

# MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 16

## *Nekretnine, postrojenja i oprema*

### Cilj

---

1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak za nekretnine, postrojenja i opremu, tako da korisnici financijskih izvješća mogu razlikovati ulaganja subjekta u svoje nekretnine, postrojenja i opremu te promjene u tim ulaganjima. Glavna pitanja u računovodstvu za nekretnine, postrojenja i opremu su priznavanje imovine, određivanje njene knjigovodstvene vrijednosti, amortizacije i gubitaka zbog umanjenja koje treba priznati povezano s njima.

### Djelokrug

---

2. **Ovaj se Standard treba primijeniti u računovodstvu za nekretnine, postrojenja i opremu osim kada drugi Standard zahtijeva ili dopušta drugačiji računovodstveni postupak.**
3. Ovaj se Standard ne primjenjuje na:
  - a) nekretnine, postrojenja i opremu koja je klasificirana kao one koja se drže radi prodaje u skladu s MSFI 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*;
  - b) biološka imovina povezana s poljoprivrednim aktivnostima (vidi MRS 41 - *Poljoprivreda*);
  - c) priznavanje i mjerenje imovine povezane s istraživanjem i procjenom (vidi MSFI 6 - *Istraživanje i procjena mineralnih resursa*); ili
  - d) prava na iskorištavanje rudnih rezervi kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi resursi.

Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na nekretnine, postrojenja i opremu koje se koriste za razvoj ili održavanje sredstava navedenih pod (b) - (d).
4. Ostali Standardi mogu zahtijevati priznavanje stavki nekretnina, postrojenja i opreme na osnovi pristupa koji se razlikuje od propisanog u ovom Standardu. Primjerice, MRS 17 - *Najmovi*, zahtijeva da subjekt procijeni priznavanje unajmljene nekretnine, postrojenja i opreme na osnovi prijenosa rizika i koristi. U takvim slučajevima drugi aspekti računovodstvenog tretmana za ovu imovinu, uključujući i amortizaciju, su propisani ovim Standardom.
5. Subjekt koji koristi model troška za ulaganja u nekretnine u skladu s MRS 40, koristit će model troška naveden ovom Standardu.

### Definicije

---

6. **Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:**  
***Knjigovodstvena vrijednost* je iznos po kojem je neka imovina priznata nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja.**

*Trošak* je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili, fer vrijednost druge naknade dane za nabavu imovine u vrijeme stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa specifičnim zahtjevima drugih MSFI, primjerice MSFI 2 - *Plaćanje temeljeno na dionicama*.

*Amortizirajući iznos* je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak umanjen za procijenjeni ostatak vrijednosti.

*Amortizacija* je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe.

*Vrijednost specifična za subjekt* je sadašnja vrijednost novčanih tokova koje subjekt, očekuje od kontinuirane upotrebe imovine i od prodaje imovine na kraju njezinog korisnog vijeka upotrebe ili očekuje pretrpjeti podmirenjem obveze.

*Fer vrijednost* je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

*Gubitak od umanjenja* je iznos kojim knjigovodstvena vrijednost neke imovine premašuje nadoknadivi iznos.

*Nekretnine, postrojenja i oprema* jesu materijalna imovina:

- a) koju subjekt posjeduje za korištenje u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe, i
- b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja.

*Nadoknadivi iznos* je viši iznos pri usporedbi fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje imovine i njezine vrijednosti u upotrebi.

*Procijenjeni ostatak vrijednosti* imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutno dobio prodajom imovine, umanjen za procijenjene troškove prodaje, ali uz pretpostavku da starost imovine i stanje odgovara onom koje se očekuje na kraju korisnog vijeka uporabe.

*Vijek upotrebe* je:

- a) razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu subjektu ili
- b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

## Priznavanje

---

7. Trošak nekog predmeta nekretnina, postrojenja i opreme treba priznati kao imovinu ako, i samo ako:
  - a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa predmetom pritijecati subjektu, i
  - b) se trošak predmeta može pouzdano izmjeriti.
8. Rezervni dijelovi i oprema za pružanje usluga obično se knjiže kao zaliha i priznaju se kao rashod kada su utrošeni. Međutim, veći rezervni dijelovi i oprema u pričuvu kvalificiraju se kao nekretnina, postrojenje i oprema kada ih subjekt očekuje koristiti

duže od jednog razdoblja. Slično tomu, ako se rezervni dijelovi i oprema za pružanje usluga mogu upotrebljavati samo uz neki predmet nekretnine, postrojenja i opreme, oni se smatraju kao nekretnine, postrojenja i oprema.

9. Ovaj Standard ne propisuje jedinicu mjere za priznavanje, tj. što sve sadrži stavka nekretnine, postrojenja i opreme. Stoga je, potrebna procjena u primjeni kriterija priznavanja koji se odnose na specifične uvjete u subjektu. Možda će biti potrebno grupirati zajedno pojedinačno neznačajna sredstva, kao na primjer kalupe, alate i pomagala i primijeniti kriterije na zbrojnu vrijednost.
10. Subjekt ocjenjuje na temelju načela priznavanja sve svoje troškove nekretnina, postrojenja i opreme u trenutku njihova nastanka. Ovi troškovi uključuju nastale početne troškove kupnje ili izgradnje nekretnina, postrojenja i opreme te kasnije nastale dodatne troškove zamjene dijelova ili popravka.

### Početni troškovi

11. Nekretnine, postrojenja i oprema mogu biti nabavljeni zbog sigurnosnih ili ekoloških razloga. Iako takve nekretnine, postrojenja i oprema ne povećavaju izravno buduće ekonomske koristi pojedinih postojećih nekretnina, postrojenja i opreme nabava može za subjekt biti potrebna da se ostvare buduće ekonomske koristi njegove druge imovine. Takve nekretnine, postrojenja i oprema kvalificirani su za priznavanje kao imovina, budući da subjektu omogućava buduće ekonomske koristi povezane imovine, iznad koristi koje bi se ostvarile da ta imovina nije nabavljena. Primjerice, proizvođač u kemijskoj industriji može uvesti novi kemijski proces kako bi udovoljio novim zahtjevima zaštite okoliša u svezi s proizvodnjom i skladištenjem opasnih kemikalija, s time povezana poboljšanja priznaju se kao imovina, jer bez njih subjekt ne može proizvoditi i prodavati kemijske proizvode. Međutim, proizašla knjigovodstvena vrijednost takvog i povezanog sredstva se provjeravaju radi umanjenja sukladno MRS-u 36 - *Umanjenje imovine*.

### Naknadni troškovi

12. Sukladno načelima priznavanja iz točke 7, subjekt ne priznaje u knjigovodstvenu vrijednost stavki nekretnina, postrojenja i opreme trošak redovnog održavanja sredstva. Ti troškovi se priznaju u izvještaju o dobiti kao rashod kako nastaje. Troškovi redovnog održavanja su prvenstveno troškovi rada i potrošnog materijala, i mogu uključivati i troškove sitnih dijelova. Svrha ovih izdataka obično se opisuje kao „trošak popravka i održavanja” sredstva nekretnina, postrojenja i opreme.
13. Sastavni dijelovi nekih predmeta nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtijevati zamjenu u redovitim vremenskim razmacima. Primjerice, industrijska peć može zahtijevati zamjenu unutrašnjih elemenata nakon određenog broja sati upotrebe ili unutrašnjost zrakoplova, kao što su sjedala i kuhinja, mogu zahtijevati višekratnu zamjenu tijekom vijeka upotrebe zrakoplova. Nekretnine, postrojenja i oprema također mogu biti nabavljeni radi produženja vremenskih razmaka zamjene, kao primjerice zamjena unutrašnjih zidova zgrade. Sukladno načelu priznavanja navedenom u točki 7., subjekt priznaje u knjigovodstvenu vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme trošak zamjenjenog dijela one imovine kako je on nastao ako su zadovoljeni uvjeti priznavanja.

Knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenih dijelova se prestaje prikazivati sukladno odredbama o prestanku priznavanja iz ovog Standarda (vidi točke 67-72.).

14. Ponekad da bi nekretnina, postrojenje i oprema mogli kontinuirano funkcionirati u budućnosti (primjerice, zrakoplov) potrebno je obavljati redovne preglede bez obzira koji su dijelovi bili zamijenjeni. Kad god se obavi redovan veliki pregled, trošak tog pregleda se priznaje u knjigovodstvenu vrijednost tog sredstva nekretnina, postrojenja i opreme kao trošak zamjene ako su zadovoljeni kriteriji za priznavanje. Ostatak knjigovodstvene vrijednosti prijašnjih pregleda kao fizički odvojen dio treba se otpisati. Takav se otpis provodi bez obzira je li trošak prijašnjeg pregleda utvrđen u transakciji u kojoj je imovina kupljeno ili izgrađeno. Ako je potrebno, procijenjeni budući troškovi sličnih pregleda se mogu koristiti kao indikacija o troškovima kada je imovina bilo kupljeno ili izgrađeno.

## Mjerenje i priznavanje

---

15. **Pojedinačni predmet nekretnina, postrojenja i opreme, koji zadovoljava kriterije priznavanja kao imovina, treba mjeriti po njegovom trošku.**

### Sastavni dijelovi troška

16. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme obuhvaća:
- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
  - sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju sredstva na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
  - početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smješteno, za koje obveza za subjekt nastaje kada je imovina nabavljeno ili kao posljedica korištenja sredstva tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.
17. Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati jesu:
- troškovi naknada zaposlenika (kao što je definirano u MRS-u 19 - *Primanja zaposlenih*) koji direktno proizlaze iz izgradnje ili nabave sredstva nekretnine, postrojenja i opreme,
  - početni troškovi pripreme mjesta,
  - početni troškovi isporuke i rukovanja,
  - početni troškovi instaliranja i montaže,
  - troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja pogona, nakon odbitka neto koristi od prodaje proizvedenih jedinica tijekom dovođenja sredstva na lokaciju i u stanje spremno za upotrebu (primjerice, uzorci proizvedeni tijekom testiranja opreme), i
  - naknade stručnjacima.
18. Subjekt primjenjuje MRS 2 - *Zalihe* na troškove obveza rastavljanja, uklanjanja i vraćanja mjesta na kojem se imovina nalazilo u prvotno stanje, a koji su nastali tijekom razdoblja korištenja sredstva u proizvodnji zaliha tijekom tog razdoblja. Obveze za

obračunane troškove u skladu s MRS-om 2 ili MRS-om 16 priznaju se i mjere u skladu s MRS-om 37 - *Rezerviranja, nepredvidiva imovina i nepredvidive obveze*.

19. Primjeri troškova koji ne ulaze u troškove nabave nekretnina, postrojenja i opreme:
  - a) trošak otvaranja novih jedinica,
  - b) trošak uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove promidžbe i aktivnosti promocije),
  - c) troškovi premještanja poslovanja na novu lokaciju ili usmjeravanja na novu grupu kupaca (uključujući troškove obučavanja zaposlenih), i
  - d) administrativni troškovi i ostali opći troškovi.
20. Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme prestaje kada je na lokaciji i spremno za namjeravanu upotrebu od strane menadžmenta. Prema tome, troškovi nastali upotrebom ili premještanjem sredstva nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost te imovine. Na primjer sljedeći troškovi se ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost pojedine stavke nekretnina, postrojenja i opreme:
  - a) troškovi nastali kada je imovina osposobljeno za rad na način koji je namjeravala uprava, ali se još treba dovesti u stanje upotrebe ili radi na razini ispod punog kapaciteta,
  - b) početni gubici u poslovanju, kao oni nastali kada potražnja za proizvodima koje proizvodi imovina raste, i
  - c) troškovi premještanja ili reorganizacije dijela ili cijelog poslovanja subjekta.
21. Neke aktivnosti nastaju u svezi s izgradnjom i razvojem nekretnine, postrojenja i opreme, ali nisu potrebne da bi imovina bilo spremno za upotrebu na način koji je namjeravao menadžment. Te se aktivnosti mogu pojaviti prije ili za vrijeme izgradnje pojedine nekretnine, postrojenja i opreme. Primjerice, prihodi u subjektu mogu nastati ako koristimo gradilište kao parkiralište do početka gradnje. Budući da te slučajne aktivnosti nisu nužne da bi imovina bilo spremno za upotrebu na način koji je utvrdio menadžment, prihod i rashodi vezani za te aktivnosti priznaju se u izvještaju o dobiti i svrstani su u odgovarajuću klasifikaciju prihoda i rashoda.
22. Trošak sredstva izgrađenog u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupljenog sredstva. Ako subjekt u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju slična sredstva, trošak sredstva obično je jednak trošku proizvodnje sredstva namijenjenog prodaji (vidjeti MRS 2). Prema tome, isključuju se interni dobiti, da bi se došlo do spomenutih troškova. Slično tome, neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji sredstva u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak sredstva. MRS 23 - *Troškovi posudbe* utvrđuje kriterije koji se trebaju zadovoljiti prije nego se mogu priznati troškovi kamata, kao sastavni dio troška nekretnina, postrojenja i opreme u vlastitoj izvedbi.

## Mjerenje troška

23. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme jednak je cijeni za plaćanje na datum priznavanja te imovine. Kada je plaćanje za neki predmet nekretnina, postrojenja i opreme odgođeno preko uobičajenih kreditnih rokova razlika između

ekvivalenta gotovinske cijene i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod kamata tijekom trajanja kredita, osim ako se ove kamate ne kapitaliziraju u skladu s MRS 23.

24. Jedna ili više nekretnina, postrojenja i opreme može se nabaviti zamjenom ili djelomičnom zamjenom za nenovčanu imovinu ili u kombinaciji zamjena za novčanu i nenovčanu imovinu. Sljedeća rasprava se odnosi samo na zamjenu i nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu, ali se odnosi i na sve zamjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak tako nabavljenih nekretnina, postrojenja i opreme mjeri se po fer vrijednosti osim ako: a) transakcija nema komercijalni sadržaj; ili b) fer vrijednost primljenog sredstva i fer vrijednost danog sredstva se ne mogu pouzdano izmjeriti. Stečeno imovina se vrednuje na navedeni način čak i ako subjekt ne može u tom trenutku isknjižiti imovina koje je dalo u zamjenu. Ako se primljeno imovina ne može mjeriti po fer vrijednosti, trošak tog sredstva se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.
25. Subjekt odlučuje ima li transakcija komercijalna obilježja, uzimajući u obzir stupanj do kojeg se očekuje promjena novčanih tijekova u budućnosti koji će biti rezultat te transakcije. Razmjena ima komercijalna obilježja ako:
  - a) struktura (rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova ostvarenih od primljenog sredstva se razlikuje od strukture novčanih tijekova danog sredstva, ili
  - b) subjekt - specifična vrijednost dijela poslovanja subjekta se mijenja kao rezultat zamjene, i
  - c) razlika u (a) ili (b) je značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjenih sredstava.

Za svrhe utvrđivanja ima li transakcija komercijalni karakter, dio subjekta specifična vrijednost dijela poslovanja subjekta će se mijenjati kao rezultat transakcije i rezultirati novčanim tokovima nakon poreza. Rezultat ove analize može biti jasan bez da subjekt provodi detaljnu kalkulaciju.
26. Fer vrijednost imovine za koje na tržištu ne postoje slične transakcije može se pouzdano mjeriti ako:
  - a) razlika između najmanje i najviše procijenjene vrijednosti tog sredstva nije značajna, ili
  - b) se vjerojatnosti različitih procjena unutar raspona mogu razumno procijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti.

Ako subjekt može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljenog sredstva ili fer vrijednost danog sredstva tada se fer vrijednost danog sredstva koristi za mjerenje troška primljenog sredstva, osim u slučaju ako se fer vrijednost primljenog sredstva može pouzdanije procijeniti.
27. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme, kojeg drži najmoprimac na osnovi ugovora o financijskom najmu, utvrđuje se koristeći se načelima postavljenim u MRS-u 17 - *Najmovi*.
28. Knjigovodstvena vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme može se umanjiti za primljene državne potpore, u skladu s MRS 20 - *Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći*.

## Mjerenje nakon početnog priznavanja

---

29. **Subjekt treba odabrati ili model troška opisanu u točki 30. ili model revalorizacije opisan u točki 31. kao svoju računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme.**

### Model troška

30. **Nakon početnog priznavanja kao imovine, pojedinu nekretninu, postrojenje i opremu treba iskazati po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.**

### Model revalorizacije

31. **Nakon početnog priznavanja kao imovine, nekretninu, postrojenje i opremu čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti treba iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od onog do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum izvještaja o financijskom položaju.**
32. Fer vrijednost zemljišta i zgrada obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji. Fer vrijednost predmeta postrojenja i opreme obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom.
33. Ako iz tržišno utemeljene evidencije ne postoji dokaz fer vrijednosti, zbog posebne prirode nekretnine, postrojenja i opreme i zbog toga što se takvi predmeti rijetko prodaju, osim kao dio kontinuiranog poslovanja, subjekt će morati procijeniti fer vrijednost korištenjem metoda prihoda ili amortiziranog zamjenskog troška.
34. Učestalost revaloriziranja ovisi o promjenama fer vrijednosti predmeta nekretnina, postrojenja i opreme koji se revaloriziraju. Kad se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija. Neki predmeti nekretnina, postrojenja i opreme mogu pokazivati značajna i promjenjiva kretanja fer vrijednosti i što čini potrebnim provođenje godišnje revalorizacije. Tako česta revalorizacija nepotrebna je kod nekretnina, postrojenja i opreme gdje su neznatne promjene fer vrijednosti. Umjesto toga, može biti dovoljna revalorizacija svake treće ili pete godine.
35. Kad se revalorizira pojedina nekretnina, postrojenje i oprema, akumulirana amortizacija na datum revalorizacije tretira se na jedan od sljedećih načina:
- prepravlja se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednak njegovom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizirajući zamjenski trošak, ili
  - isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto iznos prepravlja se do revaloriziranog iznosa sredstva. Ova se metoda često koristi za zgrade.

Iznos usklađivanja, koji se dobije prepravljajem ili isključivanjem akumulirane amortizacije, čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti koji se knjiži sukladno točkama 39. i 40.

36. **Ako se pojedina nekretnina, postrojenje i oprema revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme kojoj to imovina pripada.**
37. Skupina nekretnina, postrojenja i opreme objedinjuje sredstva slične vrste i upotrebe u poslovanju subjekta. Sljedeći su primjeri zasebnih skupina:
- zemljište,
  - zemljište i zgrade,
  - strojevi,
  - brodovi,
  - zrakoplovi,
  - motorna vozila,
  - namještaj i oprema, i
  - uredska oprema.
38. Predmeti unutar skupine nekretnina, postrojenja i opreme revaloriziraju se istovremeno kako bi se izbjegla selektivna revalorizacija sredstava i izvještavanje iznosa u financijskim izvještajima koji predstavljaju mješavinu troškova i vrijednosti različitih datuma. Međutim, skupina sredstava može se revalorizirati i kontinuirano u istim vremenskim razmacima uz uvjet da se revalorizacija skupine sredstava dovrši u kratkom roku i uz uvjet da se revalorizacija provodi tako da odražava trenutno stanje imovine.
39. **Kad se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje će se priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit i kumulativno iskazati u kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u dobit ili gubitak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno bilo priznato u dobiti ili gubitku.**
40. **Kad se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati u dobit ili gubitak. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Smanjenje koje se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit umanjuje iznos kumuliran u kapitalu kao revalorizacijska rezerva.**
41. Revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na nekretnine, postrojenja i opremu može se izravno prenijeti na zadržanu dobit, kada je prestalo priznavanje imovine. Cjelokupna rezerva može se prenijeti u zadržanu dobit kada je imovina povučena iz uporabe ili je otuđena. Međutim, neke se rezerve mogu realizirati ako subjekt koristi imovinu. U tom slučaju iznos realizirane rezerve je razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se kroz dobit ili gubitak.



42. Učinci na poreze na dobit, ako postoje, koji proizlaze iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme priznaju se i objavljuju sukladno MRS 12 - *Porez na dobit*.

### **Amortizacija**

43. **Svaki dio pojedine nekretnine, postrojenja i opreme sa troškom koji je značajan u odnosu na trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme treba amortizirati zasebno.**
44. Subjekt raspoređuje početno priznati iznos svake pojedine nekretnine, postrojenja i opreme na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio. Primjerice, možda će biti potrebno zasebno amortizirati oplatu i motor zrakoplova, bez obzira da li je u vlasništvu subjekta ili u financijskom najmu. Slično tome, ako subjekt stekne nekretninu, postrojenje i opremu u sklopu poslovnog najma u kojem je davatelj najma, može biti potrebno odvojeno amortizirati iznose koji su uključeni u trošak te stavke i odnose se na povoljne ili nepovoljne uvjete najma u odnosu na tržišne uvjete.
45. Značajan dio predmeta nekretnina, postrojenja i opreme može imati jednak vijek upotrebe i metodu amortizacije kao neki drugi predmeti nekretnina, postrojenja i opreme. Takovi predmeti se mogu grupirati zajedno u svrhu utvrđivanja visine amortizacije.
46. Do razine do koje subjekt zasebno amortizira pojedine dijelove predmeta nekretnina, postrojenja i opreme, također mora zasebno amortizirati i ostatak predmeta nekretnina, postrojenja i opreme. Ostatak se sastoji od dijelova predmeta nekretnina, postrojenja i opreme koji pojedinačno nisu značajni. Ako subjekt ima različita očekivanja za te dijelove, morat će se koristiti tehnike aproksimacije za amortizaciju ostatka na način da vjerno prikazuju trošenje tih predmeta i/ili njihov vijek upotrebe.
47. Subjekt se može odlučiti da zasebno amortizira dijelove sredstva koji nemaju značajan udio u ukupnom trošku pojedinog sredstva.
48. **Iznos amortizacije za svako razdoblje treba priznati u dobit ili gubitak, osim ako je uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.**
49. Iznos amortizacije za neko razdoblje obično se priznaje kao rashod. Međutim u nekim okolnostima buduće ekonomske koristi sadržane u imovini apsorbiraju se u imovini koja je priznata. U tom je slučaju iznos amortizacije dio troška drugog sredstva i uključuje se u njegovu knjigovodstvenu vrijednost. Primjerice, amortizacija proizvodnog postrojenja i opreme uključuje se u troškove zaliha (vidjeti MRS 2). Slično tome, amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme koja se koristi za aktivnosti razvoja može se uključiti u trošak nabave nematerijalnog sredstva koji se priznaje u skladu s MRS-om 38 - *Nematerijalna imovina*.

### **Amortizirajući iznos i razdoblje amortizacije**

50. **Amortizirajući iznos pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom korisnog vijeka upotrebe.**
51. **Procijenjeni ostatak vrijednosti i korisni vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svake poslovne godine te ako se očekivanja razlikuju**

**od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjena računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.**

52. Amortizacija se provodi čak i ako fer vrijednost imovine premašuje njegovu knjigovodstvenu vrijednost, tako dugo dok ostatak vrijednosti ne prelazi njezinu knjigovodstvenu vrijednost. Popravak i održavanje imovine ne negira potrebu amortizacije.
53. Amortizirajući iznos nekog sredstva utvrđuje se nakon oduzimanja njegovog ostatka vrijednosti. U praksi je često ostatak vrijednosti neznatčan i stoga neznatčan u izračunu amortizacijskog iznosa.
54. Ostatak vrijednosti imovine se može povećati na vrijednost jednaku ili veću od knjigovodstvene vrijednosti te imovine. Ako se to dogodi, iznos amortizacije će biti nula, osim u slučaju ako se ostatak vrijednosti kasnije smanji na iznos manji od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.
55. Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava. Amortizacija imovine prestaje prije datuma kad je imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju (ili je svrstana u skupinu raspoloživa za trgovanje koja je klasificirana kao ona koja se drži za prodaju) u skladu s MSFI-om 5 i datuma prestanka priznavanja kao imovine ovisno o tome koji je raniji. Prema tome, amortizacija ne prestaje kad se imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe osim u slučaju ako je to imovina u potpunosti amortizirano. Međutim, kod upotrebe nekih metoda amortizacije, iznos amortizacije može biti nula ako nema proizvodnje.
56. Subjekt troši ekonomske koristi sadržane u nekom sredstvu uglavnom korištenjem sredstva. Međutim, drugi čimbenici, kao što su tehnološka ili ekonomska zastarjelost i fizičko starenje dok imovina stoji neiskorišteno, često dovode do smanjenja ekonomskih koristi koje bi se mogli dobiti od sredstva. Stoga je pri utvrđivanju vijeka upotrebe sredstva potrebno razmotriti sve sljedeće čimbenike:
  - a) očekivanu upotrebu sredstva. Upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkog učinka;
  - b) očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi o proizvodnim čimbenicima, kao što je broj smjena u kojima će se imovina koristiti, program popravka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstva dok se ne koristi;
  - c) tehničko i ekonomsko starenje koje proistječe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje daje imovina; i
  - d) zakonska ili slična ograničenja vezana uz korištenje sredstva, kao što je datum isteka najmova.
57. Vijek upotrebe imovine određen je vremenom u kojem subjekt očekuje koristiti imovinu. Politika upravljanja imovinom nekog subjekta može uključivati otuđenje imovine nakon određenog vremena ili nakon što se potroši stanoviti dio ekonomskih koristi sadržanih u imovini. Stoga vijek upotrebe sredstva može biti kraći od

njegovog ekonomskog vijeka. Procjena vijeka upotrebe neke imovine može biti zasnovana na iskustvu subjekta za sličnu imovinu.

58. Zemljište i zgrade su odvojena imovina i obračunava se i iskazuje odvojeno, čak ako se zajedno nabavljaju. Zemljište obično ima neograničeni vijek upotrebe, uz iznimke, primjerice kamenoloma i odlagališta otpada, i stoga je to imovina koja se ne amortizira. Zgrade obično imaju ograničeni vijek upotrebe i stoga su imovina koje se amortizira. Povećanje vrijednosti zemljišta na kojem se nalaze zgrade ne utječe na utvrđivanje amortizirajućeg iznosa za zgradu.
59. Ako trošak zemljišta uključuje i trošak vraćanja u prvotno stanje, premještanja i restauracije, taj se udio zemljišta tijekom vremena amortizira kroz koristi koje subjekt očekuje od tih troškova. U nekim slučajevima, zemljište može imati ograničeni vijek upotrebe te se amortizira na način koji odražava koristi koje priteču u subjekt povezano s njim.

### **Metode amortizacije**

60. **Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane subjekta.**
61. **Metodu amortizacije primijenjenu za imovinu treba preispitivati barem na kraju svake poslovne godine i, ako postoji značajna promjena očekivanog okvira trošenja ekonomskih koristi u toj imovini, treba je promijeniti kako bi odražavala promjene okvira. Takvu promjenu treba iskazati kao promjenu u računovodstvenim procjenama u skladu s MRS 8.**
62. Različite se metode amortizacije mogu koristiti za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka upotrebe. Ove metode uključuju linearnu metodu, metodu opadajućeg salda i metodu jedinice proizvoda. Linearna metoda amortizacije rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka uporabe ako im je promijenjen ostatak vrijednosti. Metoda opadajućeg salda rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom vijeka upotrebe. Metoda jedinice proizvoda rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda. Izbor metode koja se koristi za obračun amortizacije zasniva se na očekivanom okviru trošenja ekonomskih koristi imovine. Metode amortizacije primjenjuju se dosljedno, osim ako ne dođe do promjene okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine.

### **Umanjenje**

63. Kako bi se utvrdilo podliježe li pojedina nekretnina, postrojenje i oprema umanje-nju, subjekt primjenjuje MRS 36 - *Umanjenje imovine*. Ovaj Standard objašnjava kako subjekt provjerava knjigovodstvenu vrijednost imovine, kako se utvrđuje nadoknativi iznos imovine, kada se priznaju ili poništavaju gubici od umanjenja.
64. [brisano].

## Naknada za umanjnje

65. **Naknadu od treće strane za nekretninu, postrojenje i opremu čija je vrijednost umanjena, koja je uništena ili izvlaštena, priznat će se u dobiti ili gubitku kad se prizna potraživanje.**
66. Potraživanja za plaćanja i plaćanja trećih osoba za umanjnja ili gubitke nekretnina, postrojenja i opreme te svaka kasnija kupnja, izgradnja ili zamjena sredstva predstavljaju zasebnu ekonomsku transakciju te se evidentiraju zasebno kako slijedi:
- umanjnje nekretnina, postrojenja i opreme se priznaje u skladu s MRS-om 36;
  - prestanak priznavanja (isknjižavanje) sredstava nekretnina, postrojenja i opreme kada su trajno povučeni iz upotrebe ili otuđeni utvrđen je ovim Standardom;
  - naknade trećih strana za nekretnine, postrojenja i opremu koje su izgubljene ili darovane uključuju se u utvrđivanje dobiti ili gubitka u trenutku nastanka potraživanja; i
  - trošak predmeta nekretnina, postrojenja i opreme koji su obnovljeni ili izgrađeni kao zamjena utvrđuje se u skladu s ovim Standardom.

## Prestanak priznavanja (isknjižavanje)

---

67. **Knjigovodstvena vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja ili opreme treba prestati priznavati:**
- u trenutku otuđivanja, ili**
  - kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja ove imovine.**
68. **Dobitke ili gubitke proizašle od prestanka priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme treba uključiti u dobit ili gubitak kada je prestalo njihovo priznavanje (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije u transakciji prodaje i povratnog najma). Dobici se ne klasificiraju kao prihod od prodaje.**
- 68.A Međutim, subjekt koji u svom redovnom poslovanju uobičajeno prodaje nekretnine, postrojenja i opremu koje drži radi davanja u najam drugima, dužan je tu imovinu preknjižiti na zalihe po njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti kada prestaju biti predmet najma i postan namijenjeni prodaji. Prihodi ostvareni prodajom te imovine se priznaju kao prihod u skladu s MRS 18 - *Prihodi*. MSFI 5 se ne primjenjuje kad se imovina namijenjena prodaji u sklopu redovnog poslovanja prenosi na zalihe.
69. Otuđenje predmeta nekretnina, postrojenja i opreme može se odvijati na razne načine (npr. prodajom, financijskim najmom ili donacijom). Pri utvrđivanju datuma otuđenja, subjekt je dužan primijeniti kriterije priznavanja prihoda od prodaje iz MRS 18. Na otuđenje u sklopu transakcije prodaje i povratnog najma primjenjuje se MRS 17.
70. Ako, sukladno točki 7, subjekt u knjigovodstvenu vrijednost priznaje trošak zamjene dijela ili predmeta nekretnine, postrojenja i opreme, tada mora otpisati knjigovodstvenu vrijednost dijela predmeta ili predmeta nekretnine, postrojenja i opreme

koji je zamijenjen, bez obzira što se dio predmeta ili predmet koji je bio zamijenjen amortizira zasebno. Ako za subjekt nije praktično utvrđivanje knjigovodstvene vrijednosti dijela predmeta ili predmeta koji je bio zamijenjen, može koristiti trošak zamjene kao pokazatelj kakav je trošak zamijenjenog dijela predmeta ili predmeta bio u vrijeme kada je kupljen ili izgrađen.

71. **Dobitke ili gubitke koji proizlaze iz prestanka priznavanja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme treba utvrditi kao razliku između neto iznosa potraživanja od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine.**
72. Potraživanje za naknadu za otuđenje nekretnina, postrojenja i opreme priznaje se početno po fer vrijednosti. Ako je plaćanje odgođeno, primljena naknada se priznaje početno u visini cijene za plaćanja odmah. Razlika između nominalnog iznosa naknade i cijene za plaćanja odmah priznaje se kao prihod od kamata u skladu s MRS 18, odražavajući prinos od potraživanja.

## Objavljivanje

---

73. Za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme u financijskim izvještajima treba objaviti:
  - a) osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti,
  - b) korištene metode amortizacije,
  - c) korisne vjekove upotrebe ili korištene stope amortizacije,
  - d) bruto knjigovodstvena vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zbrojeno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja,
  - e) povezivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuju:
    - i. povećanja,
    - ii. imovina namijenjena prodaji ili je uključena u skupinu imovine klasificirane kao namijenjenu prodaji u skladu s MSFI 5 i ostala otuđenja,
    - iii. stjecanja putem poslovnih spajanja,
    - iv. povećanja i smanjenja koja proizlaze iz revalorizacije kao što je navedeno u točkama 31, 39. i 40. te gubici od umanjenja priznati ili ukinuti izravno u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s MRS 36,
    - v. gubitci od umanjenja imovine koji su priznati u dobiti ili gubitku u skladu MRS 36,
    - vi. gubitci od umanjenja imovine ukinuti kroz dobit ili gubitak u skladu s MRS 36,
    - vii. amortizaciju,
    - viii. neto tečajne razlike koje su proizašle iz prevođenja financijskih izvještaja iz funkcionalne valute u valutu objavljivanja, uključujući svodnje inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja subjekta; i
    - ix. ostale promjene.
74. U financijskim izvještajima treba također objaviti i sljedeće:

- a) **postojanje i iznos ograničenja vlasništva nekretnine, postrojenja i opremu koji su založeni kao jamstvo za obveze,**
  - b) **iznos izdataka priznatih u knjigovodstvenu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme u tijeku izgradnje,**
  - c) **iznos ugovornih financijskih obveza preuzetih pri stjecanju nekretnine, postrojenja i opreme, i**
  - d) **ako nije objavljeno zasebno u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, iznos naknada primljenih od trećih strana za nekretnine, postrojenja i opremu, čija je vrijednost umanjena, koje su uništene ili izvlaštene, a uključeni su u dobit ili gubitak.**
75. Za izbor metode amortizacije i procjena vijeka upotrebe važna je prosudba. Zato objavljivanje usvojenih metoda i procijenjenih vjekova upotrebe ili amortizacijskih stopa pruža korisnicima financijskih izvještaja informacije koje im omogućavaju pregled politika koje je odabrala uprava kao i uspoređivanje s drugim subjektima. Zbog sličnih razloga nužno je objaviti:
- a) amortizaciju u tijeku razdoblja bez obzira je li priznata u izvještaju o dobiti ili je uključena u troškove druge imovine,
  - b) akumuliranu amortizaciju na kraju tog razdoblja.
76. Sukladno MRS-u 8, subjekt objavljuje prirodu i učinak promjene računovodstvene procjene koja ima važan učinak na tekuće razdoblje ili od koje se očekuje da će imati važan učinak u idućim razdobljima. Za nekretnine, postrojenja i opremu takvo objavljivanje može proizaći iz promjena procjene s obzirom na:
- a) ostatak vrijednosti,
  - b) procijenjene troškove demontaže, premještanja i obnavljanja nekretnina, postrojenja i opreme,
  - c) vijek upotrebe, i
  - d) metodu amortizacije.
77. **Ako se predmeti nekretnina, postrojenja i opreme iskazuju po revaloriziranim iznosima, treba objaviti sljedeće:**
- a) **datum revalorizacije;**
  - b) **je li bio uključen neovisni procjenitelj,**
  - c) **metode i značajne pretpostavke koje su bile korištene u procjeni fer vrijednosti imovine,**
  - d) **stupanj do kojeg je fer vrijednost utvrđena izravnim korištenjem dostupnih cijena na aktivnom tržištu ili cijena nedavnih tržišnih transakcija između neovisnih i nepovezanih strana ili procijenjenih nekim drugim tehnikama,**
  - e) **za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme koja je revalorizirana, knjigovodstvenu vrijednost po kojem bi imovina bila priznata da je primijenjena metoda troška, i**

- f) **revalorizacijsku rezervu, koja ukazuje na promjene tijekom razdoblja i bilo koje ograničenje u raspodjeli salda imateljima kapitala.**
78. U skladu s MRS 36, subjekt objavljuje informacije o umanjenju nekretnine, postrojenja i opreme kao nadopunu informacijama koje zahtijeva točka 73e)(iv)-(vi).
79. Za korisnike financijskih izvještaja važne su i sljedeće informacije:
- knjigovodstvenu vrijednost privremeno nekorištenih nekretnina, postrojenja i opreme,
  - bruto knjigovodstvenu vrijednost svake potpuno amortizirane nekretnine, postrojenja i opreme koja je još u upotrebi,
  - knjigovodstvena vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme povučениh iz aktivne upotrebe i koja nije svrstana u imovinu koja se drži za prodaju sukladno MSFI 5, i
  - kad se koristi metoda troška, fer vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme kad je značajno različita od knjigovodstvene vrijednosti.
- Stoga se subjekti potiču da objavljuju spomenute iznose.

### **Prijelazne odredbe**

---

80. **Zahtjevi točaka 24.-26. koji se odnose na početno mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme koja je stečena zamjenom nenovčane imovine primjenjivat će se unaprijed samo na buduće transakcije.**

### **Datum stupanja na snagu**

---

81. **Subjekti trebaju primijeniti ovaj Standard za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2005. treba objaviti tu činjenicu.**
- 81.A **Subjekt treba primijeniti izmjene točke 3. Za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2006. Ili nakon toga. Ako subjekt primjeni MSFI 6 na neko ranije razdoblje, ove izmjene i dopune primjenjuje od tog ranijeg razdoblja.**
- 81.B **MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiran 2007.) izmijenjeni su izrazi koji se koriste u MSFI. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točka 39., 40. i 73.(e)(iv). Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, ove izmjene i dopune primjenjuje od tog ranijeg razdoblja.**
- 81.C **MSFI-jem 3 (kojeg je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008. godini) je izmijenjena točka 44. Subjekt je tu izmjenu dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je tu izmjenu primijeniti također na to ranije razdoblje.**

- 81.D Točke 6. i 69. su izmijenjene i dopunjene, a točka 68A. je dodana kao posljedica Poboljšanja MSFI objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, objavit će tu činjenicu i istovremeno primijeniti povezane izmjene i dopune MRS 7 - *Izvještaj o novčanim tokovima*.
- 81.E Točka 5. izmijenjena je kao posljedica Poboljšanja MSFI objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ranija primjena je dopuštena ako se istovremeno primijene izmjene i dopune točaka 8., 9., 22., 48., 53., 53.A, 53.B, 54., 57. i 85.B MRS 40. Ako subjekt primijeni ove izmjene i dopune na neko ranije razdoblje, objavit će tu činjenicu.

### **Povlačenje službenih stajališta i druga službena stajališta**

---

82. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* (revidiran 1998.).
83. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja Stalnog odbora za tumačenja:
- a) SIC 6 - *Troškovi prilagodbe postojećeg softvera,*
  - b) SIC 14 - *Nekretnine, postrojenja i oprema - naknada za umanjenje ili gubitke predmeta, i*
  - c) SIC 23 - *Nekretnine, postrojenja i oprema - glavni pregled ili troškovi remonta.*