RAČUNOVODSTVENE POLITIKE PRIZNAVANJA I VREDNOVANJA DUGOTRAJNE IMOVINE LISTANIH POSLOVNIH SUBJEKATA U INDUSTRIJI PROIZVODNJE MLINSKIH PROIZVODA

Porobija, Tea

Undergraduate thesis / Završni rad

2017

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:124:526073

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

ZAVRŠNI RAD

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE PRIZNAVANJA I VREDNOVANJA DUGOTRAJNE IMOVINE LISTANIH POSLOVNIH SUBJEKATA U INDUSTRIJI PROIZVODNJE MLINSKIH PROIZVODA

Mentor: **Student:**

Izv.prof.dr.sc. Željana Aljinović Barać **Tea Porobija, 1141066**

Split, rujan, 2017.

SADRŽAJ:

1. UVOD 1

2. ZAKONSKI I REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA DUGOTRAJNE IMOVINE 3

2.1. Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške 4

2.2. Računovodstvene politike na području dugotrajne materijalne imovine 5

2.2.1. Nekretnine, postrojenja i oprema 5

2.2.2. Poljoprivreda 7

2.2.3. Amortizacija 8

2.3. Računovodstvene politike na području dugotrajne nematerijalne imovine 9

2.4. Računovodstvene politike na području dugotrajne financijske imovine 11

2.5. Računovodstvene politike na području dugotrajnih potraživanja 14

2.5.1. Odgođena porezna imovina 14

3. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE DUGOTRAJNE IMOVINE NA PRIMJERU TRIJU PODUZEĆA IZ INDUSTRIJE MLINSKIH PROIZVODA 16

3.1. Teorijski aspekti računovodstvenih politika 16

3.2. Društvo „Čakovečki mlinovi d.d.“ 17

3.2.1. Opći podaci o društvu 17

3.2.2. Primijenjene računovodstvene politike dugotrajne imovine 18

3.3. Društvo „Brionka d.d.“ 21

3.3.1. Opći podaci o društvu 21

3.3.2. Primijenjene računovodstvene politike dugotrajne imovine 21

3.4. Društvo „Granolio d.d.“ 26

3.4.1. Opći podaci o društvu 26

3.4.2. Primijenjene računovodstvene politike dugotrajne imovine 27

4. ZAKLJUČAK 36

LITERATURA 37

POPIS SLIKA I TABLICA 39

SAŽETAK 40

SUMMARY 41

1. UVOD

U današnjim uvjetima poslovanja sve veći naglasak stavlja se na učinkovit informacijski sustav poduzeća. Jedan dio tog sustava čini računovodstvo čiji je osnovni zadatak „proizvodnja“ računovodstvenih informacija temeljem nastalih poslovnih događaja poslovnog subjekta, obrada tih podataka u poslovnim knjigama, izrada financijskih izvještaja i u konačnici njihovo objavljivanje kao sredstvo komunikacije s unutarnjim i vanjskim korisnicima.[1]

Tako objavljene računovodstvene informacije sadrže računovodstvene politike individualne za svaki subjekt posebno, odnosno svaki će subjekt (menadžment) odabrati i provoditi one računovodstvene politike koje će mu na najbolji mogući način omogućiti fer, realno i objektivno prezentiranje financijskog položaja i uspješnosti poslovanja. Takav način primjene računovodstvenih politika i prezentiranja financijskih izvještaja omogućit će internim i eksternim korisnicima racionalno donošenje poslovnih odluka.

Cilj rada je prikazati primjenu računovodstvenih politika dugotrajne imovine na praktičnom primjeru triju poduzeća iz industrije mlinskih proizvoda, usporediti ih s teorijskim spoznajama i uvidjeti razlike u primjeni računovodstvenih politika među tim poduzećima za iste kategorije dugotrajne imovine.

U radu su se koristili sekundarni izvori podataka – raličite knjige iz područja računovodstva, stručni članci, podaci preuzeti s internetskih stranica, te objavljeni financijski izvještaji sa Zagrebačke burze.

Na temelju izvora podataka, u radu su prilikom pisanja korištene različite znanstvene metode:

- Metoda analize – proučavat će se zakonski i regulativni okvir računovodstvenih politika dugotrajne imovine i metoda za njihovo priznavanje i mjerenje;
- Metoda klasifikacije - kategorija dugotrajne imovine rastavit će se na njezine posebne dijelove;

[1] Tokić M., Proklin M. (2011): Značajke računovodstvenoga informacijskog sustava poduzetnika, Veleučilište u Slavonskom Brodu, str.294.

- Metoda deskripcije i eksplanacije – u radu će se definirati osnovni pojmovi vezani za kategoriju dugotrajne imovine i njezinih dijelova, te politike koje se odnose na tu vrstu imovine;
- Metoda komparacije – u zaključku će se usporediti dane teorijske spoznaje i praktična primjena računovodstvenih politika u današnjim uvjetima poslovanja;
- Metoda indukcije i dedukcije - na temelju proučene literature izvest će se opći zaključak o utjecaju računovodstvenih politika na cjelokupno poslovanje i financijski rezultat poslovanja.

U ovom radu obrađivat će se računovodstvene politike priznavanja i vrednovanja dugotrajne imovine na praktičnom primjeru listanih poslovnih subjekata u industriji proizvodnje mlinskih proizvoda.

Rad se sastoji od četiri dijela. U prvom dijelu daju se uvodne naznake o tematici rada, njegovoj problematici te korištenim metodama obrade tematike, dok drugi dio rada daje zakonski i regulativni okvir računovodstvenih politika dugotrajne imovine. U trećem dijelu daje se precizna definicija računovodstvenih politika, objašnjavaju se temelji na kojima su računovodstvene politike nastale, te se daje praktični prikaz primijenjenih računovodstvenih politika na primjeru triju poduzeća. U četvrtom dijelu daje se konačan zaključak na temelju cjelokupnih razmatranja u ovome radu, a na samom kraju rada dat će se popis korištene literature, te sažetak.

2. ZAKONSKI I REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA DUGOTRAJNE IMOVINE

Računovodstveni standardi predstavljaju detaljnije razrađena računovodstvena načela u pogledu pripremanja, priznavanja i prezentiranja računovodstvenih stavki, a ujedno su i podloga za izbor i primjenu računovodstvenih politika.

U RH primjenjuju se:

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

Prema Zakonu o računovodstvu obveznici primjene MSFI su poduzetnici koji su razvrstani u kategoriju velikih poduzetnika te poduzetnici čije su dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštavanje na organizirano tržište vrijenosnih papira.

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.

Ovisno društvo, odnosno društvo kći koje je obveznik primjene HSFI, a čije je matično društvo obveznik sastavljanja i prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja primjenom MSFI, može odlučiti da svoje godišnje financijske izvještaje sastavlja i prezentira primjenom MSFI.[2]

Budući da će se u ovome radu detaljnije obrađivati računovodstvene politike dugotrajne imovine triju poduzeća sa Zagrebačke burze koja su obveznici sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, u nastavku će se teoretski obraditi regulativni okvir računovodstvenih politika dugotrajne imovine obuhvaćen Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) te Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS).

[2] Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, čl. 17, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78

2.1. Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške

MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške - čini polaznu točku prilikom kriterija za odabir i primjenu računovodstvenih politika, postupanje s promjenama računovodstvenih politika i računovodstvenih procjena, te ispravaka grešaka.[3]

Kada se određeni MSFI posebno primjenjuje na određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost, računovodstvena politika ili politike primijenjene na tu stavku određuju se primjenom tog MSFI-ja. U slučaju nepostojanja MSFI-ja koji se posebno primjenjuje na određenu transakciju, drugi poslovni događaj ili stanje, rukovodstvo mora po vlastitoj prosudbi izraditi i primjenjivati računovodstvenu politiku.[4]

Subjekt je dužan dosljedno odabirati i primjenjivati računovodstvene politike na slične transakcije kako bi korisnici financijskih izvještaja bili u stanju utvrditi kretanja financijskog položaja, financijske uspješnosti i novčanih tokova subjekta, osim ako neki MSFI-ji posebno nalažu ili dopuštaju razvrstavanje stavki za koje mogu biti prikladne različite politike.

Subjekt mijenja računovodstvenu politiku samo ako:[5]

- promjenu nalažu određeni MSFI-ji; ili
- su posljedica te promjene financijski izvještaji koji pružaju pouzdanije i korisnije podatke o učincima transakcija, drugih poslovnih događaja ili stanja na financijsko stanje, financijsku uspješnost ili novčane tokove subjekta

Kada subjekt promijeni računovodstvenu politiku, dužan je primijeniti tu promjenu retroaktivno (kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjuje).

Kao rezultat neizvjesnosti svojstvenih poslovnim aktivnostima, veliki se broj stavki u financijskim izvještajima ne može točno izmjeriti, već ih je moguće samo procijeniti. Procjena uključuje prosudbe temeljene na posljednjim raspoloživim pouzdanim podacima.[6]

[3] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, broj 320, t. 3.
[4] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, broj 320, t. 7. i t. 10.
[5] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, broj 320, t. 14.
[6] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, broj 320, t. 32.

Procjenu će možda biti potrebno promijeniti ako se promijene okolnosti na kojima se ona temelji ili ako se pojave novi podaci ili stekne više iskustva. Subjekt je tada dužan objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinka na buduća razdoblja. Ako nije objavljen iznos učinka na buduća razdoblja uslijed neizvedivosti procjene, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.[7]

Greške mogu nastati u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavljivanjem elemenata financijskih izvještaja. Financijski izvještaji nisu u skladu s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ako sadrže značajne greške ili beznačajne greške počinjene namjerno kako bi se financijsko stanje, financijska uspješnost ili novčani tokovi subjekta prikazali na određeni način. Moguće greške tekućeg razdoblja otkrivene u tom razdoblju ispravljaju se prije odobrenja financijskih izvještaja. Međutim, značajne se greške ponekad otkriju tek u narednom razdoblja, te se tada te greške prethodnog razdoblja ispravljaju u usporednim podacima prikazanima u financijskim izvještajima za to kasnije razdoblje.[8]

2.2. Računovodstvene politike na području dugotrajne materijalne imovine

2.2.1. Nekretnine, postrojenja i oprema

Nekretnine, postrojenja i oprema su materijalna imovina:[9]

- 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.

Subjekt treba ocijeniti na temelju načela priznavanja sve svoje nekretnine, postrojenja i opremu u trenutku njihova nastanka.

Početno mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme radi se prema trošku nabave koji obuhvaća:[10]

[7] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, broj 320, t. 34., t. 39., t. 40.
[8] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, broj 320, t. 41.
[9] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, broj 320, t. 6.

- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju sredstva na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojemu je imovina smještena.

Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme prestaje kada je na lokaciji i spremno za namjeravanu upotrebu od strane menadžmenta.

Kod **naknadnog mjerenja** subjekt treba odabrati ili model troška ili model revalorizacije kao svoju računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme.[11]

- **Model troška** podrazumijeva da nakon početnog priznavanja imovine, nekretninu, postrojenje i opremu treba iskazati po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.
- **Model revalorizacije** podrazumijeva da nakon početnog priznavanja imovine, nekretninu, postrojenja i opremu čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti treba iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja.

  Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od one vrijednosti do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum izvještaja o financijskom položaju.

  Kad se **knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije**, to povećanje će se priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit i kumulativno iskazati u kapitalu kao revalozizacijska 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.

  Kad se **knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije**, to smanjenje treba priznati u dobit ili gubitak. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba

[10] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, broj 320, t. 16.
[11] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, broj 320, t. 29., t. 30., t. 31.

izravno teretiti ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.

Knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja ili opreme treba **prestati priznavati:**[12]

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

2.2.2. Poljoprivreda

Poljoprivredna aktivnost je upravljanje subjekta biološkim pretvaranjem i žetvom biološke imovine za prodaju ili pretvaranje u poljoprivredni proizvod ili u dodatnu biološku imovinu, a odnosi se na:[13]

- biološku imovinu,
- poljoprivredne proizvode u trenutku žetve, i
- državne potpore vezane za poljoprivrednu aktivnost.

MRS 41 – Poljoprivreda, ne odnosi se na zemljište povezano s poljoprivrednim aktivnostima, niti na nematerijalnu imovinu povezanu s takvim aktivnostima.

Subjekt treba **priznati** biološku imovinu ili poljoprivredni proizvod onda i samo onda kada:[14]

- subjekt kontrolira takvu imovinu kao rezultat prošlih događaja,
- postoji vjerojatnost da će buduće ekonomske koristi vezane uz imovinu pritjecati subjektu, i
- fer vrijednost ili trošak nabave imovine mogu biti pouzdano izmjereni.

Biološka imovina se pri početnom priznavanju 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 umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

[12]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, broj 320, t. 67.
[13]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 41 –Poljoprivreda, broj 320, t. 5.
[14]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 41 –Poljoprivreda, broj 320, t. 10., t. 11., t. 12.

Poljoprivredni proizvodi u trenutku žetve, požeti od biološke imovine subjekta, trebaju biti mjereni po fer vrijednosti, umanjenoj za troškove do točke prodaje. Takvo mjerenje je trošak na taj datum, a od tog datuma nadalje se primjenjuje MRS 2 – Zalihe ili drugi odgovarajući standard.

2.2.3. Amortizacija

Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe[15], odnosno postupno fizičko trošenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe izraženo u novcu.

Odabir različitih računovodstvenih politika amortizacije mogu imati značajno različite učinke na konačan financijski položaj i poslovni rezultat u promatranom obračunskom razdoblju. Odabir tih politika čini svjesnu odluku menadžmenta subjekta kojom se nastoje ostvariti definirani ciljevi cjelokupne poslovne politike subjekta.

Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane subjekta, a subjektu na raspolaganju stoje **3 metode amortizacije:**[16]

- **Linearna metoda** rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka upotrebe ako im je promijenjen ostatak vrijenosti.
- **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.

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 primijenjenu na imovinu treba preispitivati barem na kraju svake poslovne godine.

[15]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, broj 320, t. 6.
[16]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, broj 320, t. 62.

2.3. Računovodstvene politike na području dugotrajne nematerijalne imovine

Nematerijalna imovina je odrediva nemonetarna imovina bez fizičkog sadržaja.[17]

Imovina zadovoljava kriterij odredivosti u definiciji nematerijalne imovine kad je ono:[18]

- odvojivo, tj. moguće ga je odvojiti ili izdvojiti iz subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, imovinom ili obvezom, bez obzira na to je li subjekt namjerava to učiniti; ili
- proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to jesu li ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili od ostalih prava i obveza.

Neki od oblika dugotrajne nematerijalne imovine koji zadovoljavaju gore navedenu definiciju su izdaci za razvoj, patenti, licencije, software, koncesije, zaštitni znakovi, ostala prava, goodwill (eksterno stečeni).

Nematerijalna imovina treba se **priznati** samo i isključivo ako:[19]

- je vjerojatno da će očekivane buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritjecati subjektu, pri čemu subjekt na temelju vlastite prosudbe procjenjuje vjerojatnost očekivanih budućih koristi, i
- trošak nabave te imovine može se pouzdano utvrditi.

Za priznavanje nematerijalne imovine oba ova uvjeta moraju biti ispunjena kumulativno.

Nematerijalna imovina **početno se mjeri po trošku.** Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalnog sredstva prestaje u trenutku kad imovina dođe u stanje da može funkcionirati na način koji joj je namijenio menadžment. Ti troškovi uključuju:

- nabavnu cijenu nematerijalnog sredstva, uključujući uvoznu carinu i porez na promet koji se ne vraća, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, te
- bilo koji izdatak koji se izravno može pripisati pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu.

[17]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 38 –Nematerijalna imovina, broj 320, t. 8.
[18]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 38 –Nematerijalna imovina, broj 320, t. 12.
[19]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 38 –Nematerijalna imovina, broj 320, t. 21. i t. 22.

Nematerijalna imovina može se steći na različite načine, a upravo o načinu stjecanja imovine ovisit će i način na koji će se ta imovina početno priznavati.

Oblici stjecanja nematerijalne imovine:[20]

- **Zasebno stjecanje** - kod zasebnog stjecanja nematerijanog sredstva njegova vrijednost početno se mjeri prema ***trošku nabave***, te se obično može pouzdano utvrditi.
- **Stjecanje kao dio poslovnog spajanja** - ako je nematerijalna imovina stečena u poslovnom spajanju, trošak nabave toga nematerijalnog sredstva je njegova ***fer vrijednost na datum stjecanja*** koja odražava tržišna očekivanja o vjerojatnosti da će buduće ekonomske koristi iz sredstva pritjecati u subjekt.
- **Stjecanje pomoću državne potpore** - subjekt može na početku odlučiti priznati nematerijalnu imovinu i potporu po ***fer vrijednosti*** (u skladu s MRS 20 – Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državnih pomoći), ali ako subjekt odluči da u početku neće priznati imovinu po fer vrijednosti, subjekt inicijalno priznaje imovinu po ***nominalnoj vrijednosti*** (prema drugom dopuštenom tretmanu MRS – 20) plus svi drugi izdaci koji se izravno mogu pripisati pripremi sredstva za njegovu namjeravanu upotrebu.
- **Razmjena imovine** - trošak nabave ovog nematerijalnog sredstva utvrđuje se po ***fer vrijednosti***, osim ako samoj transakciji razmjene nedostaje komarcijalnog sadržaja ili se fer vrijednost primljenog ili otuđenog sredstva ne može pouzdano utvrditi. Ako stečena imovina nije utvrđena po fer vrijednosti, njezin trošak se utvrđuje po ***knjigovodstvenoj vrijednosti*** otuđenog sredstva.
- **Interno dobivena nematerijalna imovina** - kako bi se procijenilo udovoljava li neka interno dobivena imovina kriterijima za priznavanje, subjekt stvaranje imovine razvrstava u *fazu istraživanja* i *fazu razvoja*.

  Nematerijalna imovina se ne priznaje iz istraživanja, a izdaci kod istraživanja priznaju se kao rashod kada nastanu. Nematerijalna imovina nastala razvojem priznat će se kao imovina ukoliko su ispunjeni uvjeti propisani standardom i ako se može dokazati:
  - tehnička provedivost nematerijalne imovine,
  - namjera dovršenja imovine, njena uporaba ili prodaja,
  - mogućnost uporabe ili prodaje,

[20]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 38 –Nematerijalna imovina, broj 320, t. 27., t. 33., t. 44., t. 45., t. 52., t. 54., t. 57.

- način na koji će nematerijalna imovina davati vjerojatne buduće ekonomske koristi,
- raspoloživost izvora za završetak razvoja i korištenje ili prodaju te imovine, i
- mogućnost pouzdanog mjerenja troška te imovine tijekom razvoja.

Interno dobiveni goodwill ne priznaje se kao imovina. Također, interno dobiveni zaštitni znakovi, oznake, publicirajući nazivi, popisi kupaca i druge slične stvari ne priznaju se kao nematerijalna imovina jer se ne mogu razlikovati od troška razvoja poslovanja kao cjeline.

Kod **naknadnog mjerenja** subjekt bira odgovarajuću računovodstvenu politiku – ili model troška ili model revalorizacije. Ako subjekt odluči pri naknadnom mjerenju koristiti model revalorizacije, sva ostala imovina iz iste skupine također će se mjeriti primjenom tog modela, osim u slučaju kada za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.[21]

Nematerijalna imovina će se **prestati priznavati:**[22]

- prilikom otuđenja, ili
- kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja te imovine.

2.4. Računovodstvene politike na području dugotrajne financijske imovine

Dugotrajnu financijsku imovinu čine ulaganja u:

- dugoročne vrijednosne papire u zemlji i inozemstvu,
- dugoročne kredite povezanim društvima,
- dugotrajna ulaganja u ostala društva radi ostvarenja udjela u prihodu i dobiti,
- dugoročni depoziti kod banke i drugih financijskih institucija,
- udjeli u povezanim društvima (dionicama),
- udjeli u kapitalu i dobiti (isplata divedende) u d.d.

Kod ulaganja u druga trgovačka društva, ovisno o postotku udjela (vlasništva) primjenjuju se različite metode obračuna ulaganja kako to definiraju navedeni MRS-evi kao što je na slici 3.

[21]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 38 –Nematerijalna imovina, broj 320, t. 72.
[22]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 38 –Nematerijalna imovina, broj 320, t. 112.

POSTOTAK VLASNIŠTVA	RAČUNOVODSTVENI POSTUPAK	MSFI & MRS
1. manje od 20%	FER VRIJEDNOST	MRS 39
2. između 20 i 50%	METODA UDJELA	MRS 28
3. više od 50%	KONSOLIDACIJA	MRS 27
4. ostalo	ZAJEDNIČKI POTHVATI	MRS 31
	POSLOVNA SPAJANJA	MRS 3

Slika 1: Metode obračuna ulaganja u druga trgovačka društva

Izvor: Prikaz autora

Financijska imovina klasificira se u sljedeće 4 kategorije:

- financijska imovina po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
- financijska imovina raspoloživa za prodaju,
- ulaganja koja se drže do dospijeća,
- zajmovi i potraživanja.

Subjekt **priznaje** financijsku imovinu u svome izvještaju o financijskom položaju samo i isključivo ako subjekt postane stranka ugovornih odredaba instrumenata.[23]

Financijska imovina priznaje se na datum transakcije (na dan sklapanja ugovora) ili na datum plaćanja (na dan kada je izvršeno plaćanje).

Kod **početnog priznavanja** subjekt mjeri financijsku imovinu prema trošku stjecanja uvećano za transakcijske troškove (broker, odvjetnik, financijski savjetnik, bankovni troškovi i sl.) koji su direktno povezani sa stjecanjem ili isporukom financijske imovine, osim u slučaju financijske imovine koja se vodi po fer vrijednosti, a čiji se učinci povećanja ili smanjenja evidentiraju u računu dobitka ili gubitka (slika 4).

[23]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 39 –Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje , broj 320, t. 14.

Kategorije financijske imovine:	POČETNO MJERENJE	
	VRIJEDNOST	+ TRANSAKCIJSKI TROŠKOVI
financijska imovina po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka	**Fer vrijednost dane naknade**	**RDiG**
ulaganja koja se drže do dospijeća	**Ukupan trošak stjecanja** (Fer vrijednost dane naknade + transakcijski troškovi)	
zajmovi i potraživanja	**Ukupan trošak stjecanja** (Fer vrijednost dane naknade + transakcijski troškovi)	
financijska imovina raspoloživa za prodaju	**Ukupan trošak stjecanja** (Fer vrijednost dane naknade + transakcijski troškovi)	

Slika 2: Početno mjerenje financijske imovine

Izvor: Prikaz autora

Kod **naknadnog priznavanja** subjekt će mjeriti financijsku imovinu, uključujući derivative koji predstavljaju imovinu, po njenoj fer vrijednosti, bez umanjenja za iznos transakcijskih troškova koji mogu nastati prilikom prodaje ili drugog načina otuđenja, osim vezano za zajmove i potraživanja, ulaganja koja se drže do dospijeća i ulaganja u vlasničke instrumente.[24] Metode naknadnog mjerenja prikazane su na slici 5.

Kategorije financijske imovine:	NAKNADNO MJERENJE	
	NAČIN	EFEKTI
financijska imovina po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka	**fer vrijednost**	**RDiG**
ulaganja koja se drže do dospijeća	**amortizirani trošak - EKS**	**RDiG**
zajmovi i potraživanja	**amortizirani trošak - EKS**	**RDiG**
financijska imovina raspoloživa za prodaju	**fer vrijednost**	**Izvještaj o promjenama glavnice**

Slika 3: Naknadno mjerenje financijske imovine

Izvor: Prikaz autora

[24] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 39 –Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje , broj 320, t. 46.

MRS 39 daje sljedeće definicije za lakše razumijevanje mjerenja financijske imovine:[25]

Fer vrijednost je iznos kojim bi se neka imovina mogla razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i spremnih strana u transakciji.

Amortizirani trošak financijske imovine ili obveze je iznos po kojem je financijska imovina ili obveza mjerenja pri početnom priznavanju, umanjen za iznos otplate kapitala, uvećan ili umanjen za kumulativnu amortizaciju primjenom metode efektivne kamatne stope za svaku razliku između početnog iznosa i iznosa po dospijeću, te umanjen za sva umanjenja zbog umanjenja vrijednosti ili nemogućnosti naplate.

Metoda efektivne kamatne stope je metoda izračuna amortiziranog troška financijske imovine ili obveze te raspoređivanja prihoda ili rashoda od kamata tijekom određenog razdoblja. Efektivna kamatna stopa je kamatna stopa koja diskontira procijenjene buduće novčane tokove kroz očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta do neto knjigovodstvenog iznosa financijskog instrumenta.

2.5. Računovodstvene politike na području dugotrajnih potraživanja

Dugotrajna potraživanja su potraživanja s rokom dospijeća dužim od godine dana. Ona obuhvaćaju manji broj poslovnih događaja, a prilikom knjiženja treba voditi računa spada li neki poslovni događaj u skupinu dugotrajne financijske imovine (npr. odobrenje dugoročnog zajma) ili dugotrajnog potraživanja (npr. prodaja na kredit).

2.5.1. Odgođena porezna imovina

Odgođena porezna imovina specifična je kategorija dugotrajnih potraživanja, a definira se kao porez na dobitak za povrat u idućim razdobljima, koji se odnosi na prenesene porezne gubitke, neiskorištene porezne olakšice te odbitne privremene razlike.[26]

Privremene razlike su razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u izvještaju o financijskom položaju i njihove porezne osnovice. One nastaju zbog različitog

[25] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 39 –Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje , broj 320, t. 9.
[26] Guzić, Š. (2017): Knjiženje poreza na dobitak – odgođeni porez, RRiF, broj 3, str 53.

vremenskog obuhvata nekih prihoda i rashoda iskazanih u financijskim izvještajima u poreznu osnovicu.

Odgođena porezna imovina treba se **priznati** za neiskorištene porezne gubitke i neiskorištene porezne olakšice ako je vjerojatno da će u budućnosti društvo imati raspoloživog dobitka za što se može koristiti neiskorišteni porezni gubitak ili neiskorištene porezne olakšice. Također, porezni obveznik treba priznati odgođenu poreznu imovinu za odbitne privremene razlike koje proizlaze iz ulaganja u ovisna drušva, pridružena društva, zajedničke pothvate ili filijale, i to u onolikoj svoti koliko je vjerojatno da će se te privremene razlike ukinuti u predvidivoj budućnosti, te da će u tom razdoblju biti raspoloživ dobitak za koji se može iskoristiti privremena razlika.[27]

Odgođenu poreznu imovinu i obveze treba **mjeriti** primjenom poreznih stopa čija se primjena očekuje u razdoblju kada je imovina ostvarena ili obveza podmirena, i to na temelju poreznih stopa (i poreznih zakona) koje su bile na snazi ili stupile na snagu na kraju izvještajnog razdoblja. Ako se različite porezne stope primjenjuju na različite oporezive dobiti, odgođena porezna imovina i obveze mjere se primjenom prosječnih stopa za koje se očekuje da će se primjenjivati u razdobljima u kojima se očekuje poništenje privremenih razlika.[28]

[27] Guzić, Š. (2017): Knjiženje poreza na dobitak – odgođeni porez, RRiF, broj 3, str 53.
[28]Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 12 –Porez na dobit, broj 320, t. 47. i t. 49.

3. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE DUGOTRAJNE IMOVINE NA PRIMJERU PODUZEĆA IZ INDUSTRIJE MLINSKIH PROIZVODA

3.1. Teorijski aspekti računovodstvenih politika

Financijski izvještaji čine konačan proizvod cijelog računovodstvenog procesa u kojem su primjenjene odgovarajuće računovodstvene politike. Za razumijevanje uloge i značaja računovodstvenih politika u cjelokupnom računovodstvenom procesu potrebno je primarno razmotriti pojam, osnovna obilježja i važnost računovodstvenih politika u cjelokupnom poslovnom procesu, kao i subjekte njihova donošenja.[29]

Danas postoje mnoge definicije računovodstvenih politika, a sam pojam računovodstvenih politika (*accounting policies*) prvi se put javlja u SAD-u 50-ih godina 20. stoljeća. Danas se pojam računovodstvenih politika uglavnom veže uz pojam i primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS): **„Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, sporazumi, pravila i praksa koje primjenjuje subjekt pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.“**[30]

Koje i kakve računovodstvene politike će biti primijenjene zavisi od viših ciljeva određenih poslovnom politikom poduzeća. Stoga se značenje računovodstva, računovodstvenih informacija i računovodstvenih politika uočava tek u kontekstu upravljanja poslovanjem poduzeća.[31]

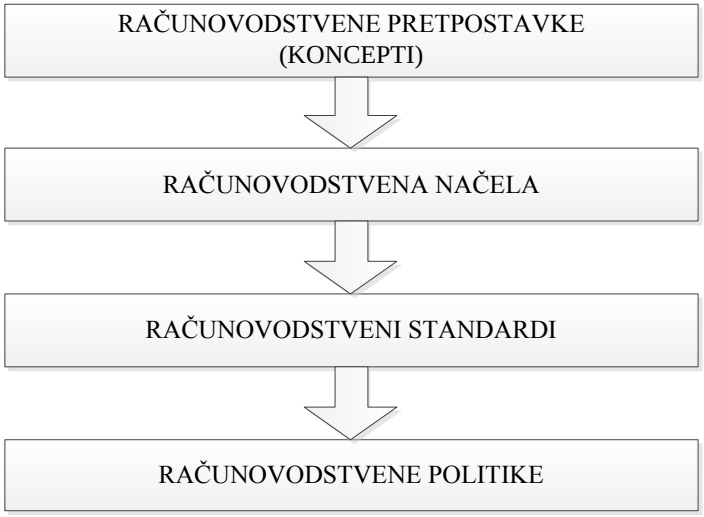
Odgovornost za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja prvenstveno snosi menadžment subjekta. Prilikom objavljivanja računovodstvenih politika, menadžment subjekta razmatra hoće li objavljivanje pomoći korisnicima u razumijevanju načina na koji su transakcije, poslovni događaji i uvjeti utjecali na iskazanu financijsku uspješnost i financijski položaj. Objavljivanje je korisnicima posebno važno kada su te politike izabrane iz alternativa koje dopuštaju MSFI-jevi.[32]

U osnovi ovdje se radi o sljedećem:

[29] Žager K., Žager L. (1999): Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, str. 82.
[30] Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, broj 320, t. 5.
[31] Žager K., Žager L. (1999): Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, str. 82.
[32] Ramljak B. (2011): Računovodstvene politike – Utjecaj na izgled financijskih izvještaja, Sveučilište u Splitu, str. 1.

- izboru između određenih računovodstvenih alternativa (metoda), uz naznaku kako primjena različitih alternativa daje različite rezultate;
- da je cilj takvog izbora u što realnijem prikazivanju financijskog položaja i uspješnosti poslovanja;
- da izabire uprava, te
- da podlogu za to predstavljaju određena računovodstvena načela (i računovodstveni standardi).

Prilikom razmatranja računovodstvenih politika posebnu pažnju treba usmjeriti na temelj, odnosno ishodišni kriterij njihova izbora i primjene. U tom kontekstu ključni čimbenik razmatranja čine računovodstvena načela i računovodstveni standardi. S jedne strane oni znače pravila i norme koje je potrebno uvažavati prilikom izrade financijskih izvještaja, a s druge strane služe kao vodič u interpretaciji i tumačenju pozicija financijskih izvještaja.[33]



Slika 4: Temelj za izbor i primjenu računovodstvenih politika

Izvor: Prikaz autora

3.2. Društvo „Čakovečki mlinovi d.d.“

3.2.1. Opći podaci o društvu

Čakovečki mlinovi d.d. jedna je od vodećih prehrambenih tvrtki u Hrvatskoj.

Društvo djeluje od 1893. godine, a najveće prihode ostvaruje obavljanjem djelatnosti proizvodnje prehrambenih proizvoda (kruha, brašna, peciva, keksa, vafla, tjestenina, kaša,

[33] Žager K., Žager L. (1999): Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, str. 104.

jestivih ulja), te prometa prehrambenim proizvodima. Ostale registrirane djelatnosti društva su: skladištenje robe, djelatnost ostalih agencija u prometu, tehničko ispitivanje i analiza, djelatnosti pakiranja, instalacijski, završni građevinski i opći mehanički radovi za vlastite potrebe, otkup poljoprivrednih proizvoda, uzgoj usjeva, vrtnog i ukrasnog bilja, uzgoj usjeva i uzgoj stoke, peradi i ostalih životinja (mješovita proizvodnja), uslužne djelatnosti u biljnoj proizvodnji i stočarstvu, osim veterinarskih usluga.

Na dan 31.12.2016. Grupa se sastoji od Matice i pet ovisnih društava s područja Republike Hrvatske u većinskom vlasništvu Matice, te jednog društva koji je u većinskom vlasništvu ovisnog društva:

- Radnik d.d. Opatija (52,48%)
- Trgovina Krk d.d. Malinska (86,15%)
- METSS d.o.o. Čakovec (100%)
- Vražap d.o.o. Zadar (100%)
- Trgostil d.d. D. Stubica (76,53%)
- Trgocentar d.d. Virovitica (52,03%)

3.2.2. Primijenjene računovodstvene politike dugotrajne imovine

Ove računovodstvene politike dosljedno su se primjenjivale za sva razdoblja pripreme izvještaja ovog društva:

- **Materijalna imovina**

Nekretnine postrojenja i oprema iskazani su u bilanci *po povijesnom trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju* osim **zemljišta** koje je iskazano *po revaloriziranoj vrijednosti*. Povijesni trošak uključuje trošak koji je izravno povezan sa stjecanjem imovine.

Naknadni izdaci uključuju se u knjigovodstvenu vrijednost imovine ili se, po potrebi, priznaju kao zasebna imovina samo ako će Društvo imati buduće koristi od spomenute imovine, te ako se trošak imovine može pouzdano mjeriti. Svi ostali troškovi investicijskog i tekućeg održavanja terete račun dobiti i gubitka u financijskom razdoblju u kojem su nastali.

Zemljište i imovina u pripremi se ne amortizira.

Amortizacija ostale imovine obračunava se primjenom *linearne metode*. Amortizacija se obračunava za svako sredstvo sve do potpune amortizacije sredstva ili do rezidualne vrijednosti sredstva ako je značajna.

Procijenjeni korisni vijek uporabe i godišnja stopa amortizacije utvrđene su kako slijedi:

Zgrade	10 – 40 godina	od 2,5% - 10%
Oprema	2 – 10 godina	od 10% - 50%
Transportna sredstva	4 – 5 godina	od 20% - 25%

Rezidualna vrijednost imovine i korisni vijek upotrebe pregledavaju se na svaki datum bilance i po potrebi usklađuju. U slučaju da je knjigovodstvena vrijenost imovine veća od procijenjenog nadoknadivog iznosa, razlika se otpisuje do nadoknadivog iznosa.

Dobici i gubici nastali prodajom određuju se usporedbom prihoda i knjigovodstvene vrijednosti sredstva i uključuju se u ostale dobitke – neto u računu dobiti i gubitka.

- **Nematerijalna imovina**

Goodwill predstavlja razliku između fer vrijednosti troška stjecanja i fer vrijednosti udjela Društva u neto prepoznatljivoj imovini stečene podružnice na dan stjecanja. Goodwill nastao stjecanjem podružnica iskazan je u okviru nematerijalne imovine.

Zasebno iskazan goodwill godišnje se provjerava zbog umanjenja vrijednosti, te se iskazuje po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Gubici od umanjenja vrijednosti goodwilla se ne ukidaju. Goodwill se alocira na jedinice stvaranja novca za potrebe testiranja umanjenja vrijednosti. Dobici i gubici od prodaje poslovnog subjekta uključuju knjigovodstvenu vrijednost goodwilla koja se odnosi na prodani subjekt.

Software - licence za software kapitaliziraju se na temelju troškova stjecanja i troškova koji nastaju dovođenjem software-a.

Ostala prava su iskazana po povijesnom trošku, imaju ograničen vijek uporabe i iskazuju se po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju. Amortizacija se obračunava linearnom metodom kako bi se alocirao trošak ostalih prava tijekom njihovog procijenjenog vijeka upotrebe (5 godina).

- **Financijska imovina**

Čakovečki mlinovi d.d. financijsku imovinu klasificira u sljedeće kategorije: financijska imovina po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka, financijska imovina raspoloživa za prodaju, te krediti i potraživanja. Klasifikacija ovisi o svrsi za koju je financijska imovina stečena. Uprava klasificira financijsku imovinu kod početnog priznavanja i procjenjuje tu klasifikaciju na svaki datum izvještavanja.

Financijska imovina po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka – u ovoj kategoriji nalazi se financijska imovina namijenjena trgovanju, ukoliko je stečena prvenstveno u svrhu prodaje u kratkom roku, pa se klasificira kao *kratkotrajna imovina*.

Krediti i potraživanja - predstavljaju nederivativnu financijsku imovinu s fiksnim ili odredivim plaćanjem koja ne kotira na aktivnom tržištu. Iskazana je u okviru kratkotrajne imovine, osim imovine s dospijećem dužim od 12 mjeseci nakon datuma bilance. Takva se imovina klasificira kao dugotrajna imovina.

Financijska imovina raspoloživa za prodaju - predstavlja nederivativnu imovinu koja je iskazana u ovoj kategoriji ili nije klasificirana u neku drugu kategoriju. Uključena je u dugotrajnu imovinu, osim ako Uprava nema namjeru prodati je unutar 12 mjeseci od datuma bilance. Financijska imovina raspoloživa za prodaju iskazuje se po fer vrijednosti. Promjene u fer vrijednosti financijske imovine klasificirane kao raspoložive za prodaju priznaju se u kapitalu u okviru pozicije „revalorizacijske rezerve“.

Fer vrijednosti ulaganja koja kotiraju na burzi temelje se na tekućim cijenama ponude. Ako tržište za neko financijsko sredstvo nije aktivno, Društvo utvrđuje fer vrijednost pomoću tehnika procjene vrijednosti koje uzimaju u obzir nedavne transakcije pod uobičajenim trgovačkim uvjetima, te usporedbu s drugim sličnim instrumentima. Na svaki datum bilance Grupa procjenjuje postoje li objektivni dokazi o umanjenu vrijednosti financijske imovine ili grupe financijskih sredstava.

- **Potraživanja**

Odgođeni porez na dobit – obračunava se metodom bilančne obveze na privremene razlike između porezne osnovice imovine i obveza i njihove knjigovodstvene vrijednosti u financijskim izvještajima. Međutim, odgođeni porez se ne priznaje ako proizlazi iz početnog

priznavanja imovine ili obveza u transakciji koja nije poslovno spajanje i koje u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

3.3. Društvo „Brionka d.d.“

3.3.1. Opći podaci o društvu

Brionka d.d. je najveće i najstarije društvo u Istri u pekarsko – tjesteničarskoj branši, osnovana u Republici Hrvatskoj. Osnovne aktivnosti društva i njegovih ovisnih društava su proizvodnja prehrambenih proizvoda, ugostiteljstvo, cestovni promet, poljoprivredna proizvodnja, poljoprivredne usluge, trgovina na veliko i malo prehrambenim i neprehrambenim proizvodima.

Današnja Brionka d.d. posluje minimalno s obzirom da se poslovanje uglavnom odvija u tvrtkama kćeri koje su u njenom 100%-tnom vlasništvu. Proizvodnja i veleprodaja odvijaju se u društvu Puljanka – Brionka d.o.o., dok se maloprodaja odvija u društvu Brionka trgovina d.o.o.

Društvo Brionka d.d. u svom poslovanju i djelovanju promovira i djeluje na načelima održivog razvoja koji podrazumijeva ekonomsku uspješnost, ekološku prihvatljivost i društvenu odgovornost. Posebna pažnja posvećuje se ekološkoj edukaciji radnika, zaštiti okoliša te odgovornog odnosa prema društvenoj zajednici.

3.3.2. Primijenjene računovodstvene politike dugotrajne imovine

- **Materijalna imovina**

Dugotrajna materijalna imovina prilikom nabave u poslovnim knjigama iskazuje se *po trošku nabave* koji čini kupovna cijena i svi izravno povezani troškovi za dovođenje sredstava u radno stanje za namjensku uporabu. U uvjetima inflacije obavlja se revalorizacija troška nabave. Troškovi posudbe (kamate) za vrijeme nabave – izgradnje, pa sve dok sredstvo nije spremno za korištenje, kapitaliziraju se u vrijednost sredstava. Tečajne razlike ako su nastale od nedavne nabave sredstava fakturirane u stranoj valuti, a kao posljedica velike devalvacije mogu biti uključene u nabavnu vrijednost imovine.

Za predmete i usluge izrađene u vlastitoj režiji koji su uključeni u korištenje kao stalna materijalna imovina, troškovi nabave utvrđuju se u visini cijene proizvodnje, uz uvjet da oni ne prelaze tržišne vrijednosti.

Ako je korisnost određenog predmeta ili skupine predmeta dugotrajne materijalne imovine trajno smanjena zbog oštećenja ili tehnološkog zastarijevanja, neto knjigovodstvena vrijednost smanjuje se na iznost koji se može nadoknaditi prodajom, a razlika predstavlja rashod kojim se odmah terete prihodi.

Predmeti dugotrajne materijalne imovine povlače se iz upotrebe i rashoduju se kad se više od njihove upotrebe ne očekuje buduća korist. Neamortizirana neto knjigovodstvena vrijednost tereti rashode, a predmeti se isključuju iz poslovnih knjiga i financijskih izvješća.

Dobici i gubici od otuđene imovine predstavljaju prihode i rashode te ulaze u račun dobiti i gubitka.

Slika 6 daje prikaz amortizacijskih stopa primijenjenih na dugotrajnu materijalnu imovinu.

	2016. %	2015. %
Građevinski objekti	1 – 2,5	1 – 2,5
Montažni objekti	10	10
Oprema za proizvodnju	5 - 10	5 - 10
Cestovna motorna vozila	20 - 25	20 - 25
Informatička oprema	20 - 25	20 - 25
Oprema telekomunikacija i veza	14,29 - 25	14,29 - 25
Ostala oprema	5 - 25	5 - 25

Slika 5: Stope amortizacije dugotrajne materijalne imovine društva Brionka d.d.

Izvor: Brionka d.d.

Iznosi u kunama	Zemljište	Građevinski objekti	Postrojenja i oprema	Imovina u pripremi	Ukupno
NABAVNA VRIJEDNOST					
Stanje 31.12.2015.	7.399.269	24.596.602	60.893.809	629.249	93.518.929
Povećanje (nabava)	-	-	-	2.602.345	2.602.345
Prijenos	-	8.849	2.373.990	(2.537.400)	(154.561)
Rashodovanje i prodaja	-	-	(760.121)	-	(760.121)
Stanje 31.12.2016.	**7.399.269**	**24.605.451**	**62.507.678**	**694.194**	**95.206.592**
ISPRAVAK VRIJEDNOSTI					
Stanje 31.12.2015.	-	14.621.257	46.979.634	-	61.600.891
Obračunata amortizacija	-	231.929	2.016.152	-	2.248.081
Rashodovanje i prodaja	-	-	(715.664)	-	(715.664)
Stanje 31.12.2016.	**-**	**14.853.186**	**48.280.122**	**-**	**63.133.308**
SADAŠNJA VRIJEDNOST					
Stanje 31.12.2015.	**7.399.269**	**9.975.345**	**13.914.175**	**629.249**	**31.918.038**
Stanje 31.12.2016.	**7.399.269**	**9.752.265**	**14.227.556**	**694.194**	**32.073.284**

Slika 6: Materijalna imovina društva Brionka d.d.

Izvor: Brionka d.d.

Iz navedene slike može se vidjeti da društvo obračunava amortizaciju materijalne imovine na nabavnu virjednost, i to u sljedećim iznosima:

- Amortizacija građevinskih objekata = 231.929 kn
- Amortizacija postrojenja i opreme = 2.016.152 kn
- Ukupna amortizacija materijalne imovine = 2.248.081 kn

Zemljište i imovina u pripremi ne amortizira se.

- **Nematerijalna imovina**

Nematerijalna imovina sastoji se od goodwilla, licenci, prava, softwarea i ulaganja u tuđu imovinu za vrijeme trajanja najma i korištenja imovine te se u poslovnim knjigama iskazuje *po trošku ulaganja umanjenom za ispravak vrijednosti*.

Goodwill predstavlja razliku između troška stjecanja i fer vrijednosti udjela Matice u neto prepoznatljivoj imovini stečenog ovisnog društva na dan stjecanja. Goodwill se provjerava na umanjenje vrijednosti godišnje ili i češće te se iskazuje *po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti*. Gubici od umanjenja vrijednosti goodwilla se ne ukidaju. Dobici i gubici od prodaje poslovnog subjekta uključuju knjigovodstvenu vrijednost goodwilla koja se odnosi na prodani subjekt.

Amortizacija – osnovicu za amortizaciju čini trošak nabave stalne nematerijalne i materijalne imovine, odnosno bruto knjigovodstvena vrijednost. U slučajevima kad se dugotrajna materijalna imovina procjenjuje, umjesto troška nabave osnovicu za obračun amortizacije čini njena procijenjena vrijednost.

Društvo primjenjuje sljedeću stopu amortizacije dugotrajne nematerijalne imovine za 2015./2016. godinu:

Nematerijalna imovina 2,5% – 25%

Slika 8 prikazuje vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine društva Brionka d.d., te obračun njezine amortizacije.

Iznosi u kunama	Nematerijalna imovina
NABAVNA VRIJEDNOST	
Stanje 31.12.2015.	3.429.628
Povećanje (nabava)	-
Prijenos	154.561
Rashodovanje i prodaja	-
Stanje 31.12.2016.	**3.584.189**
ISPRAVAK VRIJEDNOSTI	
Stanje 31.12.2015.	2.464.443
Obračunata amortizacija	35.216
Rashodovanje i prodaja	-
Stanje 31.12.2016.	**2.499.659**
SADAŠNJA VRIJEDNOST	
Stanje 31.12.2015.	**965.185**
Stanje 31.12.2016.	**1.084.530**

Slika 7: Nematerijalna imovina društva Brionka d.d.

Izvor: Brionka d.d.

Iz navedenog se može vidjeti da vrijednost obračunate amortizacije za 2016. godinu iznosi 35.216 kn.

- **Financijska imovina**

Dugoročna financijska imovina u obliku udjela ili dionica sa sudjelujućim interesom u poslovnim knjigama iskazuju se metodom troška.

Financijska imovina evidentira se inicijalno po trošku, koji predstavlja fer vrijednost dane ili primljene protučinidbe uključujući zavisne troškove transakcije. Nakon početnog priznavanja ulaganja su klasificirana kao financijska imovina raspoloživa za prodaju.

Dobici i gubici na ulaganjima raspoloživim za prodaju evidentiraju se u okviru kapitala i rezervi, sve dok se ulaganje ne proda, naplati ili mu se trajno smanji vrijednost, kada se kumulativna dobit ili gubitak prije iskazana u okviru kapitala i rezervi prenosi u korist ili na teret prihoda.

Ulaganja u udjele i sudjelujuće interese koji ne kotiraju na burzi evidentiraju se na temelju troška stjecanja, ako nije moguće pouzdano procijeniti njihovu fer vrijednost. Ostala financijska imovina koja se drži do dospijeća te financijske obveze, kao što su dani zajmovi evidentiraju se temeljem ugovora.

Društvo sukladno računovodstvenoj politici i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) ulaganja u dionice koje kotiraju na tržištu usklađuje na tržišnu (fer) vrijednost na kraju izvještajnog razdoblja.

Efekte vrednovanja financijske imovine raspoložive za prodaju Društvo iskazuje u revalorizacijskim rezervama, uz istovremeno stvaranje rezervi za porezne obveze.

Iznosi u kunama	2016.	2015.
Istra d.d. Pula	1.360.500	1.360.500
Ostala ulaganja	9.600	9.600
Stanje 31. prosinca	**1.370.100**	**1.370.100**

Slika 8: Dugotrajna financijska imovina društva Brionka d.d.

Izvor: Brionka d.d.

Ulaganja u dionice usklađena su na dan bilance s tržišnom vrijednosti koja se postignuta na Zagrebačkoj burzi i iskazana u objavi Središnjeg klirinškog depozitarnog društva na dan 21. prosinac 2016. godine.

3.4. Društvo „Granolio d.d.“

3.4.1. Opći podaci o društvu

Granolio d.d. je društvo čija je osnovna djelatnost proizvodnja pšeničnog brašna, mlijeka, svinjskog i goveđeg mesa, mliječnih proizvoda, stočne hrane, skladištenje žitarica i uljarica, trgovina žitaricama, uljaricama i sirovinama za poljoprivrednu proizvodnju te organizacija poljoprivredne proizvodnje kroz kooperantske odnose s proizvođačima poljoprivrednih proizvoda.

Poslovanje Grupe moglo bi se razvrstati u sljedeće poslovne segmente:

- Mlinarstvo
- Trgovina na veliko
- Mljekarstvo i proizvodnja sira
- Ostalo – poljodjelstvo i stočarstvo, proizvodnja stočne hrane, uslužna djelatnost (sušenje i skladištenje žitarica i uljarica te prijem robe na otkupno – prodajne piste)

Granolio d.d. imatelj je 100% udjela u društvima Zdenačka farma d.o.o. i Prerada žitarica d.o.o. Prevladavajući utjecaj u odlučivanju ostvaruje u društvima Zdenka mliječni proizvodi d.o.o. i Žitar d.o.o. navedena društva se od 2011. Godine konsolidiraju u Granolio Grupu.

Društvo žitar d.o.o. osnovalo je još jedno društvo, Žitar konto d.o.o., kojemu je 100%-tni vlasnik te čiji su financijski izvještaji dio konsolidiranih financijskih izvještaja.

Granolio d.d. također ima manjinski udio u društvima Žitozajednica d.o.o., Zagrebačke pekarne Klara d.d. i Prehrana trgovina d.d.

Naziv ovisnog društva	Osnovna djelatnost	Mjesto osnutka i poslovanja	Udjel Grupe u vlasništvu i glasačkim pravima	
			2016. godina	2015. godina
Zdenka - mliječni proizvodi d.o.o.	proizvodnja mliječnih proizvoda, trgovina i usluge	Veliki Zdenci	50%	50%
Žitar d.o.o.	poljoprivredna proizvodnja, trgovina i usluge	Donji Miholjac	49,69%	49,69%
Žitar konto d.o.o.	usluge i trgovina	Donji Miholjac	49,69%	49,69%
Zdenačka farma d.o.o.	proizvodnja mlijeka, uzgoj stoke i poljodjelska proizvodnja	Veliki Zdenci	100%	100%
Prerada žitarica d.o.o.	proizvodnja mlinarskih proizvoda i stočne hrane	Grubišno polje	100%	100%

Slika 9: Udjel Granolio grupe u vlasništvu i glasačkim pravima ovisnih društava

Izvor: Granolio d.d.

3.4.2. Primijenjene računovodstvene politike dugotrajne imovine

- **Materijalna imovina**

Nekretnine, postrojenja i oprema - Zemljišta i zgrade koji se koriste u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili u administrativne svrhe su u izvještaju o financijskom položaju iskazani u revaloriziranim iznosima, koji predstavljaju njihovu fer vrijednost na datum revalorizacije umanjenu za ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

Svako povećanje proizašlo iz revalorizacije zemljišta i zgrada se iskazuje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, izuzev u mjeri u kojoj poništava smanjenje proizašlo iz revalorizacije istog sredstva koje je prethodno priznato u dobit i gubitak – u tom slučaju se povećanje odobrava u dobit i gubitak do iznosa prethodno iskazanog smanjenja. Smanjenje knjigovodstvenog iznosa proizašlo iz revalorizacije zemljišta i zgrada tereti dobit i gubitak u iznosu razlike iznad stanja u revalorizacijskoj pričuvi koje se odnosi na prethodnu revalorizaciju istog sredstva.

Dugotrajna materijalna imovina u izgradnji namijenjena proizvodnji, isporuci ili za administrativne ili još neutvrđene svrhe iskazuje se po trošku nabave umanjenom za priznate gubitke od umanjenja vrijednosti. Trošak nabave, odnosno nabavna vrijednost obuhvaća trošak naknade za profesionalne usluge te kod kvalificirane imovine troškove posudbe kapitalizirane u skladu s računovodstvenom politikom Grupe. Dugotrajna materijalna imovina u izgradnji se nakon dovršetka i kad je spremna za uporabu prenosi na nekretnine, postrojenja

i opremu. Amortizacija dugotrajne materijalne imovine u pripremi započinje kad je sredstvo spremno za namjeravanu uporabu.

Amortizacija revaloriziranih zgrada tereti dobit i gubitak. Kod prodaje ili rashodovanja predmeta dugotrajne imovine koji je iskazan u revaloriziranom iznosu, svaki višak iskazan u revalorizacijskoj pričuvi se prenosi izravno na zadržanu dobit.

Zemljište u vlasništvu se ne amortizira.

Instalacije i oprema iskazuju se po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

Biološka imovina - Grupa priznaje biološku imovinu ili poljoprivredne proizvode kada postoji kontrola nad imovinom kao rezultat prošlih događaja, kada je izvjesno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritjecati u Grupu i kada se fer vrijednost ili trošak imovine može pouzdano utvrditi.

Osnovno stado krava vodi se pojedinačno po matičnim brojevima za određene kategorije stoke. Kategorije koje čine osnovno stado su: krave, junice i telad.

Nabava osnovnog stada vrednuje se po trošku nabave umanjenom za amortizacije i eventualne gubitke od umanjenja vrijednosti. Sadašnja vrijednost približna je fer vrijednosti osnovnog stada.

Poljoprivredni proizvodi ubrani žetvom vrednovani su po fer vrijenosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje u trenutku žetve.

Za biološku imovinu koja se vrednuje po trošku, amortizacija se evidentira kao trošak razdoblja, a obračunava se linearnom metodom tijekom očekivanog korisnog vijeka trajanja imovine.

Amortizacija se obračunava na način da se nabavna ili procijenjena vrijednost imovine, osim zemljišta u vlasništvu i dugotrajne materijalne imovine u pripremi, otpisuje tijekom procijenjenog vijeka uporabe primjenom linearne metode.

Vijek upotrebe za potrebe obračuna amortizacije bio je kako slijedi:

	2016.	2015.
Zgrade	40 godina	40 godina
Postrojenja i oprema	10 godina	10 godina
Uredska oprema	4 godina	4 godina
Telekomunikacijska oprema	2 godine	2 godine
Osobni automobili	2,5 godine	2,5 godine
Dostavna vozila	4 godine	4 godine

Slika 10: Korisni vijek upotrebe dugotrajne materijalne imovine društva Granolio d.d.

Izvor: Granolio d.d.

Nekretnine, postrojenja i oprema prestaju se priznavati prilikom prodaje ili kada se od njihove uporabe više ne očekuju buduće ekonomske koristi. Dobit ili gubitak od prodaje ili rashodovanja stavke nekretnina, postrojenja i opreme se otvrđuju kao razlika priljeva ostvarenih prodajom i knjigovodstvene vrijednosti predmetnog sredstva koje se priznaje u dobit ili gubitak.

- **Nematerijalna imovina**

Nematerijalna imovina može se steći u razmjeni za nenovčanu imovinu ili sredstva, ili kombinaciju novčanih i nenovčanih sredstava, pri čemu se trošak nabave takve nematerijane imovine utvrđuje po fer vrijednosti osim ukoliko samoj transakciji razmjene nedostaje komercijalnog sadržaja ili se fer vrijednost primljenog ili otuđenog sredstva ne može pouzdano utvrditi, u kojem slučaju se utvrđuje po knjigovodstvenoj vrijednosti otuđenog sredstva.

Brandovi i ugovori s kupcima - Prava na stečene zaštitne znakove iskazana su po trošku i imaju neograničeni vijek upotrebe. Nematerijalna imovina s neograničenim vijekom upotrebe godišnje se provjerava zbog umanjenja vrijednosti te se iskazuje po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

Ugovori s kupcima imaju ograničen vijek upotrebe i iskazuju se po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirana umanjenja vrijednosti, ako postoje. Amortizacija se

obračunava linearnom metodom tijekom njihovog korisnog vijeka upotrebe procijenjenog na 6 godina.

Računalni software - Licence za saftware kapitaliziraju se na temelju troškova stjecanja i troškova koji nastaju dovođenjem software-a u radno stanje. Ovi troškovi amortiziraju se tijekom njihovog korisnog vijeka upotrebe procijenjenog na 5 godina.

Goodwill i zaštitni znaci

Goodwill koji nastaje poslovnim spajanjem, knjiži se po trošku utvrđenom na datum preuzimanja, tj. stecanja subjekta, umanjenom za eventualne gubitke zbog umanjenja vrijednosti.

Radi testiranja na umanjenje, goodwill se raspoređuje na svaku jedinicu koja stvara novac (ili skupine takvih jedinica) od koje se očekuju koristi od sinergija koje proizlaze iz spajanja.

Svaka dobit i svaki gubitak uslijed svođenja na fer vrijednost iskazuju se kroz dobit i gubitak. Jednom priznati gubitak od umanjenja goodwilla, ne poništava se u idućim razdobljima.

Prilikom otuđenja jedinice koja stvara novac, pripadajući iznos goodwilla ulazi u utvrđivanje dobiti i gubitka od prodaje.

Kod **goodwilla proizašlog iz stjecanja pridruženog društva ili zajedničkog pothvata**, goodwill i višak fer vrijednosti stečene imovine nad troškom akvizicije predstavljaju razliku između troška stjecanja i stjecateljevog udjela u ukupnoj fer vrijednosti sredstava i obveza na dan stjecanja.

Goodwill društva Granolio d.d. je nastao kupnjom brandova Mlineta i Belje koje je matično društvo u 2014. godini kupilo od Agrokora. Ukupna naknada plaćena za preuzimanje mlinarskog poslovanja iskazana je kao povećanje dugotrajne imovine i iznosi 193.679 kn. Navedeni iznos raspodijeljen je kako slijedi:

- Zaštitni znak Belje 65.000 kn
- Zaštitni znak Mlineta 55.000 kn
- Goodwill 60.379 kn
- Ugovor s kljunim kupcem 10.000 kn
- Oprema 3.300 kn

Kod procjene vrijednosti goodwilla korištena je pretpostavka da će prodana količina biti jednaka povijesnim podacima dobivenima od društva Agrokor te da će biti konstantna u budućnosti. U klakulaciji je korištena i pretpostavka konstantne vrijednosti spreada (razlike između prodajne cijene brašna i nabavne cijene osnovne sirovine). Diskontna stopa izračunata je kao ponderirani prosječni trošak kapitala, kod izračuna kojega je korišten omjer duga i kapitala u vrijednosti 70:30.

Goodwill je podložan testu umanjenja vrijednosti na svaki datum izvještavanja.

Neto knjigovodstvena vrijednost goodwilla, brandova i prava na dan izvještavanja je sljedeća:

	Mlinarstvo	Mljekarstvo	31. prosinca 2016. ukupno
Zaštitni znaci	120.000	-	120.000
Goodwill	60.379	-	60.379
Lista kupaca	5.696	-	5.696
Softver i ostala nematerijalna imovina	401	733	1.010
	188.142	**733**	**187.085**

Slika 11: Vrijednost nematerijalne imovine društva Granolio d.d.

Izvor: Granolio d.d.

- **Financijska imovina**

Financijska imovina priznaje se i prestaje se priznavati na datum trgovanja, a početno se mjeri po fer vrijednosti uvećanoj za transakcijske troškove, osim one financijske imovine po fer vrijednosti kroz RDiG.

Financijska imovina razvrstana je u: financijsku imovinu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, financijsku imovinu raspoloživu za prodaju, te dane zajmove i potraživanja.

Kod **financijske imovine po fer vrijednosti čije se promjene fer vrijednosti iskazuju kroz dobit ili gubitak** svaka dobit ili gubitak priznaje se u nekonsolidiranom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti. Neto dobit ili gubitak priznat u nekonsolidiranom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti obuhvaća i dividende i kamate zarađene na financijskom sredstvu.

(a) Udjeli po fer vrijednosti kroz dobit i gubitak

		u tisućama kuna
	31. prosinca 2016. godine	31. prosinca 2015. godine
Zagrebačke pekarne Klara d.d., Zagreb	19.925	19.925
Prehrana trgovina d.d., Zagreb	536	536
Poljoprivredna zajednica Zabara	10	10
Žitozajednica d.o.o., Zagreb	1	1
	20.472	**20.472**

Učešće u vlasničkoj strukturi

	31. prosinca 2016. godine	31. prosinca 2015. godine
Zagrebačke pekarne Klara d.d., Zagreb	18,25%	18,25%
Prehrana trgovina d.d. , Zagreb	11,48%	11,48%
Poljoprivredna zajednica Zabara	12,75%	12,75%
Žitozajednica d.o.o. , Zagreb	2,08%	2,08%

Slika 12: Udjeli po fer vrijednosti kroz RDiG društva Granolio d.d.

Izvor: Granolio d.d.

Fer vrijednost **imovine raspoložive za prodaju koja je** denominirana u stranoj valuti se određuje u valuti u kojoj je imovina denominirana i zatim preračunava po spot tečaju na izvještajni dan. Promjena fer vrijednosti koja je povezana s tečajnim razlikama koje su posljedica promjene amortiziranog troška sredstva se priznaje u nekonsolidiranom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, a druge promjene se priznaju u glavnici.

Potraživanja od kupaca po **danim zajmovima i druga potraživanja** s fiksnim ili odredivim plaćanjima vode se po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope, umanjenom za eventualne akumulirane gubitke ubog umanjenja vrijednosti.

(b) Dani dugoročni zajmovi, depoziti i slično

		u tisućama kuna
	31. prosinca 2016. godine	31. prosinca 2015. godine
Zajmovi pravnim osobama	5.668	8.271
Zajmovi fizičkim osobama	479	550
Depoziti	404	607
	6.551	**9.428**

Slika 13: Dani dugoročni zajmovi, depoziti i slično društva Granolio d.d.

Izvor: Granolio d.d.

- **Potraživanja**

Odgođeni porez priznaje se koristeći metodu bilančne obveze te uzima u obzir privremene razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza koje se koriste za potrebe financijskog izvještavanja i iznosa koji se koriste za porezne svrhe. Odgođeni porez vrednuje se po poreznim stopama za koje se očekuje da će biti primijenjene kod privremenih razlika kada se one izmijene, temeljene na zakonima koji su važeći na datum izvještavanja.

Odgođena porezna imovina priznaje se u visini u kojoj je vjerojatno da će se ostvariti buduće oporezive dobiti koje će biti dostupne da ih privremene razlike neutraliziraju. Odgođena porezna imovina umanjuje se za iznos za koji više nije vjerojatno da će se moći iskoristiti kao porezna olakšica.

	u tisućama kuna	
	31. prosinca 2016. godina	**31. prosinca 2015. godina**
Stanje 1. siječnja	-	-
Priznavanje odgođene porezne imovine	2.100	-
	2.100	-

Slika 14: Iznos odgođene porezne imovine društva Granolio d.d.

Izvor: Granolio d.d.

3.5. Analiza rezultata istraživanja

Svako od prethodno analiziranih poduzeća primjenjuje vlastite računovodstvene politike dugotrajne imovine koje čine izbor menadžmenta prema definiranim ciljevima pojedinog poduzeća. Izabrane računovodstvene politike mogu se vidjeti iz sljedeće tablice 1.

Tabela 1: Prikaz primijenjenih računovodstvenih politika poduzeća iz industrije mlinskih proizvoda

		Čakovečki mlinovi d.d.	Brionka d.d.	Granolio d.d.
DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA	Nekretnine, postrojenja i oprema	model troška, osim zemljišta na koje se primjenjuje model revalorizacije	model troška, a u uvjetima inflacije revalorizacija troška nabave	model revalorizacije, osim dugotrajne materijalne imovine u izgradnji i opreme (model troška)
	Amortizacija	linearna metoda	linearna metoda	linearna metoda
	Biološka imovina			osnovno stado - model troška, poljoprivredni proizvodi ubrani žetvom - po fer vrijenosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje u trenutku žetve
DUGOTRAJNA NEMATERIJALNA IMOVINA	Goodwill	po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti	po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti	po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti
	Software	po trošku stjecanja i troškovima koji nastaju dovođenjem softwarea u radno stanje	po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti	po trošku stjecanja i troškovima koji nastaju dovođenjem softwarea u radno stanje
	Ostala prava	po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju	po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti	po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti
DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	Ulaganja koja se drže do dospijeća			
	Zajmovi i potraživanja	po amortiziranom trošku - primjenom metode efektivne kamatne stope		po amortiziranom trošku - primjenom metode efektivne kamatne stope
	Financijska imovina raspoloživa za prodaju	po fer vrijednosti (tekuća cijena ponude na burzi ili uz pomoć tehnike procjene)	po fer vrijednosti	po fer vrijednosti
DUGOTRAJNA POTRAŽIVANJA	Odgođena porezna imovina	metoda bilančne obveze		metoda bilančne obveze

Izvor: Prikaz autora

Iz gore navedene tablice mogu se uočiti razlike između primijenjenih računovodstvenih politika za tri obrađena poduzeća, a za iste kategorije dugotrajne imovine. Kod dugotrajne materijalne imovine sva društva su obvezna prilikom početnog priznavanja mjeriti nekretnine, postrojenja i opremu prema trošku nabave, dok prilikom naknadnog mjerenja društvo Čakovečki mlinovi d.d. i društvo Brionka d.d. kao svoju računovodstvenu politiku biraju model troška, a društvo Granolio d.d. model revalorizacije. Sva tri društva amortizaciju materijalne i nematerijalne imovine obračunavaju linearnom metodom, a također može se vidjeti da od navedenih društava samo Granolio d.d. posjeduje biološku imovinu i mjeri je na način da osnovno stado mjeri modelom troška, a poljoprivredne proizvode ubrane žetvom mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje u trenutku žetve.

Što se tiče dugotrajne nematerijalne imovine, sva tri društva goodwill vrednuju po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Također, može se vidjeti da društvo Čakovečki mlinovi d.d. i Granolio d.d. software vrednuju po trošku stjecanja i troškovima koji nastaju dovođenjem softwarea u radno stanje, a Brionka d.d. prema trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Ostala prava Čakovečki mlinovi d.d. mjere po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju, a preostala dva poduzeća po trošku stjecanja umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

Iz tablice se može vidjeti da nijedno društvo ne posjeduje u sklopu svoje dugotrajne financijske imovine ulaganja koja se drže do dospijeća. Zajmove i potraživanja ne posjeduje Brionka d.d., a preostala dva društva mjere ih po amortiziranom trošku, primjenom metode efektivne kamatne stope. Financijska imovina raspoloživa za prodaju evidentira se kod sva tri društva prema fer vijednosti.

Na kraju, odgođenu poreznu imovinu u svojim bilancama bilježe Čakovečki mlinovi d.d. i Granolio d.d., i to metodom bilančne obveze, dok takvu vrstu imovine društvo Brionka d.d. ne posjeduje.

4. ZAKLJUČAK

Menadžment tijekom svog poslovanja poduzima brojne aktivnosti. Te aktivnosti treba računovodstveno evidentirati i prikazati u financijskim izvještajima kao finalnom računovodstvenom proizvodu u obliku visokokvalitetnih informacija. Računovodstvene politike ponuđene u okviru MRS, MSFI i HSFI omogućuju donositelju odluke izbor između ponuđenih alternativa vrednovanja imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Svaka od ponuđenih alternativa šalje određenu poruku korisnicima financijskih izvještaja. Jedna od informacija je svakako i visina poslovnog odnosno poreznog rezultata. Zato je iznimno bitno analizirati učinke što ih proizvode pojedine računovodstvene politike radi kreiranja poslovnog rezultata i razine poreznog opterećenja.

Za računovodstvene politike koje su isključivo u službi ostvarenja kratkoročnih ciljeva, odnosno ostvarenja profita, može se reći da nisu smislene te poduzeću dugoročno nanose više štete nego koristi. S druge strane, pod pretpostavkom neograničenosti poslovanja, one su u ostvarenju kretkoročnih ciljeva, odnosno dobitka poslovne godine, briljantan alat jer alociraju poslovni rezultat iz jednog obračunskog razdoblja u drugo. Budući da je riječ o instrumentu kojim se znatno može utjecati na ostvarenje poslovnog i poreznog rezultata, te ukupnih ciljeva društva, treba ga kao i svaki drugi instrument dobro urediti. [34]

Računovodstvene politike su dio poslovne politike subjekta te je u njihovom donošenju važno da sudjeluju svi oni na koje se pojedine politike odnose. Nažalost, praksa je takva da to uglavnom rade sami računovođe.[35]

[34] Švigir, A. (2009): Računovodstvene politike i njihov utjecaj na poslovni i porezni rezultat, RRiF, broj 12, str. 25.
[35] Ramljak B. (2011): Računovodstvene politike – Utjecaj na izgled financijskih izvještaja, Sveučilište u Splitu, str. 6.

LITERATURA

1. Brionka d.d. (2017), Konsolidirani financijski izvještaji na dan 31. prosinca 2016. godine [Internet], raspoloživo na: http://zse.hr/UserDocsImages/financ/BRNK-fin2016-1Y-REV-K-HR.pdf

2. Čakovečki mlinovi d.d. (2017), Konsolidirani financijski izvještaji na dan 31. prosinca 2016. godine [Internet], raspoloživo na: http://zse.hr/UserDocsImages/financ/CKML-fin2016-1Y-REV-K-HR.pdf

3. Granolio d.d. (2017), Konsolidirani financijski izvještaji na dan 31. prosinca 2016. godine [Internet], raspoloživo na: http://zse.hr/UserDocsImages/financ/GRNL-fin2016-1Y-REV-K-HR.pdf

4. Guzić, Š. (2017): Knjiženje poreza na dobitak – odgođeni porez, Računovodstvo, revizija i financije, broj 3, str. 53-65.

5. Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, čl. 17, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78

6. Proklin, P., Brkanić, V. (2004): Računovodstvene politike i bilješke uz temeljna financijska izvješća, Računovodstvo, revizija i financije, broj 2, str. 110-115.

7. Ramljak, B. (2011): Računovodstvene politike – Utjecaj na izgled financijskih izvještaja, Sveučilište u Splitu, str. 1-10., [Internet], raspoloživo na: https://bib.irb.hr/datoteka/524444.B._RamljakRacunovodstvene_politike.doc.

8. Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, broj 320

9. Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 12 –Porez na dobit, broj 320

10. Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, broj 320

11. Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 38 –Nematerijalna imovina, broj 320

12. Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 39 –Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje , broj 320

13. Službeni list EU (2008): Međunarodni računovodstveni standard 41 –Poljoprivreda, broj 320

14. Švigir, A. (2009): Računovodstvene politike i njihov utjecaj na poslovni i porezni rezultat, RRiF, broj 12, str. 25-30.

15. Tokić, M., Proklin, M. (2011): Značajke računovodstvenoga informacijskog sustava poduzetnika, Veleučilište u Slavonskom Brodu, str. 294-301.

16. Žager K., Žager L. (1999): Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, str. 81-117.

POPIS SLIKA I TABLICA

Popis slika

Slika 1: Metode obračuna ulaganja u druga trgovačka društva 12
Slika 2: Početno mjerenje financijske imovine 13
Slika 3: Naknadno mjerenje financijske imovine 13
Slika 4: Temelj za izbor i primjenu računovodstvenih politika 17
Slika 5: Stope amortizacije dugotrajne materijalne imovine društva Brionka d.d. 22
Slika 6: Materijalna imovina društva Brionka d.d. 23
Slika 7: Nematerijalna imovina društva Brionka d.d. 24
Slika 8: Dugotrajna financijska imovina društva Brionka d.d. 25
Slika 9: Udjel Granolio grupe u vlasništvu i glasačkim pravima ovisnih društava 27
Slika 10: Korisni vijek upotrebe dugotrajne materijalne imovine društva Granolio d.d. 29
Slika 11: Vrijednost nematerijalne imovine društva Granolio d.d. 31
Slika 12: Udjeli po fer vrijednosti kroz RDiG društva Granolio d.d. 32
Slika 13: Dani dugoročni zajmovi, depoziti i slično društva Granolio d.d. 32
Slika 14: Iznos odgođene porezne imovine društva Granolio d.d. 33

Popis tablica

Tabela 1: Prikaz primijenjenih računovodstvenih politika triju poduzeća iz industrije mlinskih proizvoda 34

SAŽETAK

Cilj ovog rada bio je prikazati razlike u primjeni računovodstvenih politika dugotrajne imovine različitih poduzeća iz iste industrije. U prvom dijelu rada obrađen je zakonski i regulativni okvir računovodstvenih politika dugotrajne imovine, gdje su ukratko za svaku kategoriju dugotrajne imovine opisani kriteriji priznavanja i vrednovanja koje propisuju Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, odnosno Međunarodni računovodstveni standardi.

U drugom dijelu rada dani su opći podaci o trima poduzećima iz industrije mlinskih proizvoda, a potom praktični primjeri primjene računovodstvenih politika tih poduzeća. Na samom kraju poglavlja prikazana je analiza rezultata istraživanja, koja je dana u obliku tablice iz koje se jasno mogu vidjeti razlike u primjeni računovodstvenih politika među različitim poduzećima. Analizom rezultata istraživanja izveden je zaključak da svako poduzeće individualno bira računovodstvene politike koje će mu u najboljoj mogućoj mjeri omogućiti ostvarenje poslovnih ciljeva. Dakle, odabir računovodstvenih politika predstavlja instrument koji znatno može utjecati na ostvarenje poslovnog i poreznog rezultata, te ukupnih ciljeva društva, pa ga stoga treba kao i svaki drugi instrument dobro urediti i s njim pažljivo postupati.

Ključne riječi: regulativni okvir, računovodstvene politike, dugotrajna imovina

SUMMARY

The aim of this paper was to show the differences in the application of accounting policies of long-term assets of different companies in the same industry. The first part of the paper deals with the legal and regulatory framework of accounting policies of long-term assets, in which for each category of long-term assets are briefly described the recognition and valuation criteria prescribed by the International Financial Reporting Standards or International Accounting Standards.

In the second part of the paper, general data on three mills in the mill product industry are provided, followed by practical examples of the application of accounting policies for these companies. At the very end of the chapter, an analysis of the results of the research is presented, which is given in the form of a table that clearly shows the differences in the application of accounting policies among different companies. By analyzing the results of the research, it was concluded that each company individually chooses accounting policies that will enable it to achieve the business objectives to the best possible extent. Therefore, the choice of accounting policies is an instrument that can significantly affect the achievement of business and tax performance and the overall goals of the company, so it ought to be as every other instrument, properly regulated and treated with it carefully.

Keywords: regulatory framework, accounting policies, long-term assets