

# Računovodstveno evidentiranje ulaganja u tuđu imovinu

**Brojni poduzetnici imaju dvojbu prilikom računovodstvene klasifikacije poslovnih događaja koji su nastali u vezi s ulaganjem vlastitih sredstava u uređenje tuđe imovine. Kako bi pojasnio navedenu problematiku i utvrdio porezni tretman takvih ulaganja, u članku će autor objasniti faktore koji su bitni za prosudbu klasifikacije ulaganja u tuđoj imovini, ali i kroz primjere knjiženja pokazati učinak takvih ulaganja na financijske izvještaje samih poduzetnika.**

## 1. UVOD

Rijetki su poduzetnici koji se u svojoj praksi nisu susreli s pojavom da trgovačko društvo uđe u poslovni odnos najma, zakupa ili leasinga na imovini koju je uzelo na uporabu za određeno vrijeme, a da pri tome sa spomenutom imovinom ne obavljaju neke preinake, poboljšanja, namjenska uređenja, pojačanja i sl. U takvim slučajevima, ako spomenuti troškovi ulaganja dugoročno (dulje od jedne godine) omogućuju uporabu tuđe imovine, a prema svom značenju predstavljaju svotu koja se ne može klasificirati kao trošak razdoblja (to bi značilo da se ne radi o popravku, održavanju i sl.), razumno je da poduzetnik takve troškove klasificira kao dugoročna ulaganja u tuđu imovinu. Razlog takvog postupanja je kako bi se sav trošak mogao ravnomjerno rasporediti na razdoblje ugovorene uporabe ili pak u razdoblje stvarnog vijeka uporabe takve imovine.

Najčešći primjer takvih ulaganja su uređenja i adaptacije unajmljenih poslovnih prostora ili poboljšanja na opremi (strojevi, vozila, dizalice, brodovi i sl.) koja se uzima u zakup ili leasing. Tako je prva pretpostavka klasifikacije imovine za ulaganje da tuđu imovinu unajmimo i da imamo dodatne (značajne) troškove kako bi takvu imovinu doveli u nama potrebno stanje za uporabu gdje bi ona sama poprimila značenje dugotrajnog ulaganja. Sve nabrojane segmente podrazumijeva pretpostavka da su takve uvjete ugovorili vlasnik imovine i najmoprimac, tj. zakupac ili korisnik leasinga. Ovdje također treba napomenuti kako se u takvim slučajevima ne radi o zajedničkoj izgradnji niti o zajedničkoj izradi opreme, nego o uporabi tuđe imovine u svojstvu pravnog odnosa s aspekta najmoprimca.

## 2. ULAGANJE U TUĐU IMOVINU PREMA RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA

Dvije se dvojbe mogu pojaviti prilikom klasificiranja ulaganja u tuđu imovinu. Prva je smatra li se takva imovina dugotrajnom ili kratkotrajnom, a odgovor na to pitanje dan je u prethodnom odjeljku ovog članka gdje se u uvodnom dijelu spominje kako se takva ulaganja moraju odijeliti na ona čija upotreba prelazi ili ne prelazi razdoblje korištenja takve imovine u periodu kraćem ili duljem od godine dana. Druga dvojba javlja se u vezi s pitanjem je li riječ o ulaganju u materijalnu ili nematerijalnu imovinu. U Hrvatskim stan-

dardima financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/15., u daljnjem tekstu HSFI) odgovor nalazimo u HSFI 5 – *Dugotrajna nematerijalna imovina* odnosno u Međunarodnim računovodstvenim standardima (službeno glasilo Europske unije, dalje u tekstu MRS) MRS-u 38 – *Nematerijalna imovina*. Tako prema t. 12. b) MRS-a 38, sredstvo je utvrdivo kada to proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira jesu li ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili drugih prava i obveza.

Takva opća definicija samo je smjernica da bismo mogli ugovorno pravo uporabe i ulaganja u vezi s tim klasificirati kao dugotrajnu nematerijalnu imovinu, međutim trebalo bi zadovoljiti i pretpostavke za priznavanje dugotrajne nematerijalne imovine koje glase da je:

- vjerojatno očekivati od tog ulaganja buduće koristi i da je
- trošak moguće pouzdano utvrditi.

U HSFI-ju 5 identifikacija ulaganja u tuđu imovinu nije drugačija u odnosu na tekst iz MRS-a 38, tako da imovina „*proizlazi iz ugovornih i drugih zakonskih prava, bez obzira na to mogu li se ta prava prenijeti ili odvojiti od poduzetnika ili od drugih prava i obveza.*“ (t. 5.12.).

S druge strane, zakonsko uređenje ugovornih odnosa za spomenute poslovne oblike proizlazi iz Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. – 29/18.), kao odredbe o zakupu (čl. 519. – 549.) i odredbe o najmu (čl. 550. – 578.), Zakona o leasingu (Nar. nov., br. 141/13.), Zakona o koncesijama (Nar. nov., br. 69/17.) i sličnim propisima.

Kako je ulaganje u imovinu kompleksan proces kod kojega je potrebno u obzir uzeti prirodu samog ulaganja, u nastavku će se navesti slučajevi koji se ne mogu smatrati ulaganjem u tuđu imovinu. Tako na primjer, u slučaju da društvo izgradi poslovni objekt na tuđem zemljištu, riječ je o poslovnom odnosu koji se uređuje ugovorom o pravu građenja, ortačkim ili nekim drugim ugovorom, pri čemu je rezultat ulaganja dugotrajna materijalna imovina u vlasništvu investitora. Isto tako tehničke dogradnje koje mogu biti odvojive i utužive kao zasebna materijalna imovina koju smo predvidjeli ugovorom o najmu ili ugovorom o operativnom leasingu, a po proteku najma mogu se odvojiti i kao zasebna imovina, prodati ili koristiti u drugom obliku također spadaju u dugotrajnu materijalnu imovinu. Nadalje, svako tekuće i periodično održavanje unajmljene imovine ne predstavlja ulaganje u dugotrajnu materijalnu imovinu (npr. bo-

janje zidova, popravak sanitarija, servis opreme i sl.), već se klasificira kao trošak razdoblja. I na kraju zajednička nabava dugotrajne materijalne ili nematerijalne imovine ne uključuje se u ulaganja u dugotrajnu nematerijalnu imovinu, već se klasificira kao vid financiranja jednog društva drugome.

Kako u ovom članku ne bi bili navedeni samo primjeri kada poduzetnik ne može pojedine slučajeve smatrati ulaganjem u tuđu imovinu, dani su i primjeri iz prakse onih radnji koje bi se prema navedenim standardima trebale nalaziti na poziciji ulaganja u tuđu imovinu. Jedan od takvih primjera je ugovor o dugoročnom zakupu poslovnog prostora ili neke građevine, gdje nastali troškovi određenog uređenja, nekih preinaka ili promjena u rasporedu prostora predstavljaju značajniju svotu. Takve troškove trebalo bi priznati kao ulaganje u tuđu imovinu. Isto vrijedi i kada su na opremi ili prijevoznom sredstvu učinjene dogradnje koje kao ugovornom korisniku povećavaju učinkovitost pri uporabi i kao takvi postaju sastavnim dijelom tog sredstva, smatramo da je riječ o ulaganju u tuđu imovinu. Takva ulaganja u tuđu imovinu evidentiraju se kao nematerijalna imovina, gdje se pritom određuje i korisna vremenska upotreba odnosno stopa amortizacije tako nastalog izdatka.



### 3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST (PDV) KOD ULAGANJA U TUĐU IMOVINU

Kako bi zadovoljili temeljnu pretpostavku za priznavanje pret-poreza kod ulaganja u tuđu imovinu, poduzetnici moraju zadovoljiti dva uvjeta, a to su poslovna namjena te imovine i porezni položaj naručitelja radova.

Naime, prema čl. 58. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 106/18.), pravo na odbitak PDV-a iz primljenih isporuka porezni obveznik ima ako će dobra ili uslugu koristiti za potrebe svojih oporezivih transakcija. Prema tome, naručitelj dodatnih radova uređenja, adaptacije, dogradnje i sl., treba biti poduzetnik koji je ugovorio uporabu tuđe imovine kroz najam ili sličan odnos i na koga će glasiti račun o izvedenim radovima. Transakcija se odvija tako da izvođač radova ili isporučitelj dobra račun izdaje najmoprimcu (naručitelju), a ovaj to evidentira u svojim poslovnim knjigama (u dijelu dugotrajne nematerijalne imovine). Prilikom takvih isporuka može se pojaviti i prijenos porezne obveze na naručitelja kad je riječ o građevinskim uslugama (čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o PDV-u). Naravno, prijenos porezne obveze moguće je provesti ako su prilikom takve transakcije ispunjeni i drugi uvjeti iz spomenutog Zakona (obvezni sadržaj računa, isporučitelj i naručitelj su obveznici poreza na dodanu vrijednost i dr.).

### 4. POREZ NA DOBIT KOD ULAGANJA U TUĐU IMOVINU

Rashodima poreznog razdoblja smatraju se rashodi koji su u svezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika i posljedica su obavljanja djelatnosti. Temeljem poslovne isprave točnije računa, poduzetnik će imati izdatak koji će knjižiti kao dugotrajnu nematerijalnu imovinu (ili će zbog drugačije prirode obavljene usluge transakciju knjižiti u okviru računa investicije u tijeku). Razgraničenje u poslovnim knjigama poduzetnika, treba li nešto biti trošak razdoblja ili nematerijalna imovina donosi se temeljem opće definicije o dugotrajnoj nematerijalnoj imovini. Prema točki 5.19. HSFI-ja 5, poduzetnik treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi primjenjujući razumne i utemeljene pretpostavke (vijek trajanja takva ulaganja odnosno pravo korištenja i svotu troška). Relativno

male svote (prosudba samog poduzetnika) koje kao trošak razdoblja ne dovode u pitanje realnost financijskih izvještaja ne klasificiraju se kao ulaganje. Svi troškovi koji su nastali u vezi s dodatnim ulaganjem u nematerijalnu imovinu čine njezinu nabavnu vrijednost koja podliježe amortizaciji. Amortizacija se obračunava prema procijenjenom vijeku uporabe takvih ulaganja. Jedno od mjerila procjene tog vijeka jest ugovoreno razdoblje budućih koristi od uporabe zakupljene ili unajmljene imovine. Prema čl. 12. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 106/18.), kao porezno dopustivo razdoblje uporabe za nematerijalnu imovinu određuju se 4 godine (25 %). Poduzetnik može to razdoblje skratiti i na 2 godine ako donese takvu odluku u skladu s ugovorom o najmu (godišnja amortizacijska stopa može se podvostručiti na 50 % - čl. 12. stavak 6. Zakona o porezu na dobit). Procjenjivanje vijeka uporabe ulaganja ispravno je i s gledišta računovodstvenih standarda točnije točke 5.42. HSFI-ja 5 i točke 97. MRS-a 38. Dogodi li se poduzetniku tijekom poslovanja da koristi naknadna ulaganja u već postojeću imovinu koja je u uporabi, takva ulaganja mogu imati obilježje povećanja vrijednosti postojeće nematerijalne imovine ili pak kao zasebno ulaganje s novim procijenjenim vijekom uporabe u ovisnosti o razdoblju ugovorenih najмова i očekivanih koristi te značajnosti tog ulaganja.

### 5. PRIMJERI ULAGANJA U TUĐOJ IMOVINI S KNJIŽENJIMA

Sklopljen je ugovor o zakupu poslovnog prostora na razdoblje od deset godina. Ugovoreno je plaćanje mjesečne zakupnine uz obvezu zakupoprimca da prije početka obavljanja djelatnosti u zakupljenom prostoru sam obavi potrebne preinake i dodatna uređenja unajmljenog poslovnog prostora. Za obavljene građevinske radove primljeni su sljedeći računi:

1.	Ličilački radovi	70.000,00 kn
2.	Keramičarski radovi	30.000,00 kn
3.	Parketarski radovi	20.000,00 kn

Izvođač radova (pod 3.) nije u sustavu PDV-a. Na ostalim računima nije iskazan PDV jer je primijenjen prijenos porezne obveze za građevinske radove.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1.	Nematerijalna imovina u pripremi	005	70.000,00	
	Obveze prema dobavljačima	2200		70.000,00
	Pretporez iz prenesene porezne obveze	180	17.500,00	
	Obveza za PDV iz prenesene porezne obveze	280		17.500,00
2.	Nematerijalna imovina u pripremi	005	30.000,00	
	Obveze prema dobavljačima	2200		30.000,00
	Pretporez iz prenesene porezne obveze	180	7.500,00	
	Obveza za PDV iz prenesene porezne obveze	280		7.500,00
3.	Nematerijalna imovina u pripremi	005	20.000,00	
	Obveze prema dobavljačima	2200		20.000,00
4.	Nematerijalna imovina u pripremi	005		120.000,00
	Ulaganja u tuđoj imovini	003	120.000,00	

Provedbom točke 4., tj. stavljanjem u uporabu navedene imovine započinje proces amortizacije ulaganja u tuđoj imovini. U tom trenutku amortizacija se temeljem čl. 12. st. 8. Zakona o porezu na dobit provodi od prvoga dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu. Također, slična knjiženja provodimo i za druga ulaganja u tuđoj imovini.

## 6. NADOKNADA TROŠKOVA KOD ULAGANJA U TUĐOJ IMOVINI

Moguće je da se u poslovanju između najmodavca i najmoprimca sporazumno ugovori nadoknada troškova vezanih uz ulaganje. Razlozi takve nadoknade kod ulaganja u tuđu imovinu mogu biti prekid ugovora o najmu, zakupu ili leasingu ili ugovorna klauzula prema kojoj su ugovorne strane ugovorile da će se po isteku razdoblja najma procijeniti vrijednost ulaganja. Za pretpostaviti je da ako se ugovor o najmu raskine prije isteka ugovorenog roka kako najmoprimac nije „stigao“ amortizirati svoje ukupno ulaganje. S druge strane, najmodavcu u slučaju prijevremenog raskida ostaje uređeni prostor, što predstavlja određenu dodanu vrijednost. Stoga je u praksi razumno tražiti da se nadoknadi barem dio ulaganja koje je imao najmoprimac tijekom trajanja ugovorne obveze.

Kako bi objasnili opisanu situaciju u nastavku je dan primjer gdje zbog objektivnih razloga zakupodavac i zakupac su sporazumno raskinuli ugovor o zakupu poslovnog prostora prije isteka ugovorenog roka. Naime, obje strane su sporazumno utvrdile da će zakupopri-

mac za djelomično pokriće troškova uređenja ispostaviti račun na svotu od 50.000,00 kn + PDV.

Pretpostavimo da je ulaganje amortizirano u svoti od 80.000,00 kn (od svote ulaganja iz prethodnog primjera). Sadašnja je knjigovodstvena vrijednost 40.000,00 kn.

Red. br.	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
S <sup>o</sup>	Ulaganja u tuđu imovinu	003	120.000,00	
	Akumulirana amortizacija	009		80.000,00
1.	Potraživanja od kupaca	120	62.500,00	
	Prihodi od prodaje	780		10.000,00
	Ulaganja u tuđu imovinu	003		40.000,00
	Obveze za PDV	2800		12.500,00
	Ulaganja u tuđu imovinu	003		80.000,00
	Akumulirana amortizacija	009	80.000,00	

U samom knjiženju primijenjeno je neto-načelo kod nadoknade (prodaje) nematerijalne imovine (točka 113. MRS-a 38 i točka 5.55 HSFI-ja 5), dakle kao razlika koja je dobit (prihod, kao u primjeru) ili gubitak (trošak).

Kod nadoknade troškova svakako se preporučuje procjena neiskorištenog (neamortiziranog) ulaganja u tuđu imovinu. Procijenjena vrijednost ostatka ulaganja (uređenja) kojom se nadoknadije neiskorišteno ulaganje fakturira se vlasniku imovine (s PDV-om, ako je najmoprimac obveznik poreza na dodanu vrijednost). Problem u procjeni i nadoknadi neamortiziranog (neiskorištenog) ulaganja može biti taj što je vlasnik imovine ne priznaje. Za njega izvedeno uređenje ne mora predstavljati neku vrijednost jer drugi korisnik može tražiti sasvim drukčije uređenje, raspored prostora itd. U takvim slučajevima treba imati u vidu da ako ne postoji ili neće doći do nadoknade troškova ulaganja Porezna uprava takvu preostalu neamortiziranu vrijednost ne priznaje kao porezno priznati rashod. Naime, prema mišljenju Porezne uprave od 29. 12. 2010. (klasa: 410-01/10-01/1551) „dio neamortiziranog ulaganja izvršenog u tuđoj imovini, a za koja je razvidno da se ostatak vrijednosti odnosno neamortiziranog dijela ulaganja može utvrditi prema tržišnim vrijednostima ne može biti porezno priznati rashod odnosno za priznavanje rashoda nisu ispunjeni uvjeti propisani naprijed navedenim propisima koji se odnose na sučeljavanje rashoda sa stavkama prihoda“.

## 7. ZAKLJUČAK

Uobičajena je pojava u poslovnoj i računovodstvenoj praksi da se prilikom ugovorenih najмова, zakupa i drugih sličnih odnosa pojavljuje ulaganje u tuđoj (povratnoj) imovini. Takvo se ulaganje prema svojoj prirodi u većini slučajeva klasificira kao nematerijalna imovina, premda u svome opisu obavljenih radnji ili isporučene robe ima materijalni sadržaj. Iz tog razloga važno je pripaziti prilikom klasifikacije tako nastalih poslovnih događaja, ali i znati porezni učinak takvih transakcija kako se u sadašnjim, ali i u budućim financijskim izvještajima poduzetnika ne bi potkrale pogreške.