REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U RH I BiH

Porobija, Tea

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:500202

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U RH I BiH

Mentor:

Prof.dr.sc. Željana Aljinović Barać

Student:

Tea Porobija, 2171520

Split, rujan, 2019.

SADRŽAJ:

1. UVOD 1

1.1. Definicija problema i predmet istraživanja 1

1.2. Istraživačke hipoteze 4

1.3. Ciljevi i metode istraživanja 5

1.4. Doprinos istraživanja 6

1.5. Struktura diplomskog rada 7

2. REGULATIVNI OKVIR DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U RH 8

2.1. Nekretnine, postrojenja i oprema 10

2.1.1. Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16 10

2.1.2. Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema HSFI-u 6 13

2.2. Ulaganja u nekretnine 15

2.2.1. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema MRS-u 40 15

2.2.2. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema HSFI-u 7 17

2.3. Poljoprivreda 19

2.3.1. Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema MRS-u 41 20

2.3.2. Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema HSFI-u 17 21

2.4. Amortizacija 22

2.4.1. Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema MRS-u 16 22

2.4.2. Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema HSFI-u 6 24

3. REGULATIVNI OKVIR DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U BiH 26

3.1. Nekretnine, postrojenja i oprema 27

3.1.1. Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16 27

3.1.2. Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MSFI-u za MSP 17 27

3.2. Ulaganja u nekretnine 28

3.2.1. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema MRS-u 40 28

3.2.2. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema MSFI-u za MSP 16 29

3.3. Poljoprivreda 30

3.3.1. Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema MRS-u 41 30

3.3.2. Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema MSFI-u za MSP 34 30

3.4. Amortizacija 31
3.4.1. Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema MRS-u 16 32
3.4.2. Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema MSFI-u za MSP 17 32
4. KOMPARATIVNA ANALIZA REGULATIVNOG OKVIRA I IZBORA RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE PODUZEĆA U RH I BiH 33
4.1. Definiranje uzorka i metodologije istraživanja 33
4.1.1. Usklađenost regulativnog okvira dugotrajne materijalne imovine u RH i BiH 34
4.1.2. Usklađenost izbora računovodstvenih politika dugotrajne materijalne imovine poduzeća u RH i BiH 36
4.1.2.1. Računovodstvene politike vrednovanja nekretnina, postrojenja i opreme 36
4.1.2.1.1. Nekretnine 37
4.1.2.1.2. Postrojenje i oprema 39
4.1.2.2. Računovodstvene politike vrednovanja ulaganja u nekretnine 42
4.1.2.3. Računovodstvene politike vrednovanja u poljoprivrednoj djelatnosti 44
4.1.2.3.1. Biološka imovina 45
4.1.2.3.2. Poljoprivredni proizvodi 47
4.1.2.4. Računovodstvene politike obračuna amortizacije 48
5. ZAKLJUČAK 51
LITERATURA 52
POPIS SLIKA I TABLICA 54
SAŽETAK 55
SUMMARY 56

1. UVOD

1.1. Definicija problema i predmet istraživanja

Dugotrajna materijalna imovina predstavlja važan dio poslovnog procesa, a posebice u velikim proizvodnim poduzećima gdje čini najveći postotak i vrijednost dugotrajne imovine, te se koristi u okviru isporuke roba ili usluga i za ostale različite svrhe bez kojih poduzeće ne bi opstalo.

Uzimajući u obzir navedeno, dugotrajna materijalna imovina predstavlja jedan od segmenata o kojem treba voditi računa prilikom priznavanja, mjerenja i financijskog izvještavanja. Cilj financijskih izvještaja jest osigurati informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima subjekta koje su korisne širokom krugu korisnika pri donošenju ekonomskih odluka.[1]

Mogućnosti priznavanja, mjerenja i objavljivanja pojedine kategorije imovine dane su u međunarodnim i/ili nacionalnim standardima pojedine zemlje. Navedenim standardima dane su na raspolaganje različite računovodstvene politike vrednovanja među kojima poduzeća moraju izabrati one koje će dosljedno primjenjivati. Važno je naglasiti kako se ne može govoriti o jedinstvenom setu računovodstvenih politika. Standardi predviđaju različite računovodstvene politike u cilju što realnijeg prikazivanja financijskog položaja i rezultata koje će korisnicima osigurati pouzdane informacije o subjektu. Računovodstvene politike odražavaju specifičnosti svakog subjekta zasebno (individualne su), što znači da je njihov izbor uvelike uvjetovan veličinom poduzeća, njegovim ciljevima i poslovnim politikama, okolnostima u kojima se poduzeće nalazi, interesnim skupinama poduzeća i sl.

Zbog slobode izbora između različitih računovodstvenih politika dolazi do nemogućnosti uspoređivanja, za potencijalne ulagače, financijskih izvještaja različitih kompanija. Činjenica da su računovodstvene politike svojevrstan instrument upravljanja poslovanjem, usmjeren dostizanju zacrtanih ciljeva (financijski rezultat, kontinuirani rast, visoka proizvodnost i sl.) često dovodi do njihove zlouporabe. Problemi se odnose na namjernu pogrešnu primjenu pojedinih metoda s ciljem postizanja financijskih rezultata koji ne odgovaraju pouzdanoj slici poduzeća, a udovoljavaju tržišnim očekivanjima i interesima menadžera.

[1] MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja, t. 10.

Kao primjer može poslužiti splitska tvrtka Jadroplov d.d. u kojoj je 2014. god. vrijednost flote koja na tržištu vrijedi 65,5 milijuna dolara, prikazana kao imovina vrijedna 143,5 milijuna dolara, temeljeći svoju procjenu na dvostruko višoj razini najamnina brodova od realne. Uslijed toga, mali dioničari koji su uložili novac i trgovali dionicama Jadroplova izgubili su oko 400 milijuna kn.[2] Iz priloženog se vidi kako zlouporaba računovodstvenih tehnika i regulative najviše šteti ponajprije korisnicima financijskih izvještaja koji vjeruju u njihovu pouzdanost. Taj problem prisutan je unutar pojedine zemlje, a još i više on dolazi do izražaja kada se govori o međunarodnom poslovanju, posebice u eri globalizacije.

Problematika ovog istraživanja odnosi se upravo na utvrđivanje usklađenosti, odnosno harmonizacije primjenjivih računovodstvenih standarda kod priznavanja i mjerenja različitih kategorija dugotrajne materijalne imovine u Republici Hrvatskoj, te susjednoj Bosni i Hercegovini s ciljem olakšavanja usporedbe financijskih izvještaja na tom prostoru.

U pogledu važnosti harmonizacije računovodstvene zakonske regulative, pa tako i važnosti harmonizacije financijskog izvještavanja diljem svijeta provedena su brojna istraživanja. Neosporno je da je prihvaćanje MSFI od strane brojnih zemalja bez sumnje doprinijelo ujednačenju računovodstvene prakse na globalnom nivou.

U istraživanju 2015. god. navodi se kako su u praksi u više od 100 zemalja zaživjeli Međunarodni računovodstveni standardi, dok nekolicina zemalja i dalje oklijeva i još uvijek primjenjuje lokalne računovodstvene standarde, suočavajući se s kulturnim otporom u situacijama računovodstvenih reformi s ciljem harmonizacije.[3] Već je istraživanjem na EFZG 2012. god., donesen zaključak da je na području EU, izdavanjem Uredbe o korištenju MSFI postignut visok stupanj usporedivosti financijskih izvještaja koje sastavljaju velika poduzeća.[4] K tome u prilog, na prostoru RH 2016. god. provedeno je istraživanje o postojanju razlika kod odabira računovodstvenih politika koje se koriste kod inicijalnog i naknadnog mjerenja prilikom sastavljanja financijskih izvještaja kompanija koje kotiraju na Zagrebačkoj burzi. Rezultati su pokazali visok stupanj harmonizacije u odabiru računovodstvenih politika među

[2] Gudić, D. (2015, 31. kolovoza): Dan D za Jadroplov…, Slobodna Dalmacija, raspoloživo na : https://slobodnadalmacija.hr/novosti/hrvatska/clanak/id/284708/dan-d-za-jadroplov-hoce-li-glavna-skupstina-prihvatiti-naocigled-lazirano-financijsko-izvjesce-uprave

[3] Trabelsi, R. (2015): International accounting normalization and harmonization processes across the world…, GSTF Journal on Business Reviw, Vol. 4, br. 2, str. 96

[4] Sever I. (2012.): Utjecaj pojedinih čimbenika globalizacije na financijsko izvještavanje različitih geografskih područja, Zbornik EFZG, br. 1, str. 1-16

tim poduzećima, gdje se između ostalog, model troška pokazao kao najzastupljenija računovodstvena politika.[5]

Ovim istraživanjem uzet će se u obzir RH kao članica EU, te BiH kao potencijalna članica. Istraživanje će se vršiti na temelju analize primjenjivih računovodstvenih standarda u RH i BiH za mikro, mala, srednja i velika poduzeća, te financijskih izvještaja poduzeća u kojima su sadržane izabrane računovodstvene politike.

Dakle, harmonizacija primjenjivog regulativnog okvira (računovodstvenih standarda) u RH i BiH, te ujednačenost izbora računovodstvenih politika za iste kategorije dugotrajne materijalne imovine poduzeća u RH i BiH predmet su ovog istraživanja.

U centru razmatranja bit će računovodstvene politike s obzirom na njihov različit utjecaj na financijske izvještaje, te harmonizacija kao pojam koji označava povećanje usporedivosti računovodstvenih praksi. Konkretno, usporedit će se usklađenost u izboru računovodstvenih politika poduzeća u RH i BiH budući da se radi o susjednim zemljama s čestom poslovnom suradnjom i međusobnim ulaganjima. Na primjer, u 2016. god. robna razmjena između BiH i Hrvatske iznosila je 1,8 milijardi eura, pri čemu je BiH prvi vanjskotrgovinski partner Hrvatskoj. Hrvatska petinu svojih ulaganja izvan zemlje usmjerava u BiH. Jedan od vrijednih primjera suradnje je i tvrtka Aluminij d.d., kojemu je Hrvatska suvlasnik.[6]

U svrhu istraživanja, u analizu će biti uzete sve listane kompanije koje posluju na prostoru RH i BiH za poslovnu godinu 2017, čiji vrijednosni papiri kotiraju na Zagrebačkoj, Sarajevskoj i Banjalučkoj burzi. Svi podaci potrebni za istraživanje preuzeti su iz baze podataka Amadeus, a obuhvatit će uzorak od 689 poduzeća.

[5] Mamić, M. (2016): Harmonizacija računovodstvenih politika listanih kompanija, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, str. 48

[6] Nepoznat autor (2017, 04, travnja): Hrvatska petinu ulaganja izvan zemlje usmjerila u BiH, Poslovni dnevnik, raspoloživo na: http://www.poslovni.hr/svijet-i-regija/hrvatska-petinu-ulaganja-izvan-zemlje-usmjerila-u-bih-326340

1.2. Istraživačke hipoteze

Sukladno problemu i predmetu istraživanja postavljene su sljedeće hipoteze:

- **H1: ne postoje razlike *u regulativnom okviru* u RH i BiH kod početnog i naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne imovine za *mikro, mala, srednja i velika poduzeća*.**

Na temelju činjenice da su MSFI u praksi zaživjeli u više od 100 zemalja, pokušat će se dokazati da ne postoje razlike u regulativnom okviru ni između ove dvije susjedne zemlje. Hipoteze su postavljene uzimajući u obzir da je RH već od 2013. god. punopravna članica EU, dok je BiH tek početkom 2016. god. podnijela zahtjev za članstvo i obuhvaćena je trenutačnom politikom proširenja Unije. Prema politici EU, potrebno je uskladiti zakonodavstvo potencijalne članice s propisima Europske unije, koji obuhvaćaju i obveznu primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB), a koji se odnose i na kategoriju *velikih poduzetnika*.

Što se pak tiče *mikro, malih i srednjih kategorija,* u RH u primjeni su HSFI-ji koji počivaju na MSFI-jima i direktivama EU, ali su znatno jednostavniji i manjeg opsega posebno prilagođenog potrebama mikro, malih i srednjih poduzetnika koji prevladavaju u hrvatskom gospodarstvu.[7] Isto tako, u BiH (za FBiH, RS i Brčko distrikt) za istu su kategoriju u primjeni MSFI za MSP-e koje također, kao u slučaju velikih poduzetnika, izdaje IASB i počivaju na MSFI-jima, ali u odnosu na njih znatno su pojednostavnjeni.

Obzirom da su u obje zemlje za svaku od kategorija poduzetnika standardi temeljeni na potpunim MSFI-jima i usklađeni s direktivama EU, pretpostavka je da se regulativni okvir u RH i BiH kod početnog i naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne imovine za mikro, mala, srednja i velika poduzeća ne razlikuje.

- **H2: ne postoje razlike *u odabiru računovodstvenih politika* kod početnog i naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne imovine *listanih kompanija* u RH u odnosu na BiH.**

[7] HSFI – Okvir za primjenu HSFI, t. 1.1.

Pretpostavlja se kako svaka od grupa poduzetnika ima svoje karakteristične interesne skupine, pa tako i listane kompanije. Pervan, I. primjerice tvrdi kako je za očekivati u poslovnoj praksi da se prilikom izbora između modela troška i modela fer vrijednosti kao računovodstvene politike, primjena modela fer vrijednosti najčešće može očekivati kod listanih kompanija koje ulagačima na burzi žele osigurati kvalitetne računovodstvene informacije u cilju što realnijeg vrednovanja svojih dionica.[8] S obzirom na navedeno, u radu se vodi pretpostavkom da listane kompanije imaju slične ciljeve i interesne skupine kojima se vode prilikom izbora svojih računovodstvenih politika, što rezultira jednakim izborom politika listanih kompanija. Slijedeći tu pretpostavku navedena hipoteza pokušat će se dokazati.

1.3. Ciljevi i metode istraživanja

Glavni cilj ovog istraživanja je u teorijskom dijelu prikazati zakonski i regulativni okvir računovodstva dugotrajne materijalne imovine u Republici Hrvatskoj te Bosni i Hercegovini, a zatim usporediti sličnosti i razlike u primjenjivom regulativnom okviru među tim zemljama. Taj dio obuhvatit će nekretnine, postrojenja i opremu, zatim ulaganja u nekretnine, poljoprivrednu djelatnost i amortizaciju. Ovi dijelovi dugotrajne imovine često čine značajne bilančne stavke kod većine trgovačkih društava, a modeli vrednovanja tih stavki mogu se značajno odraziti na bilancu, financijski rezultat, a slijedom toga i na cijeli niz financijskih pokazatelja, pogotovo stoga što su to stavke koje često uključuju određeni stupanj procjene, što otvara mogućnost manipuliranja. Isto tako, kod amortizacije, manipuliranje vijekom trajanja i iznosom amortizacije ima direktan učinak na bilancu i račun dobiti i gubitka. Iz tog razloga bitno je korisnicima ukazati na potrebu dobrog poznavanja i provjere računovodstvene politike vrednovanja prije donošenja određenih odluka.

U praktičnom dijelu cilj je statističkim metodama dokazati ili odbaciti navedene istraživačke hipoteze o usklađenosti regulativnog okvira i izbora računovodstvenih politika u RH i BiH poduzećima.

Istraživanje će se sastojati od teorijskog i empirijskog dijela, te će se sukladno postavljenim ciljevima koristiti sljedeće metode istraživanja:

- Metoda deskripcije i eksplanacije – u radu će se definirati osnovni pojmovi vezani za kategoriju dugotrajne materijalne imovine i njezinih dijelova;

[8] Pervan, I. (2008): Računovodstvo ulaganja u nekretnine, Financije i porezi, br. 10, str. 22

- Metoda klasifikacije - kategorija dugotrajne materijalne imovine rastavit će se na njezine posebne dijelove (nekretnine, postojenja i opremu, ulaganja u nekretnine, biološku imovinu, amortizaciju);
- Metoda analize – proučavat će se zakonski i regulativni okvir računovodstva dugotrajne materijalne imovine, te financijski izvještaji poduzeća u RH i BiH i u njima opisane računovodstvene politike dugotrajne materijalne imovine;
- Komparativna metoda – usporedit će se razlike u primjenjivom regulativnom okviru dugotrajne materijalne imovine u RH i BiH, te razlike u izboru računovodstvenih politika iste skupine imovine kod različitih poduzeća u te dvije zemlje;
- Statističke metode – temeljni instrument istraživanja, obrade podataka i donošenja zaključaka u empirijskom dijelu istraživanja bit će softverski paket SPSS, a istraživanje će se vršiti nad sekundarnim podacima;
- Metoda kompilacije – uzet će se u obzir tuđa opažanja i stavovi preuzimanjem podataka iz drugih znanstveno – istraživačkih radova;
- Metoda dokazivanja/opovrgavanja – kojom će se potvrditi/odbaciti postavljene istraživačke hipoteze.

1.4. Doprinos istraživanja

Ne postoji jedinstvena lista usvojenih računovodstvenih politika na koju se korisnici mogu uputiti. Računovodstvene politike odražavaju specifičnosti svakog subjekta, što znači da je njihov izbor uvjetovan različitim faktorima svojstvenima samo za taj subjekt. Mogućnost izbora uvelike otežava usporedivost financijskih izvještaja različitih poduzeća i predstavlja „kočnicu“ za potencijalne investitore pri donošenju odluka o investiranju.

Upravo u gore navedenoj tvrdnji leži doprinos ovog istraživanja. Usklađenost regulativnog okvira i korištenih računovodstvenih politika u različitim gospodarstvima uvelike pomaže investitorima da bolje razumiju financijske izvještaje kompanija različitih zemalja i povećava usporedivost takvih izvještaja. Ovim istraživanjem konkretno će se ta usklađenost ispitati između RH i BiH, što bi u većem interesu trebalo biti investitorima s tog područja (i tako povećati priljev kapitala). Također će se odrediti koja od računovodstvenih politika je zastupljenija prilikom vrednovanja kategorija dugotrajne materijalne imovine i tako možda poslužiti kao signal za veći stupanj harmonizacije u budućnosti.

1.5. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad sastoji se od 5 dijelova uključujući uvod i zaključak.

U prvom dijelu daju se uvodne naznake o tematici rada, njegovoj problematici te korištenim metodama i ciljevima obrade tematike.

Drugi i teći dio rada daje zakonski i regulativni okvir dugotrajne materijalne imovine, najprije u RH, a zatim u BiH prema trenutno primjenjivim međunarodnim/nacionalnim standardima u svakoj od zemalja. To uključuje posebno nekretnine, postrojenja i opremu, zatim ulaganja u nekretnine, poljoprivredu i amortizaciju.

U četvrtom, praktičnom dijelu, sumirani su i izneseni rezultati teorijskog dijela istraživanja s usporedbom regulativnog okvira u RH i BiH, testirajući hipotezu o usklađenosti regulativnog okvira. Nakon toga, također će se dokazati ili opovrgnuti hipoteza o harmonizaciji u izboru računovodstvenih politika za iste kategorije dugotrajne materijalne imovine poduzeća u RH i BiH.

U petom dijelu daje se osvrt na rezultate istraživanja i konačan zaključak na temelju cjelokupnog istraživanja, a na samom kraju rada dat će se popis korištene literature te priloženih slika i tablica.

2. REGULATIVNI OKVIR DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U RH

Primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda u Hrvatskoj ima dugu tradiciju. Prvom primjenom Zakona o računovodstvu 1993. god. definirana je obvezna uporaba MRS-ova za sve grupe poduzetnika u RH, izravno nakon objave u Narodnim novinama. Novijim ZOR-om iz 2008. godine obveznici primjene MSFI-ja su velika poduzeća kao i ona poduzeća koja kotiraju ili se spremaju na kotaciju na burzama, dok ostali obveznici imaju mogućnost izbora: primjena MSFI-ja ili standarda koje donosi Odbor. ZOR-om iz 2015. god. MSFI-ji se smiju primjenjivati samo za velike kompanije i dionička društva koja listaju ili se spremaju na listanje na burzi, dok su svi ostali obveznici dužni koristi HSFI-je, koji u osnovi, predstavljaju pojednostavljenu verziju MSFI-ja.

U RH trenutno se primjenjuju:

- Međunarodni računovodstveni standardi (MRS)
- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) – kao nadopuna MRS-ova
- Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI)

Prema Zakonu o računovodstvu obveznici primjene MSFI-ja su poduzetnici koji su razvrstani u kategoriju velikih poduzetnika (ispunjavaju najmanje dva od tri sljedeća uvjeta: ukupna aktiva 150.000.000 kn, prihod 300.000.000 kn, ukupan broj radnika tijekom poslovne godine 250) te subjekti od javnog interesa, tj. poduzetnici koji su osnovani sukladno propisima RH i čije su dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštavanje na organizirano tržište vrijednosnih papira bilo koje države članice. U subjekte od javnog interesa spadaju također i: kreditne institucije, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje/reosiguranje, leasing društva, društva za upravljanje UCITS fondovima, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fondovi, alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva i mirovinski fondovi, društva za otkup imovine, faktoring društva, investicijska društva, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagača.[9]

[9] Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, čl. 3. i 5., Narodne novine d.d. Zagreb, pročišćeni tekst zakona, br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18

Nadalje, poduzetnici koji su prema Zakonu o računovodstvu razvrstani u kategoriju mikro, malih i srednjih poduzetnika dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom HSFI-ja.

Ovisno društvo, odnosno društvo kći koje je obveznik primjene HSFI-ja, a čije je matično društvo obveznik sastavljanja i prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja primjenom MSFI-ja, može odlučiti da svoje godišnje financijske izvještaje sastavlja i prezentira primjenom MSFI-ja.[10]

Kao što je već rečeno, dugotrajna imovina u većini poduzeća predstavlja važan dio poslovnog procesa te stoga i segment o kojem treba voditi računa prilikom priznavanja, mjerenja i financijskog izvještavanja. U financijskim izvještajima uobičajena je njezina raščlamba na:

- **Nematerijalnu imovinu**: odrediva nemonetarna imovina bez fizičkog sadržaja, kao što su: izdaci za razvoj, patenti, licencije, software, koncesije, zaštitni znakovi, ostala prava, goodwill (eksterno stečeni) itd.;
- **Materijalnu imovinu**: zemljište i šume, građevinski objekti, postrojenja i oprema (strojevi), alati, pogonski i uredski inventar, namještaj i transportna sredstva, predujmovi za materijalna sredstva, materijalna sredstva u pripremi, stambene zgrade i stanovi, ostala materijalna imovina;
- **Financijsku imovinu**: udjeli (dionice) u povezanim poduzećima, zajmovi povezanim poduzećima, sudjelujući interesi (participacije), ulaganja u vrijednosne papire, dani krediti, depoziti i kaucije, obvezna dugoročna ulaganja, otkup vlastitih dionica, ostala dugoročna ulaganja;
- **Potraživanja**: potraživanja od povezanih poduzeća, potraživanja po osnovi prodaje na kredit, ostala potraživanja.

U radu će se poseban naglasak staviti na dugotrajnu materijalnu imovinu i njezin regulativni okvir s obzirom na vrlo visoki postotak i vrijednost dugotrajne materijalne imovine u ukupnoj imovini velikog broja poduzeća te sklonost manipuliranju vrijednostima tih stavki odabirom računovodstvenih politika koje često uključuju određeni stupanj procjene.[11] Ostali dijelovi dugotrajne imovine neće se obrađivati ovim istraživanjem.

[10] Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, čl. 17, Narodne novine d.d. Zagreb, pročišćeni tekst zakona, br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18

[11] Belak V. (2016): Agresivno računovodstvo revalorizacije pod povećalom forenzičnog računovodstva, RRiF, str. 75.

Boljem razumijevanju utjecaja kojeg kategorije dugotrajne materijalne imovine mogu imati na financijske izvještaje ovisno o računovodstvenoj politici koja se odabere, može pridonijeti prikaz primjenjivog regulativnog okvira te opis računovodstvenih politika koji u nastavku slijedi.

2.1. Nekretnine, postrojenja i oprema

Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme, koje se klasificira kao dugotrajna imovina, uređuje MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, odnosno HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina.

2.1.1. Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16

Prema MRS-u 16 nekretnine, postrojenja i oprema su materijalna imovina:[12]

- namijenjena uporabi u okviru proizvodnje ili isporuke roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe; i
- koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja.

Trošak pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme **priznaje se** kao imovina samo i isključivo ako je:[13]

- vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s odnosnom imovinom pritjecati u subjekt; i
- trošak imovine moguće pouzdano izmjeriti

[12] MRS 16, t. 6.
[13] MRS 16, t. 7.

Tabela 1: Mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16

	POČETNO MJERENJE	NAKNADNO MJERENJE
MRS 16	trošak nabave	model troška ili model revalorizacije

Izvor: Prikaz autora

Iz dane tablice 1. može se vidjeti kako se prema MRS-u 16 pojedine nekretnine, postrojenja i oprema, koji se mogu priznati kao imovina, **početno mjere po trošku nabave**, koji obuhvaća:[14]

- nabavnu cijenu, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na nabavu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata;
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u stanje kako bi djelovala u skladu s namjenama rukovodstva;
- početno procijenjene troškove rastavljanja i uklanjanja imovine, i obnove mjesta na kojemu se nalazi.

Pri određivanju troška nabave treba paziti da se u nabavnu vrijednost uračunaju samo oni troškovi koji su u izravnoj svezi s dovođenjem u radno stanje, odnosno kompletiranje neke opreme radi potpune funkcionalnosti. Tako se u nabavnu vrijednost ne mogu uračunati administrativni i drugi troškovi, osim ako se mogu izravno pripisati nabavi sredstva (npr. troškovi službenog puta i dnevnice osoblja koje je nabavljalo neko sredstvo). U trošak nabave mogu se uračunati troškovi pripreme i njima slični troškovi na početku redovite proizvodnje (troškovi pokusne ili probne proizvodnje, troškovi testiranja i sl.).[15]

Nakon određenog vremena korištenja, dijelovi postrojenja i određena oprema zahtijevaju preglede, popravke i zamjene sastavnih dijelova kako bi se njihovom uporabom i dalje mogla ostvarivati jednaka ekonomska korist koja je utvrđena prilikom početnog evidentiranja te

[14] MRS 16, t. 16.
[15] Crikveni Filipović T. (2018): Računovodstvo nabave i održavanja postrojenja i opreme, Računovodstvo, revizija i financije, str. 51., broj 5

imovine. Izdatci koji nastaju po toj osnovi uzrokuju nastanak troškova redovitog (tekućeg) održavanja dugotrajne materijalne imovine. Ti troškovi ne uključuju se u knjigovodstvenu vrijednost nekretnina, postrojenja ili opreme, nego se iskazuju kao rashod razdoblja u računu dobiti i gubitka. Ipak, zamijenjeni značajni dijelovi postrojenja i opreme trebaju se uključiti u vrijednost te imovine ako se zamjenom produljuje vijek uporabe sredstva, povećava kapacitet i kvaliteta i smanjuju proizvodni troškovi.[16]

Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme prestaje kad je imovina na lokaciji i u stanju potrebnom kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. Stoga troškovi nastali uporabom ili premještanjem imovine nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost te imovine.

Prilikom **naknadnog mjerenja**, subjekt je dužan za svoju računovodstvenu politiku odabrati **model troška** ili **model revalorizacije** i primijeniti tu politiku na čitavu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme:[17]

- **Model troška** podrazumijeva da se nakon priznavanja u imovinu, pojedinu nekretninu, postrojenje i opremu iskazuje po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.
- **Model revalorizacije** podrazumijeva da se nakon priznavanja u imovinu, pojedinu nekretninu, postrojenje i opremu, čiju je fer vrijednost moguće pouzdano izmjeriti, iskazuje u revaloriziranom iznosu. To uključuje njegovu fer vrijednost na datum revalorizacije umanjenu za naknadno akumuliranu amortizaciju i naknadno akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizaciju je potrebno vršiti dovoljno redovito kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi znatno razlikovala od one koja se utvrđuje uporabom fer vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja. Česte revalorizacije nisu potrebne za nekretnine, postrojenja i opremu s tek neznatnim promjenama fer vrijednosti. Tu imovinu može biti dovoljno revalorizirati svakih tri ili pet godina.

Ako se pojedina nekretnina, postrojenje i oprema revalorizira, potrebno je revalorizirati čitavu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme kojoj ta imovina pripada.

[16] Crikveni Filipović T. (2018): Računovodstvo nabave i održavanja postrojenja i opreme, Računovodstvo, revizija i financije, str. 55., broj 5
[17] MRS 16, t. 29.

Kad se **knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije**, to povećanje će se 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 imovine koje je prethodno bilo priznato u dobiti ili gubitku.[18]

Kad se **knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije**, to smanjenje treba priznati kao rashod, odnosno u dobit ili gubitak. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu, odnosno ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.[19]

Knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja ili opreme treba **prestati priznavati:**[20]

- u trenutku otuđivanja, ili
- kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja te imovine.

2.1.2. Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema HSFI-u 6

Glede nekretnina, postrojenja i opreme HSFI 6 na jednak način kao i MRS 16 daje definiciju i uvjete za priznavanje i prestanak priznavanja ovih stavki u bilancu.

Dakle, pod nekretninama, postrojenjem i opremom smatra se materijalna imovina koja je:[21]

- namijenjena uporabi u okviru proizvodnje ili isporuke roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe; i
- koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja.

Trošak pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme **priznaje se** kao imovina samo i isključivo ako je:[22]

[18] MRS 16, t. 39.
[19] MRS 16, t. 40.
[20] MRS 16, t. 67.
[21] HSFI 6, t. 6.5.
[22] HSFI 6, t. 6.19.

- vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s odnosnom imovinom pritjecati u subjekt; i
- trošak imovine moguće pouzdano izmjeriti

Tabela 2: Mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme prema HSFI-u 6

	POČETNO MJERENJE	NAKNADNO MJERENJE
HSFI 6	trošak nabave	model troška ili model revalorizacije

Izvor: prikaz autora

Iz dane tablice 2. može se vidjeti kako HSFI 6 propisuje jednake računovodstvene politike za početno i naknadno mjerenje kao MRS 16, pa se pojedine nekretnine, postrojenja i oprema, koji se mogu priznati kao imovina, prema HSFI-u 6 **početno mjere po trošku nabave**[23], a prilikom **naknadnog mjerenja**, subjekt je dužan za svoju računovodstvenu politiku odabrati **model troška** ili **model revalorizacije** i primijeniti tu politiku na čitavu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme.[24] Ovi modeli već su opisani u prethodnoj točki, pa se ovdje neće ponovno objašnjavati.

Knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja ili opreme treba **prestati priznavati:**[25]

- u trenutku otuđivanja, ili
- kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja te imovine.

Zaključno, vidljivo je da se regulativni okvir definiran HSFI-em 6 podudara u potpunosti u svojim smjernicama i politikama s onim iz MRS-a 16.

[23] HSFI 6, t. 6.20.
[24] HSFI 6, t. 6.30.
[25] HSFI 6, t. 6.62.

2.2. Ulaganja u nekretnine

Ulaganjem u nekretnine bave se MRS 40 i HSFI 7, a njihov je cilj propisati računovodstveni postupak za ulaganja u nekretnine, odnosno njihovo priznavanje, mjerenje i objavljivanje.

2.2.1. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema MRS-u 40

Ulaganja u nekretnine prema MRS-u 40 podrazumijeva nekretnine (zemljišta ili zgrade, ili dio zgrade, ili oboje) nabavljene radi stjecanja zarade porastom njihove tržišne vrijednosti i/ili najmovnim aktivnostima koje nisu osnovna djelatnost društva. Dakle, tim se ulaganjima smatraju ulaganja:[26]

- radi zarade prihoda od najma ili,
- radi povećanja kapitalne vrijednosti imovine, ili
- radi zarade od jednoga i drugoga,

ali koja se ne koriste za:

- uporabu u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili za administrativne svrhe; ili
- prodaju u sklopu redovnog poslovanja.

Ulaganja u nekretnine mogu se **priznati kao imovina** samo i isključivo ako je:[27]

- vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s ulaganjem u nekretnine pritjecati u subjekt; i
- trošak ulaganja u nekretnine moguće pouzdano izmjeriti.

[26] Crikveni T. (2012): Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine, Računovodstvo, revizija i financije, broj 7, str. 33.
[27] MRS 40, t. 16.

Tabela 3: Mjerenje ulaganja u nekretnine prema MRS-u 40

	POČETNO MJERENJE	NAKNADNO MJERENJE
MRS 40	trošak nabave uvećan za transakcijske troškove	model troška ili model fer vrijednosti

Izvor: Prikaz autora

Iz tablice 3. Može se vidjeti da se nekretnine koje su klasificirane kao ulaganja u nekretnine pri **početnom mjerenju** evidentiraju prema **trošku nabave** (koji uključuje kupovnu cijenu i sve izravno povezane troškove) **uvećanom za transakcijske troškove**.[28]

Prilikom **naknadnog mjerenja** ulaganja u nekretnine subjekt kao svoju računovodstvenu politiku izabire **model fer vrijednosti** ili **model troška**.[29]

Prema odredbama MRS-a – 40 društvu se preporučuje (ali ne zahtijeva) primjena metode fer vrijednosti. Odabir metode ulaganja u nekretninu po *fer vrijednosti* kod jednog ulaganja u nekretninu zahtijeva primjenu fer vrijednosti kod svih ostalih ulaganja u nekretnine. Izuzeće se može primijeniti samo u slučaju nemogućnosti pouzdanog utvrđivanja fer vrijednosti nekretnine.

Kod primjene **metode fer vrijednosti**, dobit ili gubitak nastao promjenom fer vrijednosti ulaganja u nekretnine treba se priznati u računu dobiti ili gubitka u razdoblju u kojem je nastao, pri čemu se *ne obračunava amortizacija nekretnina*. Dakle, u slučaju porasta njihovih cijena na tržištu, subjekt će iskazivati prihode od povećanja vrijednosti, dok će u slučaju smanjenja njihovih cijena na tržištu iskazivati rashode od smanjenja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine.

Iako primjena **metode troška** podrazumijeva smanjenje nabavne vrijednosti za akumuliranu amortizaciju, ona ne isključuje **mogućnost naknadnog smanjenja vrijednosti ulaganja u nekretnine**. Naime, prema zahtjevima MRS-a 36 na svaki datum bilance treba *ocijeniti postoji li pokazatelj da sredstvo može biti umanjeno*. Ako je nadoknadiva vrijednost manja od

[28] MRS 40, t. 20.
[29] MRS 40, t. 30.

knjigovodstvene svote, treba smanjiti vrijednost sredstva do nadoknadive svote i priznati gubitak od smanjenja i evidentirati ga kao rashod u računu dobiti i gubitka.

Nakon početne klasifikacije, nekretnine koje su klasificirane kao ulaganja u nekretnine mogu promijeniti svoju početno utvrđenu namjenu ako:[30]

- se počinju koristiti od strane društva u obavljanju osnovne djelatnosti; ili
- se počinju obnavljati s namjerom prodaje.

Ulaganje u nekretnine **prestaje se priznavati** prilikom otuđenja ili kad se ulaganje u nekretnine trajno povuče iz uporabe i od njegovog se otuđenja ne očekuju buduće gospodarske koristi.[31]

2.2.2. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema HSFI-u 7

Prema HSFI-u 7 **ulaganje u nekretnine** je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta tržišne vrijednosti imovine ili oboje, a ne radi:[32]

- korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili
- prodaje u sklopu redovnog poslovanja.

Ulaganja u nekretnine mogu se **priznati kao imovina** samo i isključivo ako je:[33]

- vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s ulaganjem u nekretnine pritjecati u subjekt; i
- trošak ulaganja u nekretnine moguće pouzdano izmjeriti.

[30] Crikveni T. (2012): Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine, Računovodstvo, revizija i financije, broj 7, str. 38.
[31] MRS 40, t. 66.
[32] HSFI 7, t. 7.7
[33] HSFI 7, t. 7.11.

Tabela 4: Mjerenje ulaganja u nekretnine prema HSFI-u 7

	POČETNO MJERENJE	NAKNADNO MJERENJE
HSFI 7	trošak nabave uvećan za transakcijske troškove	model troška ili model fer vrijednosti

Izvor: Prikaz autora

Iz tablice 4. je vidljivo da se nekretnine koje su klasificirane kao ulaganja u nekretnine pri **početnom mjerenju** evidentiraju prema **trošku nabave** (koji uključuje kupovnu cijenu i sve izravno povezane troškove) **uvećanom za transakcijske troškove**.[34]

Prilikom **naknadnog mjerenja** ulaganja u nekretnine subjekt kao svoju računovodstvenu politiku izabire **model fer vrijednosti** ili **model troška**.[35] Jednako kao u slučaju MRS-a 40 društvu se u ovom slučaju preporučuje (ali ne zahtijeva) primjena metode fer vrijednosti.

Kao što se **test na umanjenje vrijednosti ulaganja u nekretnine** kod obveznika MRS-a provodi prema MRS-u 36, tako za mikro, male i srednje poduzetnike HSFI 7 kaže da na svaki datum bilance treba *ocijeniti postoji li pokazatelj da sredstvo može biti umanjeno*.

Kod mikro, malih i srednjih poduzetnika reklasifikacija ulaganja u nekretnine nakon početne klasifikacije nije uređena u HSFI-em 7, no prema odluci poduzetnika mogu se primijeniti zahtjevi MRS-a 40 u skladu s HSFI-em 3.

Ulaganje u nekretnine **prestaje se priznavati** prilikom otuđenja ili kad se ulaganje u nekretnine trajno povuče iz uporabe i od njegovog se otuđenja ne očekuju buduće gospodarske koristi.[36]

Slijedom navedenog, vidi se kako MRS 40 i HSFI 7 na jednak način definiraju ulaganja u nekretnine, kriterije za njihovo priznavanje, prestanak priznavanja te propisuju jednake računovodstvene politike mjerenja te vrste imovine.

[34] HSFI 7, t. 13.
[35] HSFI 7, t. 17.
[36] HSFI 7, t. 28.

2.3. Poljoprivreda

Računovodstveni postupak u svezi s poljoprivrednom djelatnošću propisuju MRS 41 te HSFI 17, koji poljoprivrednu aktivnost definiraju kao upravljanje subjekta biološkim pretvaranjem i žetvom biološke imovine za prodaju ili pretvaranje u poljoprivredni proizvod ili u dodatnu biološku imovinu, a odnosi se na:[37]

- biološku imovinu, osim za plodonosne biljke;
- poljoprivredne proizvode u trenutku žetve ili berbe; i
- državne potpore vezane za poljoprivrednu aktivnost

Biološka imovina predstavlja živu životinju ili biljku, dok je skupina biološke imovine skupina sličnih živih životinja ili biljaka.

Poljoprivredni proizvodi su proizvodi žetve/berbe biološke imovine subjekta.

Proizvodne aktivnosti u poljoprivredi vezane su uz biološke transformacije, odnosno stvaranje nove biološke imovine, prirast postojeće imovine i dobivanje poljoprivrednih proizvoda. Iz tog je razloga pri računovodstvenom praćenju tih aktivnosti bitno klasificirati vrstu i namjenu svake od njih kako bi se odredilo računovodstveno praćenje tijeka određene vrste proizvodnje i priznavanje biološke imovine i/ili poljoprivrednih proizvoda.[38]

Slika 1: Klasifikacija biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i proizvoda koji su rezultat prerade nakon ubiranja

BIOLOŠKA IMOVINA	• Živuće životinje i biljke (npr. goveda, svinje, perad, ribe, pčelinja društva, nasadi žitarica, voćnjaka, vinograda, maslinici i sl.) • Računovodstveno praćenje obavlja se u skladu sa zahtjevima MRS-a 41 odnosno HSFI-a 17
POLJOPRIVREDNI PROIZVODI	• Požeti proizvod biološke imovine (npr. požeti kukuruz, ječam, stabla, mlijeko, grožđe, ubrano voće i sl.) • Računovodstveno praćenje obavlja se u skladu sa zahtjevima MRS-a 41 odnosno HSFI-a 17 samo do trenutka ubiranja, dalje se primjenjuje MRS 2 odnosno HSFI 10
PROIZVODI KOJI SU REZULTAT PROCESA NAKON ŽETVE	• Proizvodi koji su dobiveni iz poljoprivrednih proizvoda (npr. sir, vino, prerađeno voće i sl.) • Računovodstveno praćenje obavlja se u skladu sa zahtjevima MRS-a 2 odnosno HSFI-a 10

Izvor: Prikaz autora

[37] MRS 41, t. 1. i HSFI 17, t. 17.4.

[38] Crikveni Filipović T. (2018): Posebnosti godišnjeg obračuna u poljoprivrednoj djelatnosti za 2017. Godinu, Računovodstvo, revizija i financije, str. 96., broj 5

2.3.1. Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema MRS-u 41

Subjekt **priznaje** biološku imovinu ili poljoprivredne proizvode prema MRS-u 41 samo i isključivo ako:[39]

- subjekt vrši nadzor nad imovinom kao posljedica prošlih događaja;
- je vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s imovinom pritjecati u subjekt; i
- je fer vrijednost ili trošak nabave imovine moguće pouzdano izmjeriti.

Tabela 5: Mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda prema MRS-u 41

	BIOLOŠKA IMOVINA (početno i naknadno mjerenje)	POLJOPRIVREDNI PROIZVODI (početno i naknadno mjerenje)
MRS 41	fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje ili trošak nabave	fer vrijednost, umanjena za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve

Izvor: Prikaz autora

Iz tablice 5. Vidljivo je da se prema MRS-u 41 **biološka imovina** prilikom **početnog priznavanja i na kraju svakog izvještajnog razdoblja treba mjeriti po svojoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje**, osim u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti – tada se biološka imovina treba mjeriti po svom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.[40]

Poljoprivredni proizvodi dobiveni od biološke imovine subjekta mjere se po njihovoj **fer vrijednosti, umanjenoj za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve**. Tim se mjerenjem dobiva trošak nabave na odnosni datum kad se primjenjuje MRS 2 – Zalihe ili drugi odgovarajući standard.

Troškovi (procijenjeni) do točke prodaje sadrže: prijevozne i ostale slične troškove potrebne da biološka imovina i poljoprivredni proizvodi budu na tržištu, naknade brokerima i dilerima, pristojbe nadzornim organizacijama i burzama roba te poreze i carine.

[39] MRS 41, t. 10.
[40] MRS 41, t. 12.

Dobit ili gubitak nastali prilikom početnog priznavanja biološke imovine po fer vrijednosti, umanjenoj za troškove prodaje, te koji nastaju promjenom fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje biološke imovine, uključuju se u račun dobiti i gubitka za razdoblje u kojem su nastali.

Dobit ili gubitak nastali prilikom početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, uključuju se u račun dobiti i gubitka za razdoblje u kojem su nastali.

Poduzetnik prestaje priznavati biološku imovinu kada ova imovina prestane ispunjavati kriterije priznavanja prema MRS-u 41.

2.3.2. Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema HSFI-u 17

Prema HSFI-u 17 subjekt **priznaje** biološku imovinu ili poljoprivredne proizvode samo i isključivo ako:[41]

- subjekt vrši nadzor nad imovinom kao posljedica prošlih događaja;
- je vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s imovinom pritjecati u subjekt; i
- je fer vrijednost ili trošak nabave imovine moguće pouzdano izmjeriti.

Tabela 6: Mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda prema HSFI-u 17

	BIOLOŠKA IMOVINA (početno i naknadno mjerenje)	POLJOPRIVREDNI PROIZVODI (početno i naknadno mjerenje)
HSFI 17	fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje ili trošak nabave	fer vrijednost, umanjena za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve

Izvor: Prikaz autora

Iz tablice 6. Vidljivo je da se prema HSFI-u 17 **biološka imovina** prilikom **početnog priznavanja i na kraju svakog izvještajnog razdoblja treba mjeriti po svojoj fer**

[41] HSFI 17, t. 17.7.

vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, osim u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti – tada se biološka imovina treba mjeriti po svom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.[42]

Poljoprivredni proizvodi dobiveni od biološke imovine subjekta mjere se po njihovoj **fer vrijednosti, umanjenoj za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve**. Tim se mjerenjem dobiva trošak nabave na odnosni datum kad se primjenjuje HSFI 10 – Zalihe.

Poduzetnik prestaje priznavati biološku imovinu kada ova imovina prestane ispunjavati kriterije priznavanja prema HSFI-u 17.

Iz priloženog je vidljivo kako su i u slučaju poljoprivredne djelatnosti MRS 41 i HSFI 17 međusobno usuglašeni kako u definicijama, tako i u kriterijima za priznavanje i mjerenje ove vrste imovine.

2.4. Amortizacija

Obračun amortizacije uređuje nekoliko računovodstvenih standarda, ovisno o vrsti imovine koja podliježe amortizaciji. Kod dugotrajne materijalne imovine to su:

- MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, odnosno HSFI 6 – Materijalna imovina; te
- MRS 40 – Ulaganja u nekretnine, odnosno HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine.

2.4.1. Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema MRS-u 16

Amortizacija je prema MRS-u 16 definirana kao sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe[43], odnosno postupno fizičko trošenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe izraženo u novcu.

Izbor između različitih politika amortizacije čini svjesnu odluku menadžmenta kojom se nastoje ostvariti definirani ciljevi ukupne poslovne politike poduzeća. Naime, iznos amortizacije djeluje na ukupne troškove poduzeća, što direktno utječe na rezultat poslovanja tekućeg razdoblja, kao i na knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne imovine koja se amortizira.

[42] HSFI 17, t. 17.9.
[43] MRS 16, t. 6.

Da bi neka materijalna imovina podlijegala obračunu amortizacije, ona mora ispuniti sljedeće uvjete:

- očekivani vijek uporabe imovine mora biti dulji od jednog obračunskog razdoblja,
- imovina mora imati ograničeni vijek trajanja,
- trgovačko društvo drži imovinu za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.

Dugotrajna imovina koja ne ispunjava navedene uvjete, ili samo jedan od navedenih, ne podliježe obračunu amortizacije. **Amortizaciji** također **ne podliježu:** zemljišta, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva, spomenici kulture te umjetnička djela.

Amortizirajući iznos raspoređuje se sustavno tijekom njezinog vijeka uporabe, a ostatak vrijednosti i korisni vijek uporabe imovine potrebno je pregledati barem jednom na kraju svake financijske godine.

Amortizacija imovine **započinje** kad je imovina dostupna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u stanju potrebnom kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva. **Amortizacija prestaje** na dan kad je odnosna imovina razvrstana kao imovina namijenjena prodaji (ili je uvrštena u skupinu imovine za otuđenje namijenjenu prodaji) ili na dan prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je od tih dvaju datuma raniji. Stoga amortizacija ne prestaje kad se imovina prestane koristiti ili kad se povuče iz uporabe, osim ako se u cijelosti amortizira.[44]

Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane subjekta, a subjektu na raspolaganju stoje **3 metode amortizacije:**[45]

- **Linearna metoda** rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka upotrebe ako se ostatak vrijednosti imovine ne mijenja.
- **Degresivna metoda (metoda opadajućeg salda)** rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom korisnog vijeka upotrebe.
- **Funkcionalna metoda (metoda jedinice proizvoda)** rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda.

[44] MRS 16, t. 55.
[45] MRS 16, t. 62.

Osnovica za obračun amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit je trošak nabave, dok se trošak amortizacije predmeta dugotrajne imovine priznaje u porezni rashod od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u uporabu.[46]

Tek nakon što se obračuna amortizacija, treba voditi brigu o tome predstavlja li ona porezno priznati trošak ili ne, odnosno prelazi li porezno dopuštene stope. Ako se amortizacija obračunava po stopama koje su veće od porezno dopuštenih (podvostručenih stopa), trošak amortizacije porezno je priznat samo do visine podvostručene stope, a razlika iznad podvostručene stope porezno je nepriznat trošak za koji treba uvećati poreznu osnovicu u PD obrascu.[47] Dakle, osim računovodstvenih standarda amortizaciju u RH uređuju i porezni propisi, a to su Zakon o porezu na dobit i Pravilnik o porezu na dobit. Prema Zakonu o porezu na dobit u RH, porezno je priznata samo amortizacija obračunata linearnom metodom.

Metode amortizacije trebaju se primjenjivati dosljedno, osim ako ne dođe do promjene okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine – tada ju treba promijeniti kako bi odražavala promjene okvira. Zbog toga metodu amortizacije treba preispitati barem na kraju svake poslovne godine.

2.4.2. Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema HSFI-u 6

Amortizacija je prema HSFI-u 6 definirana kao sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe.[48]

Amortizacija imovine **započinje** kad je imovina dostupna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u stanju potrebnom kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva, a **prestaje** na dan kad je ta imovina razvrstana kao imovina namijenjena prodaji ili na dan prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je od tih dvaju datuma raniji.[49]

Subjektu prema HSFI-u 6 na raspolaganju stoje **3 metode amortizacije**:[50]

- **Linearna metoda**
- **Degresivna metoda (metoda opadajućeg salda)**

[46] Narodne novine (2014.): Zakon o porezu na dobit čl. 12., st. 1. i 8., Narodne novine d.d. Zagreb, broj 143
[47] Petarčić I. (2018): Obračun amortizacije za 2017. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, str. 79., broj 1
[48] HSFI 6, t. 6.3.
[49] HSFI 6, t. 6.47.
[50] HSFI 6, t. 6.49.

- **Funkcionalna metoda (metoda jedinice proizvoda)**

Metode obračuna amortizacije prema HSFI-u 6 na jednak su način propisane kao i u MRS-u 16, te su međusobno usuglašene u svojim definicijama.

3. REGULATIVNI OKVIR DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE U BiH

Bosna i Hercegovina po svom je uređenju složena federalna država s elementima konfederacije, a čine je dva entiteta – Federacija Bosne i Hercegovine i Republika Srpska, te Brčko distrikt**.** Svako od tih područja ima vlastitu zakonodavnu, izvršnu i sudsku vlast, što treba uzeti u obzir i prilikom razmatranja prihvaćenih računovodstvenih standarda u svakom od područja.

Standardi financijskog izvještavanja koji se primjenjuju na male, srednje i velike pravne subjekte u BiH ipak su usuglašeni, a obuhvaćaju:[51]

- Međunarodne računovodstvene standarde (MRS)
- Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI) – kao nadopuna MRS-a
- Međunarodne računovodstvene standarde za mala i srednja poduzeća (MSFI za MSP)

Između ostalog, kod sva tri područja u primjeni su i Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) koji se neće ovdje posebno obrađivati, ali predviđaju identične metode početnog i naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne imovine kao i MRS-ovi koji će se obraditi. MRSJS je zamišljen kao pristup mjerenju i vrednovanju elemenata financijskih izvještaja koji će podići kvalitetu izvještavanja u smislu transparentnosti iskaza o javnoj potrošnji.

U BiH Međunarodni računovodstveni standardi u izvornom obliku primjenjuju se od 01.01.2006. godine, pa do danas sa svim izmjenama i dopunama, međutim, često kaskajući s ažuriranjem MRS/MSFI.

Od 2015. godine u BiH uvode se posebni standardi koji se konkretno primjenjuju na financijske izvještaje opće namjene i ostalo izvještavanje subjekata koji se definiraju kao mala i srednja poduzeća (MSP), dok su prije njihove objave svi subjekti bili dužni koristiti opsežne MSFI-je.

Za priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i objavljivanje pozicija u financijskim izvještajima veliki pravni subjekti, pravni subjekti koji imaju obavezu sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, subjekti od javnog interesa, odnosno oni koji se pripremaju za ulazak u

[51] Zakon o računovodstvu i reviziji FBiH, čl. 33
Zakon o računovodstvu i reviziji RS, čl. 2, t.15
Zakon o računovodstvu i reviziji Brčko distrikta, čl. 34

kategoriju subjekata od javnog interesa u skladu sa važećim propisima, nezavisno o njihovoj veličini, primjenjuju MSFI.

Za priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i objavljivanje pozicija u financijskim izvještajima, mali i srednji pravni subjekti mogu primjenjivati MSFI za MSP.

S obzirom na prethodno poglavlje u kojem je obrađen regulativni okvir u RH, te na propisanu primjenu MRS/MSFI i u BiH, može se zaključiti kako regulativni okvir za velike pravne subjekte, pravne subjekte koji imaju obavezu sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, subjekte od javnog interesa, odnosno one koji se pripremaju za ulazak u kategoriju subjekata od javnog interesa čini **potpuno jednak regulativni okvir kao onaj u RH** pa se stoga ovdje neće u potpunosti zasebno ponavljati, već će se usporediti u svojim osnovnim crtama s računovodstvenim politikama sadržanim u MSFI za MSP.

3.1. Nekretnine, postrojenja i oprema

U BiH računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme, koja se klasificira kao dugotrajna imovina, uređuje MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, odnosno za male i srednje subjekte MSFI za MSP 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema.

3.1.1. Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16

Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16 već je opisano u prethodnom poglavlju i u potpunosti je jednako kao i za BiH, pa se u ovom poglavlju neće ponavljati (*vidjeti točku 2.1.1.*)

3.1.2. Računovodstveno praćenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MSFI-u za MSP 17

Nekretnine, postrojenja i oprema prema svojoj definiciji i kriteriju priznavanja u bilancu na jednak su način dana u MRS-u 16 kao i u MSFI-u za MSP 17.

MSFI za MSP 17 posebno naglašava kako su zemljišta i zgrade zasebna sredstva i subjekt ih treba zasebno računovodstveno tretirati čak i kada su zajedno stečeni.

Tabela 7: Mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MSFI-u za MSP 17

	POČETNO MJERENJE	NAKNADNO MJERENJE
MSFI za MSP 17	trošak nabave	model troška ili model revalorizacije

Izvor: Prikaz autora

Prilikom primjene MSFI-a za MSP 17, kao i u slučaju MRS-a 16, subjekt treba mjeriti predmet nekretnine, postrojenja i opreme **po njegovom trošku prilikom početnog priznavanja**.[52]

Kod **naknadnog mjerenja**, subjekt bira **ili model troška ili model revalorizacije** kao svoju računovodstvenu politiku i primjenjuje tu politiku na cijelu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme.[53] Zanimljivo je napomenuti kako prema prethodnoj inačici MSFI za MSP 17 kod naknadnog mjerenja nije bila dozvoljena primjena modela revalorizacije.

Subjekt treba **prestati priznavati** stavku nekretnine, postrojenja i opreme u trenutku otuđivanja, ili kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja ove imovine.[54]

3.2. Ulaganja u nekretnine

Ulaganjem u nekretnine u BiH bave se MRS 40 i MSFI za MSP 16, a njihov je cilj propisati računovodstveni postupak za ulaganja u nekretnine, odnosno njihovo priznavanje, mjerenje i objavljivanje.

3.2.1. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema MRS-u 40

Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema MRS-u 40 već je opisano u prethodnom poglavlju i u potpunosti je jednako kao i za BiH, pa se u ovom poglavlju neće ponavljati (*vidjeti točku 2.2.1.*)

[52] MSFI za MSP 17, t. 17.9.
[53] MSFI za MSP 17, t. 17.15.
[54] MSFI za MSP 17, t. 17.27.

3.2.2. Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine prema MSFI-u za MSP 16

MSFI za MSP 16 daje jednaku definiciju ulaganja u nekretnine kao i MRS 40, ali za razliku od MRS-a 40 naglašava da ako se fer vrijednost dijela koji se odnosi na ulaganje u nekretnine ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora, cjelokupna nekretnina treba se računovodstveno tretirati kao nekretnine, postrojenja i oprema u skladu s MSFI za MSP 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema.[55] Ova činjenica navodi na razliku između MRS-a 40 i MSFI-a za MSP 16 u naknadnom mjerenju ulaganja u nekretnine. Što se tiče kriterija za priznavanje ulaganja u nekretnine, kod oba standarda oni su jednaki.

Tabela 8: Mjerenje ulaganja u nekretnine prema MSFI-u za MSP 16

	POČETNO MJERENJE	NAKNADNO MJERENJE
MSFI za MSP 16	trošak nabave uvećan za transakcijske troškove	model fer vrijednosti

Izvor: Prikaz autora

Prilikom **početnog priznavanja** prema MSFI-u za MSP 16 subjekt treba mjeriti ulaganja u nekretnine **po svom trošku**. Trošak stečenog ulaganja u nekretnine obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove, kao što su profesionalne naknade za pravne i posredničke usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale **transakcijske troškove**. Ako se plaćanje odgađa dulje od uobičajenih kreditnih uvjeta, trošak se utvrđuje u visini **sadašnje vrijednosti** svih budućih plaćanja.[56]

Kao što je već spomenuto u prethodnom poglavlju, prilikom **naknadnog mjerenja** ulaganja u nekretnine, prema MRS 40 subjekt kao svoju računovodstvenu politiku izabire model fer vrijednosti ili model troška. Prema odredbama MSFI za MSP 16 ulaganjem u nekretnine smatraju se samo ona ulaganja čija se **fer vrijednost** može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora na svaki izvještajni datum, s promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u dobiti ili gubitku. Subjekt treba računovodstveno klasificirati sva ostala

[55] MSFI za MSP 16, t. 16.4.
[56] MSFI za MSP 16, t. 16.5.

ulaganja u nekretnine kao nekretnine, postrojenja i opremu koristeći model troška iz MSFI za MSP 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema. Dakle kod naknadnog mjerenja MSFI za MSP ne uključuje model troška.[57]

3.3. Poljoprivreda

Računovodstveni postupak u svezi s poljoprivrednom djelatnošću u BiH propisuju MRS 41 te MSFI za MSP 34 – Specijalizirane aktivnosti.

3.3.1. Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema MRS-u 41

Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema MRS-u 41 već je opisano u prethodnom poglavlju i u potpunosti je jednako kao i za BiH, pa se u ovom poglavlju neće ponavljati (*vidjeti točku 2.3.1.*)

3.3.2. Računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti prema MSFI-u za MSP 34

Definicije i kriteriji priznavanja biološkog sredstva ili poljoprivrednih proizvoda kod MSFI-a za MSP 34 jednaki su kao i kod MRS-a 41 koji je već opisan u prethodnom poglavlju.

Subjekt koji koristi MSFI za MSP 34 – Specijalizirane aktivnosti, i angažiran je u poljoprivrednoj djelatnosti, određuje svoju računovodstvenu politiku za svaku klasu svojih bioloških sredstava na sljedeći način:[58]

- subjekt treba koristiti model fer vrijednosti za biološka sredstva čija je **fer vrijednost** utvrdiva bez prekomjernih napora i troškova.
- subjekt treba koristiti model troška/nabavne vrijednosti/cijene za sva ostala biološka sredstva.

Postoji pretpostavka da se fer vrijednost biološke imovine može pouzdano izmjeriti. Međutim, ta pretpostavka se može osporiti samo prilikom početnog priznavanja biološke imovine za koju nisu dostupne cijene koje kotiraju na tržištu i za koju je utvrđeno da alternativna mjerenja fer vrijednosti nisu pouzdana. U takvom slučaju, ta biološka imovina se mjeri po svom trošku umanjenom za svu akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od

[57] MSFI za MSP 16, t. 16.7.
[58] MSFI za MSP 34, t. 34.2.

umanjenja vrijednosti. Onda kad fer vrijednost takve biološke imovine bude moguće pouzdano izmjeriti, subjekt treba mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

Tabela 9: Mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda prema MSFI-u za MSP 34

	BIOLOŠKA IMOVINA (početno i naknadno mjerenje)	POLJOPRIVREDNI PROIZVODI (početno i naknadno mjerenje)
MSFI za MSP 34	fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje ili trošak nabave	fer vrijednost, umanjena za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve

Izvor: Prikaz autora

Iz tablice 9. vidljivo je da se **biološka imovina** prilikom početnog priznavanja i na kraju svakog izvještajnog razdoblja mjeri po svojoj **fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje,** osim u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora – tada se biološka imovina treba mjeriti po svom trošku nabave.[59]

Poljoprivredni proizvodi ubrani od biološke imovine subjekta mjere se po svojoj **fer vrijednosti umanjenoj za troškove do prodaje u trenutku berbe**. Takvo mjerenje predstavlja trošak na odnosni datum kad se primjenjuje MSFI za MSP 13 – Zalihe.[60]

Može se zaključiti kako nema razlike između računovodstvenih politika vezanih za poljoprivrednu djelatnost prema MRS-u 41 i MSFI-u za MSP 34.

3.4. Amortizacija

U BiH amortizaciju propisuju MRS 16, odnosno MSFI za MSP 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema, pri čemu oni propisuju međusobno jednake uvjete za početak obračuna amortizacije i njezin prestanak.

[59] MSFI za MSP 34, t. 34.4.
[60] MSFI za MSP 34, t. 34.5.

3.4.1. Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema MRS-u 16

Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema MRS-u 16 već je opisano u prethodnom poglavlju i u potpunosti je jednako kao i za BiH, pa se u ovom poglavlju neće ponavljati (*vidjeti točku 2.4.1.*)

3.4.2. Računovodstveno praćenje obračuna amortizacije prema MSFI-u za MSP 17

Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane subjekta, a subjektu prema MSFI-u za MSP 17 na raspolaganju stoje **3 metode amortizacije:**[61]

- **Linearna metoda**
- **Degresivna metoda (metoda opadajućeg salda)**
- **Funkcionalna metoda (metoda jedinice proizvoda)**

Iz priloženog je vidljivo kako su u BiH u primjeni jednake metode amortizacije prema MSFI-u za MSP i MRS-u.

Subjekt bira metodu koja najbliže odražava očekivanu dinamiku trošenja budućih ekonomskih koristi sadržanih u imovini. Odabrana metoda amortizacije primjenjuje se dosljedno, osim ako ne dođe do promjene dinamike trošenja budućih ekonomskih koristi.

Ako postoje pokazatelji o značajnoj promjeni okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od posljednjeg godišnjeg izvještajnog datuma, subjekt treba preispitati postojeću metodu amortizacije, te ako se sadašnja očekivanja razlikuju, promijeniti metodu amortizacije kako bi odražavala novi okvir. Subjekt treba priznati promjene kao promjene u računovodstvenoj procjeni.

[61] MSFI za MSP 17, t. 17.22.

4. KOMPARATIVNA ANALIZA REGULATIVNOG OKVIRA I IZBORA RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE PODUZEĆA U RH I BiH

4.1. Definiranje uzorka i metodologije istraživanja

U svrhu istraživanja, informacije potrebne za testiranje hipoteze o razlici regulativnog okvira između RH i BiH nalaze se u računovodstvenim standardima propisanim za svaku od dvije zemlje, koji su obrađeni u teorijskom dijelu rada.

S druge strane, radi testiranja hipoteze o razlici u izboru računovodstvenih politika poduzeća u RH i BiH, u analizu su uzete sve listane kompanije čiji vrijednosni papiri kotiraju na Zagrebačkoj, Sarajevskoj i Banjalučkoj burzi. Svi podaci o poduzećima potrebni za istraživanje preuzeti su iz baze podataka Amadeus te bilješki uz financijske izvještaje objavljenih na pripadajućim burzama. Uzorak će obuhvatiti 689 listanih kompanija za poslovnu godinu 2017., od kojih 151 poduzeće pripada RH, a preostalih 538 pripada BiH.

Za potrebe testiranja postavljenih hipoteza o postojanju/nepostojanju razlike među promatranim nominalnim varijablama, koristit će se Hi-kvadrat test.

Prilikom prikupljanja podataka o korištenim računovodstvenim politikama, određeni broj poduzeća nema objavljene financijske izvještaje na pripadajućoj burzi za 2017. god. U RH to je brojka od 11 poduzeća od ukupno 151 poduzeća koje je uzeto u uzorak, što iznosi 7,3% hrvatskih poduzeća. U BiH ta brojka je mnogo veća i iznosi 214 poduzeća od ukupno 538 poduzeća, što iznosi 39,8% BiH poduzeća. Razlozi zbog kojih ti izvještaji nisu objavljeni, unatoč zahtjevima za izvještavanjem i transparentnošću kompanija čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi, nisu poznati.

Osim neobjavljenih izvještaja, neke kompanije u svojim bilješkama nisu iskazale računovodstvenu politiku za određene kategorije imovine. Za to postoje dvije mogućnosti: 1. Poduzeće ne sadrži tu imovinu, 2. Poduzeće sadrži imovinu, ali namjerno ne objavljuje politiku. Neovisno o kojem se razlogu radi, iz testiranja će biti izostavljeni nedostajući izvještaji i unutar svake kategorije dugotrajne materijalne imovine pojedinačno neiskazane politike.

Slijedom opisanog, konačan uzorak nakon izuzimanja nedostajućih izvještaja izgleda kao u tablici 10:

Tabela 10: Postupak selekcije poduzeća do konačne veličine uzorka

	RH	BiH	Ukupno
Broj listanih kompanija za poslovnu godinu 2017.	151	538	689
- broj kompanija koje nemaju objavljene financijske izvještaje za 2017. god.	11	214	225
KONAČAN UZORAK	140	324	**464**

Izvor: prikaz autora

4.1.1. Usklađenost regulativnog okvira dugotrajne materijalne imovine u RH i BiH

Svaka od prethodno analiziranih zemalja, RH i BiH, ima propisane računovodstvene politike dugotrajne materijalne imovine prema prihvaćenim međunarodnim i/ili nacionalnim standardima u zemlji, posebno za velika poduzeća, a posebno za mikro, mala i srednja poduzeća.

U obje države, **MRS i MSFI** koji se koriste pri sastavljanju i prezentiranju računovodstvenih informacija, usvojeni su prema relevantnim uputama EU. Stoga taj dio regulativnog okvira čini jednak regulativni okvir u obje zemlje, što je vidljivo iz dolje priložene tablice 11.

U RH su u segmentu malih i srednjih poduzeća još uvijek u upotrebi nacionalni standardi – HSFI, koji su nastali sukladno Zakonu o računovodstvu, a donosi ih Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Oni se temelje na domaćoj računovodstvenoj teoriji i praksi i Direktivi 2013/34/EU. U odnosu na MSFI za MSP, postoje područja nacionalnih standarda koja nisu regulirana na isti način (tablica 11.).

Tabela 11: Prikaz dopuštenih računovodstvenih politika dugotrajne materijalne imovine u RH i BiH

			RH		BiH	
			MRS/MSFI	**HSFI**	**MRS/MSFI**	**MSFI za MSP**
DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA	**Nekretnine, postrojenja i oprema**	Početno mjerenje	Trošak nabave	Trošak nabave	Trošak nabave	Trošak nabave
		Naknadno mjerenje	Model troška ili model revalorizacije	Model troška ili model revalorizacije	Model troška ili model revalorizacije	Model troška ili model revalorizacije
	Ulaganja u nekretnine	Početno mjerenje	Trošak nabave uvećan za transakcijske troškove	Trošak nabave uvećan za transakcijske troškove	Trošak nabave uvećan za transakcijske troškove	Trošak nabave uvećan za transakcijske troškove
		Naknadno mjerenje	Model troška ili model fer vrijednosti	Model troška ili model fer vrijednosti	Model troška ili model fer vrijednosti	Model fer vrijednosti
	Poljoprivreda	Biološka imovina	Fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje ili trošak nabave	Fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje ili trošak nabave	Fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje ili trošak nabave	Fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje ili trošak nabave
		Poljoprivredni proizvodi	Fer vrijednost, umanjena za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve	Fer vrijednost, umanjena za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve	Fer vrijednost, umanjena za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve	Fer vrijednost, umanjena za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve
	Amortizacija	Metode	Linearna metoda, degresivna metoda, funkcionalna matoda	Linearna metoda, degresivna metoda, funkcionalna matoda	Linearna metoda, degresivna metoda, funkcionalna matoda	Linearna metoda, degresivna metoda, funkcionalna matoda

Izvor: Prikaz autora

Iz tablice 11. može se vidjeti kako se u segmentu **velikih poduzeća** u obje zemlje primjenjuju međunarodni standardi – MRS/MSFI s **potpuno jednakim računovodstvenim politikama** dugotrajne materijalne imovine, kao što je prethodno spomenuto. Dakle, postoji 100%-tna podudarnost u regulativnom okviru u segmentu velikih poduzeća, što je vidljivo prostim okom i zbog čega nije potrebno hipotezu testirati statističkim testovima.

Što se tiče segmenta **mikro, malih i srednjih poduzeća**, HSFI i MSFI za MSP u svim su računovodstvenim politikama **međusobno usuglašeni, osim kod naknadnog mjerenja ulaganja u nekretnine**, pri čemu su prema HSFI-u 7 dopuštene računovodstvene politike -

model troška ili model fer vrijednosti, dok se prema MSFI-u za MSP 16 ulaganjem u nekretnine smatraju samo ona ulaganja čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora.

Dakle, kod naknadnog mjerenja MSFI za MSP ne uključuje model troška. Na jednak način može se utvrditi kako u segmentu mikro, malih i srednjih poduzeća postoji podudarnost u 6 od mogućih 7 kategorija početnog i naknadnog vrednovanja imovine, što čini 86%-tnu usklađenost regulativnog okvira među RH i BiH.

Kada se u obzir uzme ukupna usklađenost regulativnog okvira za sve kategorije poduzetnika u RH i BiH, regulativni se okvir poklapa u 13 od 14 ponuđenih mogućnosti vrednovanja imovine. To čini 93%-tnu harmonizaciju, pa postavljenu hipotezu nije potrebno testirati statističkim testovima, već se može zaključiti kako **ne postoji značajna razlika u regulativnom okviru u RH i BiH kod početnog i naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne imovine za mikro, mala, srednja i velika poduzeća.**

4.1.2. Usklađenost izbora računovodstvenih politika dugotrajne materijalne imovine poduzeća u RH i BiH

4.1.2.1. Računovodstvene politike vrednovanja nekretnina, postrojenja i opreme

Prilikom početnog vrednovanja nekretnina, postrojenja i opreme, standardi ne ostavljaju mogućnost izbora između više modela. Ta imovina početno se vrednuje po modelu troška, te svako od promatranih poduzeća taj model i primjenjuje prilikom početnog priznavanja. Iz tog razloga za taj dio nije potrebno provoditi testiranje.

Kod naknadnog vrednovanja poduzećima se nudi mogućnost izbora vrednovanja nekretnina, postrojenja i opreme modelom troška ili modelom revalorizacije. Budući da veliki broj poduzeća za vrednovanje nekretnina bira jednu metodu, a za postrojenje i opremu drugu metodu, razlika u izboru računovodstvenih politika za te dijelove imovine odvojeno će se testirati Hi-kvadrat testom.

4.1.2.1.1. Nekretnine

Kod testiranja postoji li razlika u odabiru računovodstvenih politika u RH i BiH za kategoriju nekretnina, postavljaju se hipoteze:

H0... *ne postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod naknadnog vrednovanja nekretnina u RH u odnosu na BiH.*

H1... *postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod naknadnog vrednovanja nekretnina u RH u odnosu na BiH;*

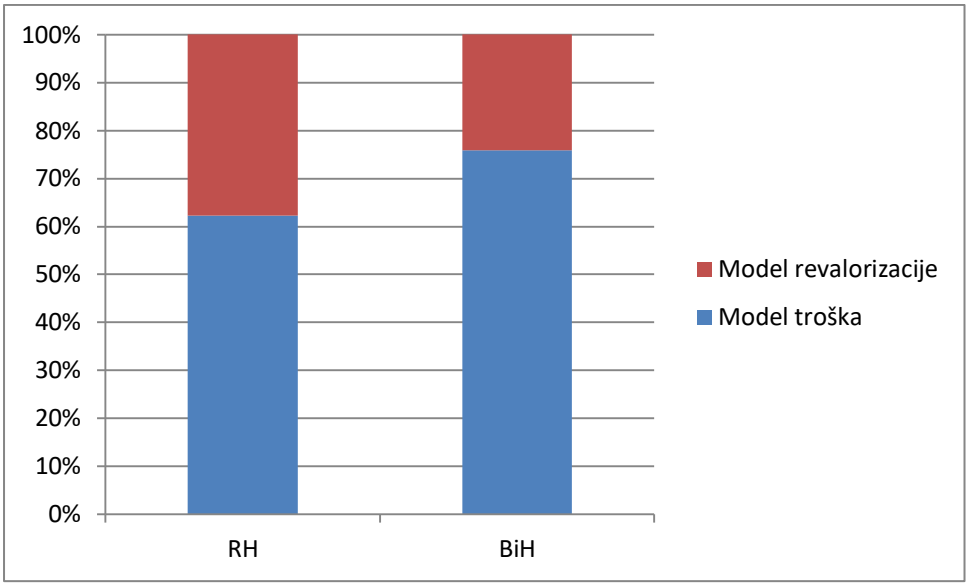
Izlazna unakrsna tablica izgleda na sljedeći način:

Država * Računovodstvena politika unakrsna tablica

			Računovodstvena politika		
			Model troška	Model revalorizacije	Ukupno
Država	BiH	Frekvencija	240	76	316
		Očekivana frekvencija	226,9	89,1	316,0
		% za varijablu Država	**75,9%**	**24,1%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	73,6%	59,4%	69,6%
	RH	Frekvencija	86	52	138
		Očekivana frekvencija	99,1	38,9	138,0
		% za varijablu Država	**62,3%**	**37,7%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	26,4%	40,6%	30,4%
Ukupno		Frekvencija	326	128	454
		Očekivana frekvencija	326,0	128,0	454,0
		% za varijablu Država	71,8%	28,2%	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	100,0%	100,0%	100,0%

Iz tablice se vidi kako 75,9% poduzeća u BiH prilikom vrednovanja svojih nekretnina koristi model troška, dok njih 24,1% koristi model revalorizacije. U RH modelom troška služi se 62,3% poduzeća, a modelom revalorizacije njih 37,7%. Usporedni prikaz zastupljenosti svake od politika u RH i BiH vidljiv je na slici 2.

Slika 2: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja nekretnina u RH i BiH



Izvor: Prikaz autora

Prema slici 2. vidljivo je kako poduzeća u obje zemlje češće koriste model troška u odnosu na model revalorizacije. Razlog tome može biti što je ta metoda mnogo jednostavnija i iziskuje znatno manje troškove za razliku od metoda koje zahtijevaju uslugu profesionalnog procjenitelja. Unatoč mišljenju da metoda revalorizacije rezultira kvalitetnijim računovodstvenim informacijama posebno pogodnim za listana dionička društva i njihove dionice, mnoga se poduzeća još uvijek opiru njezinom korištenju. Naime, zahtjevi za mjerenjem fer vrijednosti raspršeni su kroz mnoge standarde, što značajno otežava praktičnu primjenu tog koncepta, a osim toga upute su presložene i međusobno neusklađene.

U sljedećem koraku Hi-kvadrat testom dobiveni su rezultati prikazani u izlaznoj tablici:

Hi-kvadrat test

	Vrijednost	df (stupnjevi slobode)	Asimptotska značajnost (dvosmjerno)	Egzaktna značajnost (dvosmjerno)	Egzaktna značajnost (jednosmjerno)
Pearsonov Hi-Kvadrat	**8,815[a]**	**1**	**,003**		
Yatesova korekcija[b]	8,155	1	,004		
Omjer vjerojatnosti	8,560	1	,003		
Fisherov točan pokazatelj vjerojatnosti				,004	,002
N valjanih slučajeva	454				

a. 0 ćelija (0,0%) ima očekivanu frekvenciju manju od 5. Minimalna očekivana frekvencija iznosi 38,91.

b. Računato samo za tablicu 2x2

p=0,3% < α=5% ===> Može se zaključiti da uz razinu signifikantnosti od 5% **postoji statistički značajna razlika** u odabiru računovodstvenih politika prilikom naknadnog vrednovanja nekretnina u RH u odnosu na BiH (H1).

Pokazalo se da poduzeća u RH za 13,6 postotnih poena više koriste model revalorizacije u odnosu na poduzeća u BiH. Razlog zbog kojeg je utvrđena razlika možda leži u činjenici da je za kvalitetnu procjenu vrijednosti nekretnina po tržišnim cijenama potreban sveobuhvatan registar nekretnina, te evidencija tržišnih podataka o cijenama i najamninama. U RH takav registar postoji od sredine 2015. god., što je uvelike olakšalo proces revalorizacije nekretnina.[62] S druge strane, u RS je nešto kasnije uveden takav registar - 2017. god, u FBiH 2018., dok ga Brčko distrikt uopće ne posjeduje. Budući da je istraživanje rađeno na uzorku poduzeća za poslovnu godinu 2017., može se zaključiti kako je RH u to vrijeme imala više uvjeta (lakši pristup informacijama) koji osiguravaju bolju podlogu za pouzdano mjerenje fer vrijednosti i opredjeljenje za model revalorizacije nekretnina.

4.1.2.1.2. Postrojenje i oprema

Za kategoriju postrojenja i opreme postavljaju se hipoteze:

H0... *ne postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod naknadnog vrednovanja postrojenja i opreme u RH u odnosu na BiH.*

H1... *postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod naknadnog vrednovanja postrojenja i opreme u RH u odnosu na BiH;*

a izlazna unakrsna tablica izgleda na sljedeći način:

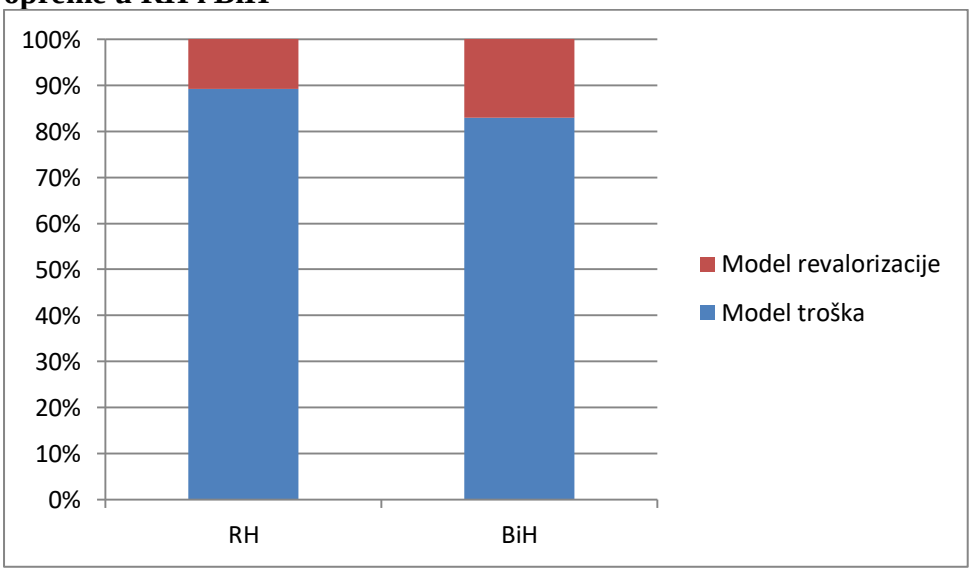
[62] Baza podataka - Registar kupoprodajnih cijena nekretnina, raspoloživo na: http://www.spi.hr/baza-podataka-registar-kupoprodajnih-cijena-nekretnina

Država * Računovodstvena politika unakrsna tablica

			Računovodstvena politika		
			Model troška	Model revalorizacije	Ukupno
Država	BiH	Frekvencija	262	54	316
		Očekivana frekvencija	268,1	47,9	316,0
		% za varijablu Država	**82,9%**	**17,1%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	67,9%	78,3%	69,5%
	RH	Frekvencija	124	15	139
		Očekivana frekvencija	117,9	21,1	139,0
		% za varijablu Država	**89,2%**	**10,8%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	32,1%	21,7%	30,5%
Ukupno		Frekvencija	386	69	455
		Očekivana frekvencija	386,0	69,0	455,0
		% za varijablu Država	84,8%	15,2%	100,0%
		% within Računovodstvena politika	100,0%	100,0%	100,0%

Iz tablice se vidi kako 82,9% poduzeća u BiH prilikom vrednovanja postrojenja i opreme koristi model troška, dok njih 17,1% koristi model revalorizacije. U RH modelom troška služi se 89,2% poduzeća, a modelom revalorizacije njih 10,8%. Prikaz zastupljenosti svake od politika vidljiv je i na slici 3.

Slika 3: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja postrojenja i opreme u RH i BiH



Izvor: Prikaz autora

Prema slici 3. vidljivo je da kod vrednovanja postrojenja i opreme poduzeća također u obje zemlje u većem broju koriste model troška. Razlog tome je vjerojatno isti kao i kod nekretnina. Naime, metoda troška iziskuje znatno manje troškove od metoda koje zahtijevaju uslugu profesionalnog procjenitelja, a uz to je i mnogo jednostavnija od metode revalorizacije.

Hi-kvadrat testom dobiveni su rezultati kao u sljedećoj izlaznoj tablici:

Hi-kvadrat test

	Vrijednost	df (stupnjevi slobode)	Asimptotska signifikantnost (dvosmjerno)	Egzaktna značajnost (dvosmjerno)	Egzaktna značajnost (jednosmjerno)
Pearsonov Hi-Kvadrat	**2,976[a]**	**1**	**,085**		
Yatesova korekcija[b]	2,506	1	,113		
Omjer vjerojatnosti	3,139	1	,076		
Fisherov točan pokazatelj vjerojatnosti				,090	,054
N valjanih slučajeva	455				

a. 0 ćelija (0,0%) ima očekivanu frekvenciju manju od 5. Minimalna očekivana frekvencija iznosi 21,08.

b. Računato samo za tablicu 2x2

p=8,5% > α=5% ===> Može se zaključiti da uz razinu signifikantnosti od 5% **ne postoji,** dok na razini od 10% **postoji statistički značajna razlika** u odabiru računovodstvenih politika prilikom naknadnog vrednovanja postrojenja i opreme u RH u odnosu na BiH (H0).

Dakle, na temelju testa može se tumačiti kako razlika ipak postoji. Razlog zbog kojeg razlika postoji nije sasvim poznat, ali možda se može objasniti mogućnošću ili pretpostavkom da su tržišne cijene postrojenja i opreme dostupnije u BiH nego u RH, te su poduzeća u BiH stoga u većoj prilici koristiti metodu revalorizacije nego što su poduzeća u RH, ili jednostavno poduzeća u BiH imaju bolje unutarnje uvjete za odabir te metode. Odnosno, moguće je da primjerice u RH veći broj velikih poduzeća koristi specijalno dizajnirane strojeve i opremu po narudžbi u odnosu na BiH, što otežava procjenu njihove trenutne tržišne cijene budući da identičnih strojeva na tržištu nema. Za precizniji zaključak o tome trebalo bi detaljnije proučiti strukturu djelatnosti u RH i BiH i međusobno ih usporediti, ali budući da to nije tema ovog rada ostat će se samo na pretpostavci.

4.1.2.2. Računovodstvene politike vrednovanja ulaganja u nekretnine

Prilikom početnog vrednovanja ulaganja u nekretnine standardi ne ostavljaju mogućnost izbora između više modela. Ta imovina početno se vrednuje po modelu troška uvećanom za transakcijske troškove, te svako od promatranih poduzeća taj model i primjenjuje prilikom početnog priznavanja. Iz tog razloga za taj dio nije potrebno provoditi testiranje.

Kod naknadnog vrednovanja poduzećima se prema MRS-u 40 nudi mogućnost izbora vrednovanja ulaganja u nekretnine modelom troška ili modelom fer vrijednosti. Razlika u izboru tih politika između RH i BiH testirat će se Hi-kvadrat testom.

Za kategoriju ulaganja u nekretnine postavljaju se hipoteze:

H0... *ne postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod naknadnog vrednovanja ulaganja u nekretnine u RH u odnosu na BiH.*
H1... *postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod naknadnog vrednovanja ulaganja u nekretnine u RH u odnosu na BiH;*

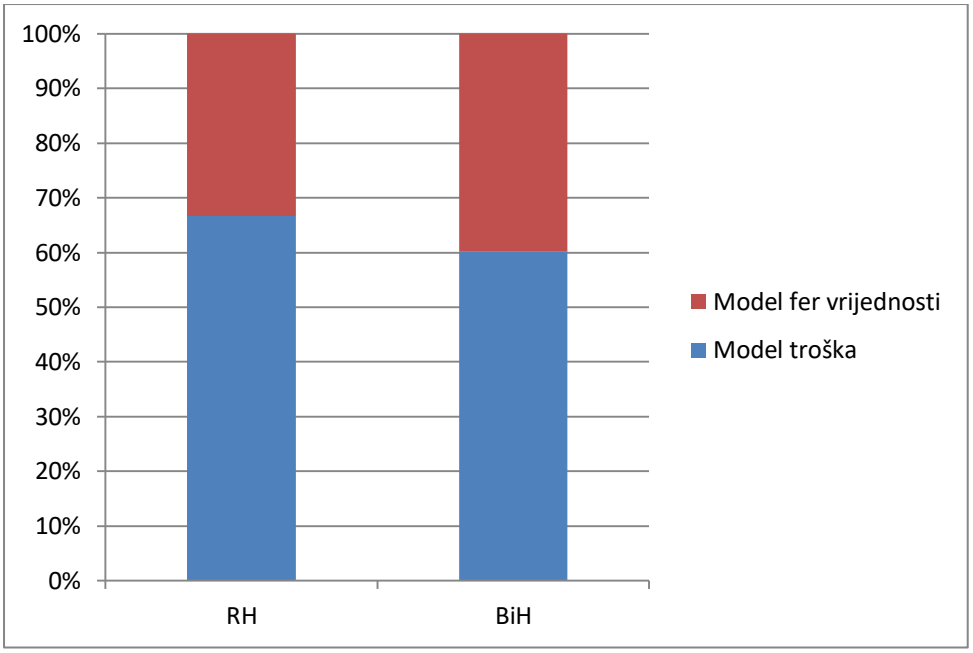
a izlazna unakrsna tablica izgleda na sljedeći način:

Država * Računovodstvena unakrsna tablica

			Računovodstvena politika		
			Model troška	Model fer vrijednosti	Ukupno
Država	BiH	Frekvencija	59	39	98
		Očekivana frekvencija	61,1	36,9	98,0
		% za varijablu Država	**60,2%**	**39,8%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	64,8%	70,9%	67,1%
	RH	Frekvencija	32	16	48
		Očekivana frekvencija	29,9	18,1	48,0
		% za varijablu Država	**66,7%**	**33,3%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	35,2%	29,1%	32,9%
Ukupno		Frekvencija	91	55	146
		Očekivana frekvencija	91,0	55,0	146,0
		% za varijablu Država	62,3%	37,7%	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	100,0%	100,0%	100,0%

Iz tablice se vidi kako 60,2% poduzeća u BiH prilikom vrednovanja ulaganja u nekretnine koristi model troška, dok njih 39,8% koristi model fer vrijednosti. U RH modelom troška služi se 66,7% poduzeća, a modelom fer vrijednosti njih 33,3%. Strukturni prikaz izabranih računovodstvenih politika za kategoriju ulaganja u nekretnine u RH i BiH vidljiv je na slici 4.

Slika 4: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja ulaganja u nekretnine u RH i BiH



Izvor: Prikaz autora

Sa slike 4. ponovno je vidljivo da kada se poduzećima na izbor da korištenje metode troška i metode koja zahtjeva usluge profesionalnog procjenitelja, poduzeća radije biraju metodu troška. Razlog vjerojatno leži ponovno u činjenici što metoda troška iziskuje znatno manje troškove od metoda koje zahtijevaju uslugu profesionalnog procjenitelja.

Hi-kvadrat testom dobiveni su rezultati kao u sljedećoj izlaznoj tablici:

Hi-kvadrat test

	Vrijednost	df (stupnjevi slobode)	Asimptotska značajnost (dvosmjerno)	Egzaktna značajnost (dvosmjerno)	Egzaktna značajnost (jednosmjerno)
Pearsonov Hi-Kvadrat	**,573[a]**	**1**	**,449**		
Yatesova korekcija[b]	,331	1	,565		
Omjer vjerojatnosti	,578	1	,447		
Fisherov točan pokazatelj vjerojatnosti				,473	,284
N valjanih slučajeva	146				

a. 0 ćelija (0,0%) ima očekivanu frekvenciju manju od 5. Minimalna očekivana frekvencija iznosi 18,08.

b. Računato samo za tablicu 2x2

p=44,9% > α=5% ===> Može se zaključiti da uz razinu signifikantnosti od 5% **ne postoji statistički značajna razlika** u odabiru računovodstvenih politika prilikom naknadnog vrednovanja ulaganja u nekretnine u RH u odnosu na BiH (H0).

Unatoč preporuci MRS-a 40 da poduzeća prilikom naknadnog vrednovanja ulaganja u nekretnine primjenjuju model fer vrijednosti, rezultati ipak ukazuju kako se poduzeća u RH i BiH češće služe modelom troška obzirom na jednostavnost primjene te metode, te kako među njima ne postoji značajna razlika.

4.1.2.3. Računovodstvene politike vrednovanja u poljoprivrednoj djelatnosti

Prilikom početnog priznavanja i na kraju svakog izvještajnog razdoblja biološka se imovina treba mjeriti po svojoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, osim u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti – tada se biološka imovina treba mjeriti prema modelu troška. Postojanje/nepostojanje razlike kod primjene navedenih politika između RH i BiH testirat će se Hi-kvadrat testom.

Kod poljoprivrednih proizvoda dobivenih od biološke imovine subjekta, subjekt je obvezan kod početnog i naknadnog vrednovanja imovinu vrednovati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve. Dakle, subjekt u tom slučaju nema mogućnost izbora između više računovodstvenih politika, već je obvezan uvijek poljoprivredne proizvode ubrane od biološke imovine vrednovati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke

prodaje, u trenutku žetve. To znači da hipotezu o postojanju/nepostojanju razlike nije potrebno testirati statističkim testovima. Više o tome slijedi u točki 4.1.2.3.2.

4.1.2.3.1. Biološka imovina

Kod testiranja postoji li razlika u odabiru računovodstvenih politika u RH i BiH za kategoriju biološke imovine, postavljaju se hipoteze:

H0... *ne postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod vrednovanja biološke imovine u RH u odnosu na BiH.*
H1... *postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod vrednovanja biološke imovine u RH u odnosu na BiH;*

a izlazna unakrsna tablica izgleda na sljedeći način:

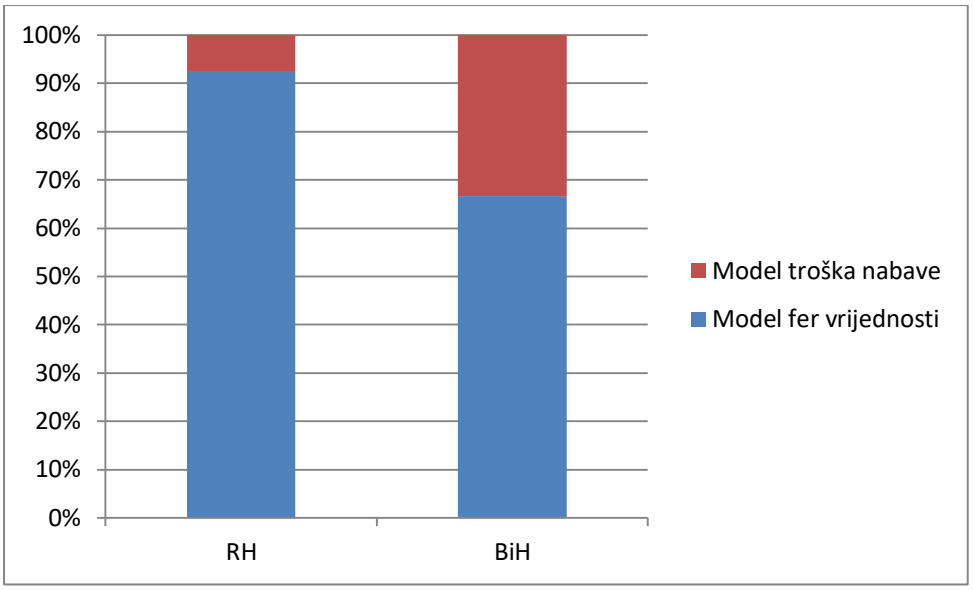
Država * Računovodstvena politika unakrsna tablica

			Računovodstvena politika		
			Fer vrijednost	Model troška	Ukupno
Država	BiH	Frekvencija	10	5	15
		Očekivana frekvencija	11,8	3,2	15,0
		% za varijablu Država	**66,7%**	**33,3%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	45,5%	83,3%	53,6%
	RH	Frekvencija	12	1	13
		Očekivana frekvencija	10,2	2,8	13,0
		% za varijablu Država	**92,3%**	**7,7%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	54,5%	16,7%	46,4%
Ukupno		Frekvencija	22	6	28
		Očekivana frekvencija	22,0	6,0	28,0
		% za varijablu Država	78,6%	21,4%	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	100,0%	100,0%	100,0%

Iz tablice se vidi kako 66,7% poduzeća u BiH prilikom vrednovanja biološke imovine koristi model fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje, dok njih 33,3% koristi model troška nabave. U RH modelom fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje služi se

92,3% poduzeća, a modelom troška njih 7,7%. Struktura izabranih računovodstvenih politika kod vrednovanja biološke imovine u RH i BiH prikazana je na slici 5.

Slika 5: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja biološke imovine u RH i BiH



Izvor: Prikaz autora

Kao što prikazuje slika 5., kod vrednovanja biološke imovine najzastupljeniji je model fer vrijednosti, što se može objasniti davanjem prioriteta toj metodi propisanim standardima, osim u iznimnim slučajevima kada fer vrijednost nije moguće utvrditi.

Hi-kvadrat testom dobiveni su rezultati kao u sljedećoj izlaznoj tablici:

Hi-kvadrat test

	Vrijednost	df (stupnjevi slobode)	Asimptotska značajnost (dvosmjerno)	Egzaktna značajnost (dvosmjerno)	Egzaktna značajnost (jednosmjerno)
Pearsonov Hi-Kvadrat	2,720[a]	1	,099		
Yatesova korekcija[b]	1,410	1	,235		
Omjer vjerojatnosti	2,950	1	,086		
Fisherov točan pokazatelj vjerojatnosti				**,173**	,117
N valjanih slučajeva	28				

a. 2 ćelije (50,0%) imaju očekivanu frekvenciju manju od 5. Minimalna očekivana frekvencija iznosi 2,79.

b. Računato samo za tablicu 2x2

p=17,3% > α=5% **===>** Može se zaključiti da uz razinu signifikantnosti od 5% **ne postoji statistički značajna razlika** u odabiru računovodstvenih politika prilikom vrednovanja biološke imovine u RH u odnosu na BiH (H0).

Ovakav rezultat može se objasniti obvezom da subjekt vrednuje prema MRS-u 41 biološku imovinu po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, a samo u iznimnom slučaju kada se ta vrijednost ne može utvrditi subjekt smije primijeniti model troška.

4.1.2.3.2. Poljoprivredni proizvodi

Kod testiranja postoji li razlika u odabiru računovodstvenih politika u RH i BiH kod vrednovanja poljoprivrednih proizvoda ubranih od biološke imovine, postavljaju se hipoteze:

H0... *ne postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod vrednovanja poljoprivrednih proizvoda u RH u odnosu na BiH.*
H1... *postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod vrednovanja poljoprivrednih proizvoda u RH u odnosu na BiH.*

Kao što je već rečeno, prilikom vrednovanja poljoprivrednih proizvoda subjekt nema mogućnost izbora, već je obvezan kod početnog i naknadnog vrednovanja poljoprivredne proizvode ubrane od biološke imovine vrednovati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve.
Prema tome, u RH i BiH sva poduzeća imaju iskazanu istu računovodstvenu politiku za tu imovinu u svojim bilješkama, pa hipotezu o postojanju/nepostojanju razlike nije potrebno testirati, jer postoji 100%-tna harmonizaciju u tom segmentu.

Bez testiranja, može se zaključiti da **ne postoji statistički značajna razlika** u odabiru računovodstvenih politika prilikom vrednovanja poljoprivrednih proizvoda u RH u odnosu na BiH (H0).

4.1.2.4. Računovodstvene politike obračuna amortizacije

Kod testiranja postoji li razlika u odabiru računovodstvenih politika u RH i BiH kod obračuna amortizacije, postavljaju se hipoteze:

H0... *ne postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod obračuna amortizacije u RH u odnosu na BiH.*
H1... *postoji razlika u odabiru računovodstvenih politika kod obračuna amortizacije u RH u odnosu na BiH;*

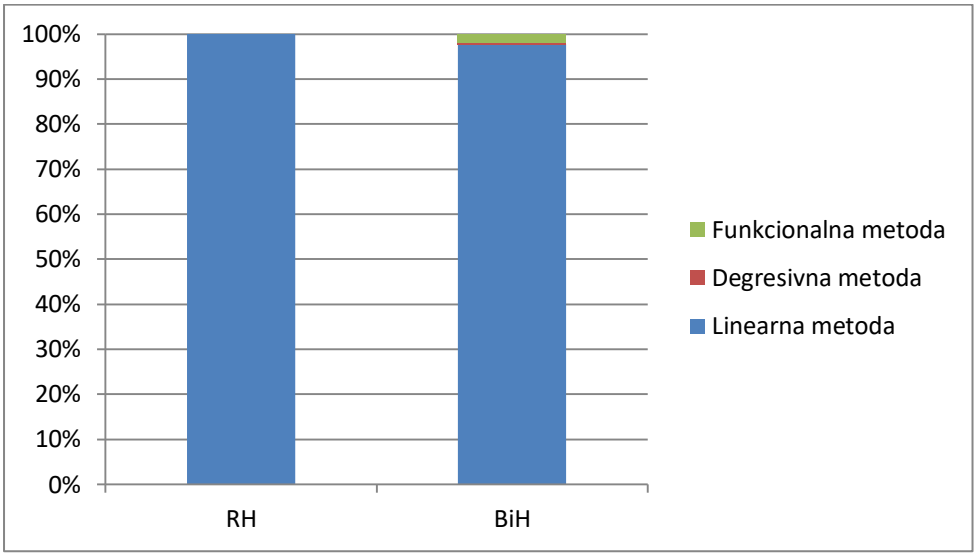
a izlazna unakrsna tablica izgleda na sljedeći način:

Država * Računovodstvena politika unakrsna tablica

			Računovodstvena politika			
			Linearna metoda	Degresivna metoda	Funkcionalna metoda	Ukupno
Država	BiH	Frekvencija	309	1	6	316
		Očekivana frekvencija	311,1	,7	4,2	316,0
		% za varijablu Država	**97,8%**	**0,3%**	**1,9%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	69,0%	100,0%	100,0%	69,5%
	RH	Frekvencija	139	0	0	139
		Očekivana frekvencija	136,9	,3	1,8	139,0
		% za varijablu Država	**100,0%**	**0,0%**	**0,0%**	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	31,0%	0,0%	0,0%	30,5%
Ukupno		Frekvencija	448	1	6	455
		Očekivana frekvencija	448,0	1,0	6,0	455,0
		% za varijablu Država	98,5%	0,2%	1,3%	100,0%
		% za varijablu Računovodstvena politika	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Iz tablice se vidi kako 97,8% poduzeća u BiH prilikom obračuna amortizacije koristi linearnu metodu, njih 0,3% degresivnu metodu, te 1,9% funkcionalnu metodu. U RH linearnom metodom služi se 100% poduzeća, a preostale dvije metode nisu u upotrebi. Struktura izabranih metoda obračuna amortizacije u RH i BiH dana je na slici 6.

Slika 6: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine metode obračuna amortizacije u RH i BiH



Izvor: Prikaz autora

Iz slike 6. vidi se da je prilikom obračuna amortizacije najzastupljenija linearna metoda, koja za posljedicu ima realno iskazanu imovinu i glavnicu, za razliku od primjerice jednokratnog otpisa ili dvostruko viših stopa amortizacije kojima dolazi do „iskrivljavanja“ ekonomske realnosti i davanja ulagačima nekvalitetnih informacija.

Hi-kvadrat testom dobiveni su rezultati kao u sljedećoj izlaznoj tablici:

Hi-kvadrat test

	Vrijednost	df (stupnjevi slobode)	Asimptotska značajnost (2-sided)
Pearsonov Hi-Kvadrat	3,127[a]	2	,209
Omjer vjerojatnosti	**5,152**	**2**	**,076**
N valjanih slučajeva	455		

a. 4 ćelije (66,7%) imaju očekivanu frekvenciju manju od 5.

b. Minimalna očekivana frekvencija iznosi ,31.

Budući da u ovom slučaju 66,7% ćelija ima očekivanu frekvenciju manju od 5, potrebno je kod testiranja hipoteza koristiti izračunati omjer vjerojatnosti (*eng. Likelihood Ratio*).

p=7,6% > α=5% **===>** Može se zaključiti da uz razinu signifikantnosti od 5% **ne postoji statistički značajna razlika** u odabiru metode obračuna amortizacije u RH u odnosu na BiH (H0), ali postoji na razini od 10%.

Ovakav rezultat je sasvim logičan budući da na izbor metode amortizacije uvelike utječu i odredbe Zakona o porezu na dobit prema kojima se u RH, FBiH i RS porezno priznaju samo troškovi amortizacije nastali korištenjem linearne metode. Zbog toga je ovim poduzećima u interesu koristiti spomenutu metodu, što dokazuje i utvrđeno nepostojanje razlike na razini značajnosti od 5%.

Kod Brčko distrikta situacija je nešto drugačija – Zakon o porezu na dobit predviđa porezno priznavanje amortizacije na onu imovinu koja ispunjava samo uvjet da podliježe amortizaciji i da se nalazi u upotrebi, neovisno o metodi amortizacije. To objašnjava manji postotak poduzeća koja ne primjenjuju linearnu metodu i razlog zbog kojeg statistički značajna razlika postoji na razini od 10%

5. ZAKLJUČAK

Potreba za usklađivanjem računovodstvene prakse u eri globalizacije s ciljem postizanja veće usporedivosti jedan je od najvažnijih ciljeva harmonizacije financijskog izvještavanja.

U procesu računovodstvene harmonizacije velika uloga pripada IASB-u što dokazuje i činjenica da danas više od stotinjak zemalja primjenjuje Međunarodne standarde financijskog izvještavanja ili svoje izvještavanje nastoji uskladiti s njima.

Dosadašnja istraživanja pokazuju da su MSFI suviše komplicirani za praktičnu primjenu u malim i srednjim poduzećima kako zbog manjeg opsega potrebnih informacija, odnosa troškova i koristi, tako i zbog nekih područja koja nisu od velikog značenja za segment malog poduzetništva.[63] U tom smislu 2009. god. Objavljeni su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za mala i srednja poduzeća od strane IASB-a, ali do danas nisu primjenjiva i usklađena u svim zemljama.

Cilj ovog istraživanja bio je analizirati zakonski i regulativni okvir računovodstva dugotrajne materijalne imovine u Republici Hrvatskoj te Bosni i Hercegovini i dokazati kako ne postoji značajna razlika u odredbama koje definiraju taj dio imovine.

Također, cilj je bio statističkim metodama dokazati ili odbaciti istraživačke hipoteze o harmonizaciji izbora računovodstvenih politika u RH i BiH poduzećima.

Usklađenost regulativnog okvira i korištenih računovodstvenih politika u različitim gospodarstvima uvelike pomaže investitorima da bolje razumiju financijske izvještaje kompanija različitih zemalja i povećava usporedivost takvih izvještaja. Ovim istraživanjem konkretno je dokazano kako u RH i BiH ne postoji značajna razlika ni u primjenjivom regulativnom okviru, ni u izboru propisanih računovodstvenih politika dugotrajne materijalne imovine, što bi investitorima s ovog područja trebalo uvelike olakšati iščitavanje financijskih izvještaja poduzeća (i tako povećati priljev kapitala) među ove dvije susjedne zemlje. Isto tako, određivanje zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja određenih kategorija dugotrajne materijalne imovine može poslužiti kao dobar signal za postizanje većeg stupnja harmonizacije u budućnosti.

[63] Smrekar N. (2009): Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, br. 2., str. 94.

LITERATURA

1. Anić-Antić P. (2007): Različitosti financijskog izvještavanja prema MSFI i nacionalnim standardima…, EKONOMSKI PREGLED, broj 58, str. 567-585
2. Crikveni T. (2012): Računovodstveno praćenje ulaganja u nekretnine, Računovodstvo, revizija i financije, broj 7, str. 33.-39.
3. Crikveni Filipović T. (2018): Posebnosti godišnjeg obračuna u poljoprivrednoj djelatnosti za 2017. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, broj 5, str. 86. - 96.
4. Crikveni Filipović T. (2018): Računovodstvo nabave i održavanja postrojenja i opreme, Računovodstvo, revizija i financije, broj 5, str. 51.-57.
5. Klikovac A. (2007): Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji – komparativni pregled, EKONOMSKI PREGLED, broj 58, str. 205-223
6. Mamić M. (2016): Harmonizacija računovodstvenih politika listanih kompanija, Diplomski rad, Sveučilište u Splitu, EFST
7. Narodne novine (2014): Zakon o porezu na dobit, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 143
8. Narodne novine (2015): Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6 – Dugotrajna materijalna imovina, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78
9. Narodne novine (2015): Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78
10. Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78
11. Pervan, I. (2008): Računovodstvo ulaganja u nekretnine, Financije i porezi, br. 10, str. 16-22
12. Petarčić I. (2018): Obračun amortizacije za 2017. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, broj 1, str. 74.-83.
13. Piljić J. (2015): Problematika primjene MRS/MSFI-a u EU s osvrtom na BiH, [Internet], raspoloživo na: http://www.finconsult.ba/dokumenti/fojnica2015/pdf/Jozo_Piljic.pdf
14. Ramljak, B. (2016): Uloga računovodstvenih politika u poslovnoj politici trgovačkih društava, [Internet], raspoloživo na: https://bib.irb.hr/datoteka/819785.Referat_RAMLJAK_Vodice.docx
15. Sever I. (2012): Utjecaj pojedinih čimbenika globalizacije na financijsko izvještavanje različitih geografskih područja, Zbornik EFZG, broj 1, str. 1-16

16. Službene novine FBIH (2009): Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine, broj 83/09
17. Službeni glasnik Brčko distrikta BiH (2018): Zakon o računovodstvu i reviziji u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine, broj 22/2016 i 50/2018
18. Službeni glasnik Republike Srpske (2015): Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, broj 94/15
19. Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, broj 320
20. Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 41 – Poljoprivreda, broj 320
21. Smrekar N. (2009): Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, br. 2., str. 90.-100.
22. Trabelsi, R. (2015): International accounting normalization and harmonization processes across the world…, GSTF Journal on Business Reviw, Vol. 4, br. 2, str. 88-98

POPIS SLIKA I TABLICA

Slika 1: Klasifikacija biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i proizvoda koji su rezultat prerade nakon ubiranja 19
Slika 2: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja nekretnina u RH i BiH 38
Slika 3: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja postrojenja i opreme u RH i BiH.....40
Slika 4: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja ulaganja u nekretnine u RH i BiH 43
Slika 5: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja biološke imovine u RH i BiH 46
Slika 6: Usporedni prikaz zastupljenosti pojedine metode obračuna amortizacije u RH i BiH 49

Tabela 1: Mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16 11
Tabela 2: Mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme prema HSFI-u 6.....14
Tabela 3: Mjerenje ulaganja u nekretnine prema MRS-u 40.....16
Tabela 4: Mjerenje ulaganja u nekretnine prema HSFI-u 7.....18
Tabela 5: Mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda prema MRS-u 41 20
Tabela 6: Mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda prema HSFI-u 17.....21
Tabela 7: Mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme prema MSFI-u za MSP 17 28
Tabela 8: Mjerenje ulaganja u nekretnine prema MSFI-u za MSP 16.....29
Tabela 9: Mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda prema MSFI-u za MSP 34 31
Tabela 10: Postupak selekcije poduzeća do konačne veličine uzorka 34
Tabela 11: Prikaz dopuštenih računovodstvenih politika dugotrajne materijalne imovine u RH i BiH 35

SAŽETAK

Potreba za usklađivanjem računovodstvene prakse u eri globalizacije s ciljem postizanja veće usporedivosti jedan je od najvažnijih ciljeva harmonizacije financijskog izvještavanja.

Usklađenost regulativnog okvira i korištenih računovodstvenih politika u različitim gospodarstvima uvelike pomaže investitorima da bolje razumiju financijske izvještaje kompanija različitih zemalja i povećava usporedivost takvih izvještaja. Ovim istraživanjem konkretno je dokazano kako u RH i BiH ne postoji značajna razlika ni u primjenjivom regulativnom okviru, ni u izboru propisanih računovodstvenih politika dugotrajne materijalne imovine, što bi investitorima s ovog područja trebalo uvelike olakšati iščitavanje financijskih izvještaja poduzeća (i tako povećati priljev kapitala) među ove dvije susjedne zemlje. Isto tako, određivanje zastupljenosti pojedine politike kod vrednovanja određenih kategorija dugotrajne materijalne imovine može poslužiti kao dobar signal za postizanje većeg stupnja harmonizacije u budućnosti.

KLJUČNE RIJEČI: *dugotrajna materijalna imovina, računovodstvene politike, harmonizacija*

SUMMARY

The need for aligning accounting practices with globalization to achieve greater comparability is one of the most important goals of harmonizing financial reporting.

Compliance with the regulatory framework and accounting policies used in different economies greatly helps investors better understand the financial statements of companies in different countries and increase the comparability of such reports. This research has shown that there is no significant difference between the Republic of Croatia and Bosnia and Herzegovina in the applicable regulatory framework or the choice of prescribed accounting policies for tangible fixed assets, which would make investors from this area much easier to read the financial statements of a company and to increase capital inflows) between these two neighboring countries. Likewise, determining the representation of a particular policy in the valuation of certain categories of tangible fixed assets can serve as a good signal for achieving a greater degree of alignment in the future.

KEY WORDS: *tangible fixed assets, accounting policies, harmonization*