,00	
	Dobavljači u zemlji <i>Za nabavku građev. objekta u izgradnji</i>	432		120.000,00
2.	Dobavljači u zemlji u zemlji	432	120.000,00	
	Tansakcijski računi <i>Za plaćanje</i>	200		120.000,00

Primjer:

Rashodovanje opreme koja je u potpunosti otpisana

Rashoduje se oprema sa sljedećim podacima:

- Nabavna vrijednost 10.000,00 KM
- Ispravka vrijednosti materijalnih sredstava 10.000,00 KM
- Procijenjena vrijednost ostatka ili otpada 700,00 KM

0228 - Ispravka vrijednosti nekr. postrojenja i opreme			022 - Postrojenja i oprema			1018 - Otpadni materijal	
(1)10.000,00	10.000,00 (S ^o)		(S ^o) 10.000,00	10.000,00 (1)		(2) 700,00	
659 - Ostali prihodi							
	700,00 (1)						

(1) Za rashodovanje opreme

(2) Za procjenu vrijednosti otpada

Primjer: Rashodovanje opreme koja nije u potpunosti otpisana

Poslije obračuna amortizacije podaci o opremi su sljedeći:

- Nabavna vrijednost 10.000,00 KM
- ispravka vrijednosti materijalnih sredstava 8.000,00 KM
- vrijednost otpada 1.000,00 KM

0228 - Ispravka vrijednosti nekr. postrojenja i opreme		022 - Postrojenja i oprema			1018 - Otpadni materijal		
(1) 8.000,00	8.000,00 (S ^o)	(S ^o) 10.000,00	10.000,00	(1)	(1) 1.000,00		
5703 - Gubici od rashodovanja postrojenja i opreme							
(1) 1.000,00							

(1) Za rashodovanje opreme

Manjkovi na stalnim sredstvima

Primjer:

1) Popisom je utvrđen manjak računara čija je nabavna vrijednost 15.000 KM, a otpisana 10.000 KM.

R.b.	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1	Ispravka vrijednosti opreme Manjkovi stalnih sredstava Oprema <i>Za manjak opreme</i>	0228 5760 0220	10.000 5.000	15.000

Viškovi stalnih sredstava

Primjer:

1) Popisom stalnih sredstava utvrđen je višak jednog računara nabavne vrijednosti 1.000 KM a otpisana vrijednost 400 KM.

R.b.	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1	Oprema	0220	1.000	
	Ispravka vrijednosti opreme	0228		400
	Viškovi stalnih sredstava	6760		600
	<i>Višak stalnih sredstava</i>			

Štete na stalnim sredstvima

Primjer:

1) Požar je između ostalog uništio 4 personalna računara čija je nabavna vrijednost 20.000 KM, a otpisana vrijednost 10 000 KM. Računari su bili osigurani kod osiguravajućeg društva na iznos od 6.000 KM. Uprava je odlučila da na teret odgovornog radnika ide 3 000 KM, a da ostatak od 1.000 KM neotpisane vrijednosti ide na teret poduzeća.

2) Osiguravajuće društvo i odgovorni radnik izmirili su svoje obveze bezgotovinskim načinom plaćanja.

R.b.	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1	Ispravka vrijednosti opreme	0228	10.000	
	Potraživanja od osiguravajućeg društva za naknadu štete	2380	6.000	
	Potraživanja od radnika za naknadu štete	2323	3.000	
	Ostali rashodi			
	Oprema	5799	1.000	
	<i>Za nastalu štetu</i>	0220		20.000
2	Transakcijski račun	200	9.000	
	Potraživanja od osiguravajućeg društva za naknadu štete	2380		6.000
	Potraživanja od radnika za naknadu štete	2323		3.000
	<i>za naplatu</i>			

Hvala na pažnji!