

Računovodstveni tretman biološke imovine sukladno međunarodnim i nacionalnim računovodstvenim standardima za mala i srednja poduzeća

Škaljin, Karolina

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:184226>

Rights / Prava: [In copyright](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2021-06-15**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

RAČUNOVODSTVENI TRETMAN BIOLOŠKE IMOVINE
SUKLADNO MEĐUNARODNIM I NACIONALNIM
RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA MALA I
SREDNJA PODUZEĆA

Diplomski rad

Karolina Škaljin

Zagreb, rujan, 2020.

**Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija**

**RAČUNOVODSTVENI TRETMAN BIOLOŠKE IMOVINE
SUKLADNO MEĐUNARODNIM I NACIONALNIM
RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA MALA I
SREDNJA PODUZEĆA**

**ACCOUNTING TREATMENT OF BIOLOGICAL ASSETS
ACCORDING TO INTERNATIONAL AND NATIONAL
ACCOUNTING STANDARDS FOR SMALL AND MEDIUM-
SIZED ENTERPRISES**

Diplomski rad

**Student: Karolina Škaljin
JMBAG studenta: 0067523502
Mentor: Doc. dr. sc. Nikolina Dečman**

Zagreb, rujan, 2020.

SAŽETAK

Današnje poslovanje je dinamično, složeno i uvijek u razvoju. Promjene se događaju u svim aspektima poslovanja – od novih načina proizvodnje do novih kanala prodaje, od novih znanja koja su potrebna za daljnje napredovanje pa do novih zakonskih regulativa i zakona.

U trenutku kada poduzetnik odluči osnovati svoje poduzeće, mora imati na umu brojne regulative vezane uz njegovo poslovanje i njihovu aktualnost. Gospodarstvo Republike Hrvatske 2018. godine većinski čine mala i srednja poduzeća dok tek manji postotak čine velika poduzeća te u ovu statistiku ulaze samo registrirani subjekti. Mala i srednja poduzeća čine značajan postotak gospodarstva. Važno je posvetiti im pažnju i utvrditi, u fokusu računovodstvenog tretmana, postoje li razlike u načinu priznavanja i vrednovanja određenih pozicija bilance prema međunarodnim i nacionalnim računovodstvenim standardima.

U radu će se analizirati računovodstveni tretman biološke imovine te će se utvrditi što se točno smatra biološkom imovinom, do kojeg trenutka se određena imovina vodi kao biološka imovina te će se razmatrati kategorizacija biološke imovine. Cilj je utvrditi odgovore na ova pitanja analizirajući Međunarodni računovodstveni standard 41 – Poljoprivreda te Hrvatski standard financijskog izvještavanja 17 – Poljoprivreda. Nakon što se dva, ranije navedena, standarda usporede i analiziraju, utvrđuju se razlike u priznavanju, mjerenju i prestanku priznavanja biološke imovine. Svrha je uvidjeti postoji li harmonizacija između navedenih računovodstvenih standarda, tj. do koje mjere Republika Hrvatska implementira međunarodne računovodstvene standarde u nacionalne računovodstvene standarde pružajući time transparentne informacije i daljnji razvitak globalizacije.

KLJUČNE RIJEČI

Mala i srednja poduzeća, međunarodni i nacionalni računovodstveni standardi, poljoprivreda, biološka imovina, harmonizacija

SUMMARY

Modern business is dynamic, complex and always evolving. Changes are happening in all aspects of business - from new ways of production to new sales channels, from new knowledge needed for further advancement to new legislation and laws.

The moment an entrepreneur decides to establish his own business, he must keep in mind a number of regulations related to his business and their topicality. The economy of the Republic of Croatia in 2018 is mostly made up of small and medium-sized enterprises, while large enterprises make up a smaller percentage, and only registered entities are included in these statistics. SMEs make up a significant percentage of the economy. It is important to pay attention to them and determine, in the focus of accounting treatment, whether there are differences in the manner of recognition and valuation of certain balance sheet items according to international and national accounting standards.

The paper will analyze the accounting treatment of biological assets and determine what exactly is considered a biological asset, until when a certain asset is treated as a biological asset and will consider the categorization of biological assets. The aim is to determine the answers to these questions by analyzing International Accounting Standard 41 - Agriculture and Croatian Financial Reporting Standard 17 - Agriculture. After the two previously mentioned standards are compared and analyzed, differences in the recognition, measurement and derecognition of biological assets are identified. The purpose is to see whether there is harmonization between these accounting standards, ie the extent to which the Republic of Croatia implements international accounting standards into national accounting standards, thus providing transparent information and further development of globalization.

KEYWORDS

Small and medium enterprises, international and national accounting standards, agriculture, biological assets, harmonization

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

(vlastoručni potpis studenta)

(mjesto i datum)

SADRŽAJ

1. UVOD	9
1.1. PREDMET I CILJEVI RADA	10
1.2. METODE ISTRAŽIVANJA I IZVORI PODATAKA	10
1.3. SADRŽAJ I STRUKTURA RADA	11
2. OSNOVNE ODREDNICE POSLOVANJA I OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA NAMIJENJENIH MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA.....	13
2.1. UTVRĐIVANJE KRITERIJA KLASIFIKACIJE PODUZEĆA.....	14
2.1.1. Kriteriji klasifikacije poduzeća prema Zakonu o računovodstvu	16
2.1.2. Kriteriji klasifikacije poduzeća prema Direktivi 2013/34/EU	18
2.2. ZNAČAJ MALIH I SREDNJIH PODUZEĆA U REPUBLICI HRVATSKOJ I EUROPSKOJ UNIJI.....	20
2.2.1. Značaj malih i srednjih poduzeća u gospodarstvu Republike Hrvatske	21
2.2.2. Značaj malih i srednjih poduzeća u gospodarstvu Europske unije	25
2.3. OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVENIH STANDARDI NAMIJENJENIH MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA	27
2.3.1. Osnovna obilježja međunarodnih računovodstvenih standarda za mala i srednja poduzeća	28
2.3.2. Osnovna obilježja nacionalnih računovodstvenih standarda za mala i srednja poduzeća	31
3. POJMOVNO ODREĐENJE I ANALIZA ZNAČAJA BIOLOŠKE IMOVINE U MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA U DJELATNOSTI POLJOPRIVREDE	34
3.1. DEFINICIJA I KATEGORIZACIJA BIOLOŠKE IMOVINE.....	35
3.1.1. Značaj i karakteristike biološke imovine biljnog podrijetla.....	36
3.1.2. Značaj i karakteristike biološke imovine životinjskog podrijetla.....	38
3.2. ANALIZA ZNAČAJA BIOLOŠKE IMOVINE U MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA KOJA OBAVLJAJU POLJOPRIVREDNU DJELATNOST	39
3.2.1. Analiza značaja poljoprivredne djelatnosti u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji	40
3.2.2. Analiza zastupljenosti biološke imovine u financijskim izvještajima malih i srednjih poduzeća u djelatnosti poljoprivrede	43
4. ANALIZA RAČUNOVODSTVENOG TRETMANA BIOLOŠKE IMOVINE PREMA RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA MALA I SREDNJA PODUZEĆA.....	47

4.1. PRIZNAVANJE I VREDNOVANJE BIOLOŠKE IMOVINE PREMA MEĐUNARODNOM RAČUNOVODSTVENOM STANDARDU 41 - POLJOPRIVREDA	47
4.1.1. Priznavanje, mjerenje i prestanak priznavanja biološke imovine.....	49
4.1.2. Uloga i utjecaj državnih potpora na razvitak malog gospodarstva.....	50
4.1.3. Primjeri računovodstvenog tretmana biološke imovine prema MRS 41	52
4.2. PRIZNAVANJE I VREDNOVANJE BIOLOŠKE IMOVINE PREMA HRVATSKOM STANDARDU FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 17 – POLJOPRIVREDA.....	57
4.2.1. Priznavanje, mjerenje i prestanak priznavanja biološke imovine.....	58
4.2.2. Primjeri računovodstvenog tretmana biološke imovine prema HSFI 17.....	59
4.3. USPOREDBA RAČUNOVODSTVENOG TRETMANA BIOLOŠKE IMOVINE PREMA MEĐUNARODNIM I NACIONALNIM RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA MALA I SREDNJA PODUZEĆA	62
4.3.1. Usporedna analiza pojma i klasifikacija biološke imovine prema MRS 41 i HSFI 17.....	62
4.3.2. Usporedna analiza kriterija priznavanja i mjerenja biološke imovine prema MRS 41 i HSFI 17.....	63
4.3.3. Analiza postojećeg stanja, izazovi i prijedlozi unapređenja u svezi računovodstvenog tretmana biološke imovine.....	64
5. ZAKLJUČAK	67
POPIS LITERATURE	68
POPIS SLIKA	71
POPIS TABLICA.....	72
ŽIVOTOPIS	73

1. UVOD

Kada poduzetnik odluči formirati svoje poduzeće, ponajprije mora misliti koje zakone mora poštovati, koje pravilnike i standarde mora proučiti, što čini njegovo tržište i što čini njegovu imovinu. Poslovno okruženje u kojoj se danas osnivaju i registriraju poduzeća je dinamična, uvjetovana s poslovanjem drugih poduzeća te neprekidno u pokretu i razvitku.

To je okolina u kojoj mala i srednja poduzeća moraju preživjeti i uvidjeti načine na koje će opstati što duže na tržištu. To su poduzeća s manjim brojem zaposlenika i manjim kapitalom kojima je cilj doći na razinu velikih razvijenih poduzeća s velikim brojem zaposlenika te značajnim kapitalom i utvrđenim zaradama.

Upravo je svrha obrade ove teme utvrditi postoje li razlike u računovodstvenom mjerenju prema različitim računovodstvenim standardima, i to na specifičnom primjeru stavke aktive – biološka imovina. Cilj je utvrditi pojam biološke imovine, početak priznavanja, mjerenje i prestanak priznavanja biološke imovine prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 41 – Poljoprivreda te Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja 17 – Poljoprivreda. Analizom će se utvrditi razlikuje li se računovodstveni tretman biološke imovine kod malih i srednjih poduzeća ovisno koriste li se međunarodni ili nacionalni računovodstveni standardi. Treba li se računovodstveni tretman biološke imovine razlikovati zavisno o veličini poduzeća? Navedeno pitanje je zaista važno i aktualno uvažavajući da gospodarstvo Republike Hrvatske čini 99,7% registriranih malih i srednjih poduzeća.

U ovom radu, kreće se od osnovnih odrednica i pojašnjenja pojma poduzeća i njegove klasifikacije prema Zakonu o računovodstvu te prema Direktivi 2013/34/EU. Nakon utvrđivanja značenja osnovnih pojmova, analizira se statistički značaj malih i srednjih poduzeća u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji. Zatim se poglavlje zaključuje s nabrojanjem osnovnih obilježja međunarodnih i nacionalnih računovodstvenih standarda za mala i srednja poduzeća.

S narednim poglavljem utvrđuje se pobliže pojam biološke imovine, kategorizacija te analiza značaja biološke imovine u malim i srednjim poduzećima u djelatnosti poljoprivrede. Nakon objašnjenih pojmova malih i srednjih poduzeća, međunarodnih i nacionalnih računovodstvenih standarda te pojma biološke imovine, analizira se računovodstveni tretman biološke imovine prema računovodstvenim standardima za mala i srednja poduzeća.

Cilj je dokazati postoje li razlike u računovodstvenom vrednovanju biološke imovine sukladno MRS 41 i HSFI 17 te ako postoje, do koje mjere utječu na konačni poslovni rezultat u financijskim izvještajima. U zaključku se potvrđuje kako ne postoje razlike u vrednovanju biološke imovine prema MRS 41 i HSFI 17 te da je ovo zaključak samo po pitanju pojma biološke imovine, a ne cjelokupne bilance i ostalih ključnih dijelova poslovanja. Na kraju diplomskog rada, navedeni su popis korištene literature za ovaj rad, popis tablica, popis slika te životopis.

1.1. PREDMET I CILJEVI RADA

Predmet istraživanja ovog diplomskog rada jest analiza računovodstvenog tretmana biološke imovine sukladno nacionalnim i međunarodnim računovodstvenim standardima namijenjenih za primjenu u malim i srednjim poduzećima. U analizu se uzimaju poduzeća kojima je glavna djelatnost poljoprivreda te se pobliže utvrđuje pojam biološka imovina.

Osnovni cilj je utvrditi postoje li razlike u priznavanju i mjerenju biološke imovine sukladno različitim standardima te ako se utvrdi da razlike postoje, u kojim područjima su prisutne te u kojoj mjeri utječe na konačni rezultat poslovanja u financijskim izvještajima.

Tema diplomskog rada razgraničava se na tri glavna pojma – poslovanje malih i srednjih poduzeća, pojam i vrste biološke imovine te računovodstveni tretman biološke imovine prema HSFI 17 i MRS 41.

1.2. METODE ISTRAŽIVANJA I IZVORI PODATAKA

Metode znanstvenog istraživanja korištene za ostvarivanje predmeta i ciljeva rada su:

- Induktivna metoda
- Deduktivna metoda
- Metoda analize i sinteze
- Metoda dokazivanja
- Metoda klasifikacije
- Metoda deskripcije
- Metoda komparacije.

Induktivnom metodom analizira se skup pojedinačnih činjenica te zatim dolazi do zaključka na temelju zapažanja tih konkretnih slučajeva. Deduktivnom metodom donose se pojedinačni zaključci izvedeni iz općih sudova što čini obrnuti smjer analiziranja u odnosu na induktivnu metodu. Metodama analize i sinteze raščlanjuju se složeni pojmovi na jednostavnije sastavne cjeline te analiziraju pojedini dijelovi i njihovu međuovisnost s ostalim dijelovima iste analizirane cjeline. Metodom dokazivanja potvrđuju se navedeni podaci i stvara snažno uporište iza informacija koja se navode i uspoređuju. Metodom klasifikacije navodi se sistematska podjela analiziranog pojma na njegove detaljnije dijelove, a metodom deskripcije jednostavno se opisuje analizirani predmet ili proces. Metodom komparacije uspoređuju se analizirani pojmovi, procesi ili objekti u svojim obilježjima i sličnosti.¹

Korišteni izvori podataka raspodjeljeni su na znanstvene akademske knjige, stručne časopise i internetske izvore te internetske statističke stranice.

Među stručnim časopisima, proučavali su se članci časopisa *Računovodstvo, revizija i financije* (RRiF) koji je poslužio za razna pitanja iz prakse, utvrđivanje pojma biološke imovine te promjena MRS-a 41 i HSFI 17 od godine donošenja pa do danas. Uz RRiF, korištena su izvješća od *Centra za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva* (CEPOR), Službeni list Europske unije te Narodne novine.

Za potrebu prezentacije statističkih podataka, posjećene su internetske stranice Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju (www.apprrr.hr), Sustav poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka (www.FADN.hr), Središnji državni portal Ministarstva poljoprivrede (poljoprivreda.gov.hr), Eurostat i Europska komisija (ec.europa.eu) te Državni zavod za statistiku (www.dzs.hr).

1.3. SADRŽAJ I STRUKTURA RADA

U uvodnom poglavlju, utvrđuju se i pobliže pojašnjavaju osnovne odrednice poslovanja i obilježja računovodstvenih standarda namijenjenih malim i srednjim poduzećima. Navode se kriteriji za klasifikacije poduzeća, prema Zakonu o računovodstvu te prema Direktivi 2013/34/EU te značaj malih i srednjih poduzeća u Republici Hrvatskoj i

¹ Sveučilište u Zadru (2016) Metode znanstvenih istraživanja [online]. Dostupno na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf

Europskoj uniji. Zatim se pobliže analiziraju obilježja međunarodnih i nacionalnih računovodstvenih standarda za mala i srednja poduzeća.

U narednom poglavlju, cilj je pojmovno odrediti i analizirati značaj biološke imovine u malim i srednjim poduzećima u djelatnosti poljoprivrede. Navest će se definicija i kategorizacija biološke imovine te kao i u prethodnom poglavlju, utvrditi značaj poljoprivredne djelatnosti u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji te značaj zastupljenosti biološke imovine u financijskim izvještajima malih i srednjih poduzeća u djelatnosti poljoprivrede.

U četvrtom poglavlju ističe se priznavanje i vrednovanje biološke imovine prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 41 – Poljoprivreda te priznavanje i vrednovanje biološke imovine prema Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja 17 – Poljoprivreda. Uz navedene standarde, prilažu se primjeri računovodstvenog tretmana biološke imovine te se daje poseban fokus na ulogu i utjecaj državnih potpora na razvitak malog gospodarstva. Poglavlje se zaključuje s usporednom analizom osnovnog pojma biološke imovine te kriterija priznavanja i mjerenja biološke imovine prema MRS 41 i HSFI 17.

Nakon sveukupne analize teme, daju se prijedlozi unaprijeđenja u svezi računovodstvenog tretmana biološke imovine te se u zaključku ističu razlike između MRS 41 i HSFI 17. Dodatno se zaključuje postoji li konačni utjecaj na zaključnu bilancu i poslovanje malog i srednjeg poduzeća na kraju godine. Na kraju rada, navedeni su popis literature, popis slika, popis tablica te životopis.

2. OSNOVNE ODREDNICE POSLOVANJA I OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA NAMIJENJENIH MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA

Mala i srednja poduzeća važna su sila gospodarstva upravo zbog svoje brojnosti i utjecaja koje imaju na gospodarstvo u financijskom smislu i smislu zapošljavanja. U ovom poglavlju, razradit će se pojam malih i srednjih poduzeća prema Zakonu o računovodstvu. Navest će se zastupljenost određenog oblika poslovanja malih i srednjih poduzeća u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji te koju ulogu imaju međunarodni te nacionalni računovodstveni standardi na njihovo poslovanje. Također, pristupa se pitanju postoji li nedostatnost harmonizacije i standardizacije računovodstvenih standarda između Republike Hrvatske i Europske unije.

Potreba za harmonizacijom računovodstvenih standarda te standarda financijskog izvještavanja potaknuta je kao jedan od brojnih razloga koje Republika Hrvatska mora zadovoljiti kako bi mogla pristupiti Europskoj uniji. Nakon dugogodišnjih pregovora i usuglašavanja oko suzbijanja korupcije, smanjenja javnog duga, razrješenju odnosa sa susjednim državama te usklađivanju zakona, Republika Hrvatska postaje kvalificirana za pristupanje Europskoj uniji. 1. srpnja 2013. godine Republika Hrvatska postaje 28. pravovpravna članica Europske unije te se nastavlja daljnje usklađivanje novodonesenih zakona i računovodstvenih standarda od 2013. godine pa do danas. No, kako je Ujedinjeno Kraljevstvo izašlo iz Europske unije 31. siječnja 2020., to danas čini Republiku Hrvatsku 27. pravovpravnom članicom Europske unije.

23. studenog 2011. godine, u službenom glasilu EU, objavljena je Direktiva 2013/34/EU u kojoj stoje zahtjevi za proračunske okvire punopravnih zemalja članica EU te se navodi kao sastavnica regulatornog okvira za ekonomsko upravljanje u Europskoj uniji. Pregovori Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), Međunarodnog monetarnog fonda (IMF) i Ujedinjenih naroda (UN), započeti su još ranih 1990-tih godina. Cilj je bio obvezati zemlje članice na primjene načela nastanka događaja te razvitak rane verzije Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor koji se temelje na obračunskoj osnovi.² Direktivom 2013/34/EU određen je pojam mikro poduzećate utvrđeni su

² Vašiček, V. et al. (2015) *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*, Zagreb: Tim4pin d.o.o. za savjetovanje, str. 2

računovodstveni zahtjevi za mikro poduzeća. „U slučaju kada ne postoje posebna pravila za mikro poduzeća, na njih se primjenjuju pravila koja se primjenjuju na mala poduzeća.“³ Direktiva određuje posebni režim u smislu administracije, računovodstvenih zahtjeva te samog određenja pojma mikro poduzeća.

2.1. UTVRĐIVANJE KRITERIJA KLASIFIKACIJE PODUZEĆA

Kako bi se utvrdili kriteriji klasifikacije poduzeća, prvo je važno ustanoviti što je poduzeće te koje su mogućnosti formiranja kriterija za njihovu klasifikaciju. U smislu malih i srednjih poduzeća, važno je usmjeriti fokus na mala i srednja poduzeća jer je ranije ustanovljeno da gospodarstvo Republike Hrvatske čini čak 99,7 % registriranih poduzeća.

Pojam poduzeća ovisi o odabranim kriterijima klasifikacije koji se koriste za ostvarivanje određenih prava, ali i izvršavanja određenih zakonskih obveza.⁴ Poduzeće se može klasificirati po kvalitativnim, ali i kvantitativnim mjerama, kako navodi prof. dr. sc. Katarina Žager (2015)⁵. Kako je određeno u stručnoj literaturi, *Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća*, navodi se manji broj mogućih kriterija razvrstavanja poduzeća. Iako se taj popis može razgranati na mnogo više kriterija, ovisno što je u fokusu zakona, ovdje se navode kriteriji koji su najčešće korišteni u suvremenom određenju pojma poduzeća. U tablici 1 su navedeni ti kriteriji.

Tablica 1. Kriteriji razvrstavanja poduzeća

KVANTITATIVNI KRITERIJI	KVALITATIVNI KRITERIJI
<ul style="list-style-type: none"> • Broj zaposlenih • Ukupni prihod • Ukupna aktiva 	<ul style="list-style-type: none"> • Grana industrije • Tržišni udio • Javna odgovornost • Kotiranje na tržištu kapitala • Pravni status • Vlasnička struktura • Broj kupaca • Broj dobavljača

Izvor: Žager, K., et al., *Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća* (2013.); 12.

³ Europski parlament i Vijeće Europske unije (2013) *Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća*. Bruxelles: Službeni List Europske Unije, str. 255

⁴ Dečman, N., et al. (2013) *Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 11

⁵ Žager, K., i Dečman, N. (2015) *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 3. – 11.

No, u daljnjoj usporedbi dviju stavki, spoznaje se da odabir kriterija se itekako razlikuje od države do države jer one se razlikuju po svojoj ekonomiji, kupovnoj moći, broju stanovnika, ali i zakonskoj regulativi. Veliko poduzeće u Republici Hrvatskoj ne može se ujedno usporediti i s velikim poduzećem, npr. u Kini. Za pojam snažne i bujajuće ekonomije Kine, veliko poduzeće u Republici Hrvatskoj čini malo poduzeće u Kini.

I stoga, vrši se usporedba kriterija razvrstavanja poduzeća u Republici Hrvatskoj prema Zakonu o računovodstvu u odnosu na zemlje Europske unije koje formiraju kriterije na temelju Direktive 2013/34/EU.

U tablici 2. vidljiva je i kategorizacija prema aktualnom Zakonu o poticanju razvoja malog gospodarstva. Važno je ustanoviti je li poduzeće obveznik poreza na dobit ili dohodak kako bi ustanovili proučava li se njihova ukupna aktiva ili dugotrajna imovina. U ovom slučaju, da bi se poduzeće kategoriziralo kao srednje poduzeće, potrebno je da prijeđe barem jednu stavku od tri navedene u tablici.⁶

Tablica 2. Kategorizacija poduzetnika prema Zakonu o poticanju razvoja malog gospodarstva

KRITERIJ	MIKRO PODUZETNICI	MALI PODUZETNICI	SREDNJI PODUZETNICI
Ukupna aktiva (Obveznici poreza na dobit) / Dugotrajna imovina (Obveznici poreza na dohodak)	2.000.000,00 EUR	10.000.000,00 EUR	Prelazi jednu od utvrđenih stavki – ukupna pasiva, poslovni prihod ili broj radnika
Iznos poslovnog prihoda	2.000.000,00 EUR	10.000.000,00 EUR	
Prosječan broj radnika	10 radnika	50 radnika	

Izvor: Izrada autora po primjeru Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva, NN (2016), Čl. 3.

⁶ Čl. 3. Zakona o poticanju razvoja malog poduzeća (Narodne Novine, br 29/02., 63/07., 53/12., 56/13., 121/16.)

2.1.1. Kriteriji klasifikacije poduzeća prema Zakonu o računovodstvu

U Republici Hrvatskoj, status poduzeća uređuje se Zakonom o računovodstvu, čija je zadnja izmjena stupila na snagu 8. travnja 2020. godine. Navedenim Zakonom, utvrđuje se „računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.“⁷

Tako se pod pojmom poduzetnika navode⁸:

- *trgovačko društvo i trgovac pojedinac*
- *podružnica poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi, u Republici Hrvatskoj*
- *poslovna jedinica poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja*
- *poslovna jedinica poduzetnika iz države članice ili treće države koji su obveznici poreza na dobit⁹*
- *svaka pravna i fizička osoba koja je obveznik poreza na dobit.*

Prema Zakonu o računovodstvu, poduzetnike se razvrstava na mikro, mala, srednja i velika poduzeća, no kada su u pitanju grupe poduzetnika, onda postoji podjela na male, srednje i velike grupe poduzetnika i to na pokazateljima utvrđenim na konsolidiranoj osnovi. Razvrstavanje se određuje na temelju zadnjeg dana poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji.¹⁰

Podjela na mikro, mala, srednja i velika poduzeća uvjetovana su kvantitativnim kriterijima navedenim u Zakonu o računovodstvu, no treba imati na umu da kada su u pitanju

⁷ Čl. 1. Zakona o računovodstvu (Narodne Novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

⁸ Čl. 4. Zakona o računovodstvu (Narodne Novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

⁹ „...sukladno propisima kojima se uređuju porezi, osim odredbi kojima se uređuje konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja (članak 23.), revizija godišnjih financijskih izvještaja (članak 20.), godišnje izvješće (članak 21.) i javna objava (članak 30.)“

¹⁰ Čl. 5. i 6. Zakona o računovodstvu (Narodne Novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

velika poduzeća, treba zadovoljiti i određene kvalitativne kriterije kao što je prikazano u tablici 3.:

- iznos ukupne aktive
- iznos prihoda
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

Tablica 3. Kriteriji klasifikacije poduzetnika prema Zakonu o računovodstvu

KRITERIJ	MIKRO	MALI	SREDNJI	VELIKI
	Ne prelaze 2 uvjeta	Ne prelaze 2 uvjeta	Prelaze uvjete za male, ali ne i 2 od 3 sljedeća uvjeta	Prelaze 2 uvjeta za srednje poduzetnike
Iznos ukupne aktive	2.600.000,00 kn	30.000.000,00 kn	150.000.000,00 kn	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Banke, štedne banke ▪ Stambene štedionice ▪ Institucije za elektronički novac ▪ Društva za osiguranje ▪ Društva za reosiguranje ▪ Leasing-društva
Iznos prihoda	5.200.000,00 kn	60.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Društva za upravljanje UCITS fondovima ▪ Društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima...
Prosječan broj radnika	10 radnika	50 radnika	250 radnika	

Izvor: Izrada autora po primjeru Zakona o računovodstvu, NN (2020.), Čl. 6.

Kao što je ranije spomenuto, grupe poduzetnika dijele se samo na male, srednje i velike grupe poduzetnika s pokazateljima koji su spomenuti ranije u tablici 3., no pokazatelji se sada gledaju na konsolidiranoj osnovi te se promatra zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju godišnji konsolidirani financijski izvještaji.¹¹

Kriteriji se redom nabrajaju:

- iznos ukupne aktive
- iznos prihoda
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

¹¹ Čl. 6. Zakona o računovodstvu (Narodne Novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

Tablica 4. Kriteriji klasifikacije grupe poduzetnika prema Zakonu o računovodstvu

KRITERIJ	MALA PODUZEĆA	SREDNJA PODUZEĆA	VELIKA PODUZEĆA
Iznos ukupne aktive	30.000.000,00 kn	150.000.000,00 kn	Ako na konsolidiranoj osnovi prelaze granične pokazatelje najmanje u 2 uvjeta
Iznos prihoda	60.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn	
Prosječan broj radnika	50 radnika	250 radnika	

Izvor: Izrada autora po primjeru Zakona o računovodstvu, NN (2020.), Čl. 6.

No, daljnji fokus bit će na mikro, malim i srednjim poduzećima. Kada su u pitanju velika poduzeća, u analizu dolaze drugi zakoni koji dalje nude strože odredbe za poduzeća koja spadaju po kriterijima u velika poduzeća, a oni nisu primarni fokus obrade ove teme.

2.1.2. Kriteriji klasifikacije poduzeća prema Direktivi 2013/34/EU

U Zakonu o računovodstvu¹², nabrojane su Direktive koje su uvrštene u pravni poredak Republike Hrvatske. Prva navedena Direktiva jest Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća te se pojašnjava da Republika Hrvatska u svoje zakone uvrštava pravne akte Europske unije.

Direktiva 2013/34/EU stupa na snagu 26. lipnja 2013. godine te dotiče se rasprave „o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ.“¹³

Navodi se u Direktivi da je jedan od brojnih ciljeva osigurati da zahtjevi za mala poduzeća članica Europske unije budu usklađena u velikoj mjeri. Navode kako se Direktiva temelji na načelu „mislimo najprije na male“.¹⁴ Pod zahtjeve smatra se da mala poduzeća budu oslobođena velikih administrativnih opterećenja. Zatim da objavljuju ograničen broj objava uz dodatne bilješke te mogućnost da se izuzmu u potpunosti od određenih obveza koje srednja i velika poduzeća moraju izvršiti.¹⁵

¹² Čl. 2. Zakona o računovodstvu (Narodne Novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

¹³ Europski parlament i Vijeće Europske unije (2013) *Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća*. Bruxelles: Službeni List Europske Unije

¹⁴ Ibid., str. 254

¹⁵ Ibid., str. 254

Direktiva¹⁶ određuje kategorije poduzeća na mikro, mala, srednja i velika poduzeća, a grupe poduzetnika na male grupe, srednje grupe i velike grupe koje se sastoje od matičnog poduzeća i poduzeća kćeri. Matično poduzeće vodi se kao glavno poduzeće koje kontrolira jedno ili više poduzeća koja se zovu poduzeća kćeri, a poduzeća kćeri su poduzeća koja su vođena matičnim poduzećem, tj. pod kontrolom su matičnog poduzeća te njemu šalju svoja financijska izvješća.¹⁷

U nastavku je prikazano kategoriziranje poduzeća po kriterijima ukupne bilance, neto prihoda te prosječnog broja zaposlenika tijekom financijske godine. Ukupnom bilancom smatra se „Aktiva“ u daljnjem tekstu:

Tablica 5. Kriteriji kategorizacije poduzeća prema Direktivi 2013/34/EU

KRITERIJ	MIKRO Ne prelazi 2 od 3 kriterija	MALA Ne prelazi 2 od 3 kriterija	SREDNJA Ne prelazi 2 od 3 kriterija	VELIKA Prelazi 2 od 3 kriterija
Ukupno Bilanca	350 000 EUR	4 000 000 EUR	20 000 000 EUR	20 000 000 EUR
Neto Prihod	700 000 EUR	8 000 000 EUR	40 000 000 EUR	40 000 000 EUR
Prosječan broj zaposlenika	10	50	250	250

Izvor: Izrada autora po primjeru Direktive 2013/34/EU, Službeni list EU (2013.); 262.

Za mala poduzeća, nadodana je stavka koja pojašnjava kako države članice mogu odrediti pragove veće od ustanovljenih u tablici, no oni ne smiju biti više od 6 000 000 EUR za ukupnu bilancu te 12 000 000 EUR za neto prihod.¹⁸

Za grupe poduzetnika koji su sastavljeni od jednog matičnog poduzeća te poduzeća kćeri kojih može biti veći broj, u nastavku su klasificirani po ukupnoj bilanci, neto prihodu te prosječnom broju zaposlenika tijekom financijske godine:

¹⁶ Ibid., str. 262

¹⁷ Ibid., str. 261

¹⁸ Europski parlament i Vijeće Europske unije (2013) *Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća*. Bruxelles: Službeni List Europske Unije, str. 262

Tablica 6. Kriteriji kategorizacije grupe poduzetnika prema Direktivi 2013/34/EU

KRITERIJ	MALI Ne prelaze 2 od 3 kriterija	SREDNJI Ne prelaze 2 od 3 kriterija	VELIKI
Ukupna bilanca	4 000 000 EUR	20 000 000 EUR	20 000 000 EUR
Neto prihod	8 000 000 EUR	40 000 000 EUR	40 000 000 EUR
Prosječan broj zaposlenika	50	250	250

Izvor: Izrada autora po primjeru Direktive 2013/34/EU, Službeni list EU (2013.); 262.

Za malu grupu poduzetnika država članica određen je moguć prelazak preko pragova za ukupnu bilancu te neto prihod u slučaju kada se za ukupnu bilancu ne prelazi preko 6 000 000 EUR i za neto prihod ne prelazi za 12 000 000 EUR.

Prednosti malih i srednjih poduzeća leže u narednim stavkama¹⁹:

- mala poduzeća država članica imaju mogućnost sastavljanja skraćene bilance
- mala i srednja poduzeća država članica imaju mogućnost sastavljanja skraćenog računa dobiti i gubitka.

2.2. ZNAČAJ MALIH I SREDNJIH PODUZEĆA U REPUBLICI HRVATSKOJ I EUROPSKOJ UNIJI

Kako bi se potvrdilo da moderna mala poduzeća čine značajan utjecaj na gospodarstvo Republike Hrvatske, sastavljen je Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva²⁰. Navedenim Zakonom utvrđene su osnove za razvitak poticajnih mjera gospodarske politike. Cilj je restrukturirati i prilagoditi malo gospodarstvo na konkuriranje na tržištu. Uz navedene ciljeve, ujedno je osnovana Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije.²¹ U Zakonu se ponavlja klasifikacija poduzeća na mikro, mala, srednja i velika te kriteriji koji ih razvrstavaju u određene kategorije.

Poticajne mjere bit će detaljnije razrađene u podnaslovu 2.2.1. *Značaj malih i srednjih poduzeća u gospodarstvu Republike Hrvatske*. Treba držati na umu da dva zakona koriste različitu terminologiju, no kriteriji razvrstavanja te numeričke vrijednosti ostaju jednake. Stoga, u Zakonu u računovodstvu, govori se poduzetnicima i poduzećima, a u Zakonu o

¹⁹ Ibid., str. 268

²⁰ Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva (Narodne Novine, 29/02., 63/07., 53/12., 56/13, 121/16.)

²¹ Čl. 1. Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva (Narodne Novine, br. 29/02., 63/07., 53/12., 56/13., 121/16.)

poticanju razvoja malog gospodarstva govori se o subjektima gospodarstva. Za potrebe ovog rada, nadalje se koriste termini poduzetnika i poduzeća kao što je korišteno i do sada²².

2.2.1. Značaj malih i srednjih poduzeća u gospodarstvu Republike Hrvatske

Kako najbolje predočiti koliki značaj imaju mala i srednja poduzeća na gospodarstvo? Upravo s udjelom koji čine, ostvaruju značajan utjecaj na ostvarivanje dobiti i punjenje državnog proračuna. Kako se navodi u Izvješću o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj²³ 2019. godine, u većini država u svijetu prevladavaju mala i srednja poduzeća, i stoga je važno proučiti kako se kretao broj malih i srednjih poduzeća u razdoblju od 2014. godine pa do 2018. godine.

Tablica 7. Struktura poduzeća s obzirom na veličinu od 2014. do 2018. godine

	2014.		2015.		2016.		2017.		2018.	
	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%
Sektor malih i srednjih poduzeća	104.116	99,7	106.221	99,7	114.156	99,7	119.752	99,7	130.757	99,7
Mikro i mala poduzeća	102.895		105.029		112.809		118.352		129.259	
Srednja poduzeća	1.221		1.192		1.347		1.400		1.498	
Velika poduzeća	354	0,3	348	0,3	327	0,3	329	0,3	360	0,3
Ukupno	104.470	100	106.569	100	114.483	100	120.081	100	131.117	100

Izvor: „Analiza financijskih rezultata poduzetnika RH u 2014. – 2018. godine“, FINA, 2019.

Kao što je vidljivo u tablici 7., sektor malih i srednjih poduzeća uredno raste od 2014. godine pa do 2018. godine, što prikazano u postotku nije vidljivo jer kroz promatrano razdoblje ostaje na 99,7 %. Istaknu li se mikro i mala poduzeća od srednjih na trenutak, uvidit će se da upravo mikro i mala poduzeća čine značajan udio gospodarstva Republike Hrvatske, čineći 102.895 subjekta 2014. godine, a čak 129.259 subjekta 2018. godine (Tablica 7.).

Broj srednjih poduzeća uredno raste kroz promatrano razdoblje s manjom iznimkom 2015. godine kada je registrirano 29 subjekata manje nego 2014. godine. Ranije je

²² Alpeza. M. et al. (2019) *Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj*, Zagreb: Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva, str. 13

²³ Ibid., str. 14

ustanovljeno kako velika poduzeća čine samo 0,3 % gospodarstva Republike Hrvatske. U apsolutnom iznosu 354 subjekta 2014. godine te 6 subjekata više 2018. godine uz manje varijacije kroz promatrano razdoblje. Zabilježen je pad broja velikih subjekata 2015. i 2016. godine (Tablica 2.6.). To ne znači da kod velikih poduzeća nema te moći i utjecaja da izvrše određeni utjecaj na razvitak gospodarstva. Upravo suprotno, ranije je ustanovljeno kako su to poduzeća sa znatno većom aktivom, neto prihodom i prosječnim brojem zaposlenika u odnosu na mala i srednja poduzeća te kao takvi, nose određenu moć i utjecaj nad daljnjim razvitkom gospodarstva i poslovnog svijeta.

Tablica 8. Veličina poduzeća, zaposlenost i ukupan prihod u 2017. i 2018. godini

Ekonomski kriterij valorizacije sektora	Veličina poduzeća							
	Mikro		Mala		Srednja		Velika	
	2017.	2018.	2017.	2018.	2017.	2018.	2017.	2018.
Broj zaposlenih	242.867	255.819	229.752	238.392	173.713	184.278	236.552	261.465
Zaposlenost (Udio)	27,5%	27,2%	26,0%	25,4%	19,7%	19,6%	26,8%	27,8%
Ukupan prihod (mil. kn)	94.384	102.094	161.307	172.766	148.281	161.166	274.423	315.134
Ukupan prihod (Udio)	13,9%	13,6%	23,8%	23,0%	21,8%	21,4%	40,5%	42,0%

Izvor: “Analiza financijskih izvješća rezultata poduzetnika RH u 2017. godini“, FINA, 2018.
 “Analiza financijskih izvješća rezultata poduzetnika RH u 2018. godini“, FINA, 2019.

Promatrajući broj zaposlenih, mikro, mala i srednja poduzeća zapošljavala su 646.332 zaposlenika ili izraženo relativno, 73,2% registriranih zaposlenika 2017. godine. 2018. godine, zaposleno je 32.157 zaposlenika više u odnosu na godinu ranije, što predstavlja rast, no u tablici je vidljiv pad od 1% i jedini razlog je taj što je vidljiv značajniji rast zapošljavanja kod velikih poduzeća (Tablica 8.)²⁴.

Kada se analizira ukupan prihod, mikro, mala i srednja poduzeća ostvaruju 2017. godine 59,5 % ukupnog prihoda, dok 40,5 % ostvaruju velika poduzeća. U odnosu na 2018. godinu, bilježi se rast ukupnog prihoda kod mikro, malih i srednjih poduzeća, no slučaj kao i kod zaposlenosti, udio ukupnog prihoda raste iz jednog razloga, a to je da su ukupni prihodi velikih poduzeća rasli više nego ukupni prihodi mikro, malih i srednjih poduzeća kombinirano. Zaključno, vidljiv je pozitivan trend kod zapošljavanja i rasta ukupnog prihoda

²⁴ Alpeza. M. et al. (2019) *Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj*, Zagreb: Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva, str. 15

cijelog gospodarstva Republike Hrvatske u razdoblju od 2017. godine pa do 2018. godine (Tablica 8.)²⁵.

Tablica 9. Financijska efikasnost poduzeća u 2017. i 2018. godini

Poduzeća	2017.		2018.	
	Milijun kuna	%	Milijun kuna	%
Mikro				
Dobit	8.580	20,7	9.436	20,1
Gubitak	7.457	38,2	7.393	39,6
Konsolidirani rezultat	1.122	5,1	2.043	7,2
Mala				
Dobit	9.725	23,5	10.586	22,6
Gubitak	4.488	23	3.964	21,2
Konsolidirani rezultat	5.237	23,9	6.622	23,4
Srednja				
Dobit	7.715	18,6	9.768	20,8
Gubitak	2.184	11,2	2.018	10,8
Konsolidirani rezultat	5.532	25,3	7.750	27,4
Velika				
Dobit	15.377	37,1	17.115	36,5
Gubitak	5.383	27,6	5.280	28,3
Konsolidirani rezultat	9.994	45,7	11.835	41,9
Ukupno				
Dobit	41.397		46.905	
Gubitak	19.512		18.655	
Konsolidirani rezultat	21.885		28.250	

Izvor: “Analiza financijskih izvješća rezultata poduzetnika RH u 2017. godini“, FINA, 2018.
 “Analiza financijskih izvješća rezultata poduzetnika RH u 2018. godini“, FINA, 2019.

Tablicom 9. prikazana je financijska efikasnost mikro, malih, srednjih i velikih poduzeća u razdoblju od 2017. do 2018. godine.²⁶ Analizirajući apsolutne vrijednosti, mikro, mala i srednja poduzeća bilježe rast dobiti te pad gubitka što rezultira pozitivnom vrijednosti konsolidiranog rezultata. Stoga, mikro, mala i srednja poduzeća ostvaruju 62,8 % dobiti ukupnog gospodarstva Republike Hrvatske u 2017. godini, a 2018. godine 0,7% više jer srednja poduzeća ostvaruju značajan rast dobiti (Tablica 9.).

Mikro poduzeća 2018. godine ostvaruju 9,4 milijardi, što je 856 milijuna više nego prethodne godine, ili prikazano relativno oko 10% više u odnosu na prethodnu godinu. Mala poduzeća ostvaruju 10,5 milijardi kuna, što je 8,9% više u odnosu na prethodnu godinu. Nadalje iščitavajući tablicu, srednja poduzeća ostvaruju 9,8 milijardi kuna 2018. godine, 26,6 % povećanje relativno iskazano u odnosu na prethodnu godinu.

²⁵ Ibid., str. 15

²⁶ CEPOR: op. cit., str. 18

Što se tiče utjecaja na ukupno ostvarenu dobit 2018. godine u odnosu na 2017. godinu, mikro poduzeća sa svojom dobiti ne mijenjaju značajno rezultat, dok mala poduzeća čine utjecaj od 1,8 postotnih bodova, a srednja poduzeća 2,2 postotna boda (Tablica 9.).

Kao što je vidljivo kroz prethodnu analizu, mikro, mala i srednja poduzeća čine značajan utjecaj na gospodarstvo Republike Hrvatsku u terminima broj zaposlenika, ukupnog prihoda te porasta dobiti i smanjenja gubitka. Kako bi Vlada potaknula daljnji razvitak mikro, malih i srednjih poduzeća, Zakonom o poticanju razvoja malog gospodarstva razvijaju i donose poticajne mjere te ažurirani informacijski sustav malog gospodarstva.

U Zakonu su dalje navedene poticajne mjere i aktivnosti kojima je cilj upravo razviti malo gospodarstvo²⁷ nabrajajući redom:

1. „kreditiranje subjekata malog gospodarstva pod povoljnim uvjetima i subvencioniranje kamata po preuzetim kreditima, te kreditiranje za početak poslovanja,
2. davanje jamstava za kredite,
3. snivanje i upravljanje fondova rizičnog kapitala i drugih fondova,
4. pružanje stručne i savjetodavne pomoći za subjekte malog gospodarstva,
5. pojednostavljenje postupka za osnivanje, poslovanje i razvoj subjekata malog gospodarstva i njihovih udruga,
6. davanje potpora za jačanje konkurentnosti malog gospodarstva,
7. davanje potpora za povećanje zapošljavanja, stručnu i poduzetničku izobrazbu, prekvalifikaciju i dokvalifikaciju,
8. davanje potpora za sudjelovanje na međurodnim sajmovima i specijaliziranim izložbama u zemlji i inozemstvu,
9. organiziranje i poticanje mreže potpornih institucija malog gospodarstva te drugih pravnih osoba za poticanje malog gospodarstva,
10. promicanje poduzetništva i poticanje razvoja poduzetništva posebnih skupina,
11. davanje potpora za istraživanje, razvoj i primjenu inovacija te uvođenje suvremenih tehnologija,
12. stvaranje uvjeta za povezivanje subjekata malog gospodarstva radi nastupa na tržištu i druge aktivnosti...“

²⁷ Čl. 6. Poglavlja 3. Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva (Narodne Novine, br. 29/02., 63/07., 53/12., 56/13., 121/16.)

Uz navedene poticajne mjere, Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije (hamagbicro.hr) usvaja brojne programe za pomoć malim gospodarstvima i daljnji poticaj za razvitak malih poduzeća. Neki od značajnijih su „Mikrokreditiranje- prvi korak u poduzetništvo“, „Program poticanja ulaganja u vlasnički kapital inovativnih subjekata malog gospodarstva“, „Energetska obnova zgrada javnog sektora“, „STARTCO- realiziraj vlastitu poslovnu ideju“ i brojni drugi²⁸.

2.2.2. Značaj malih i srednjih poduzeća u gospodarstvu Europske unije

Za potrebe jasnog analiziranja, u statistiku ulaze zemlje članice Europske unije te će za svaki graf i tablicu biti pojašnjeno koje godine su uzete u obzir, kriterij kategoriziranja poduzeća u Europskoj uniji i druge posebne značajke.

Određeni trendovi su jednaki u Europskoj uniji kao što su i u Hrvatskoj, npr. činjenica da velika poduzeća zapošljavaju veći broj zaposlenika od malih, srednjih i velikih poduzeća te će ta činjenica biti vidljiva na grafičkom prikazu niže u tekstu²⁹.

Slika 2.1. Postotak udjela poduzeća/broja zaposlenika/vrijednosti dodane veličinom klase, EU-28, 2016



Izvor: Eurostat (2019), Key figures on Europe, Luxembourg: Publications Office of the European Union, pp. 44

²⁸ Čl. 9. Poglavlja 3. Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva (Narodne Novine, br. 29/02., 63/07., 53/12., 56/13., 121/16.)

²⁹ Eurostat (2020) *The EU in the world: 2020 Edition*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, pp. 91

Grafički prikaz prikazuje omjer veličine poduzeća u Europskoj uniji po tri kriterija – broju poduzeća, broju zaposlenika te po dodanoj vrijednosti. U ovu statistiku ulaza poduzeća koja se nalaze u sektorima industrije, građevinarstva, distribucije te većinski dio marketinških usluga osim financija.³⁰ U ovaj grafički prikaz uključeno je i gospodarstvo Republike Hrvatske.

Tako je vidljivo, čak 93,0 % čine mikro poduzeća koja su zapošljavala ispod 10 zaposlenika. Njihovu suprotnost čine velika poduzeća s više od 250 zaposlenih kojih je 2016. godine bilo samo 0,2 %. Analizirajući sljedeći kriterij, 29,5 % zaposlenika bilo je zaposleno u mikro poduzećima. Malo manji postotak, 20,2 % zaposlenika u malim poduzećima te 17 % u srednjim poduzećima. Tom analizom utvrđuje se da je 66,7 % zaposlenika radilo u mikro, malim i srednjim poduzećima 2016. godine. Što se tiče dodane vrijednosti, velika poduzeća najviše su pridonijela tako što su ostvarila 43,8 % dodane vrijednosti unutar 28 članica zemalja Europske unije. Mikro, mala i srednja poduzeća ostvarila su 56,2 % dodane vrijednosti što čini više od pola ostvarene dodane vrijednosti unutar Europske unije 2016. godine (Slika 2.1.).

Tablica 10. Poduzetnička aktivnost u Hrvatskoj od 2014. do 2018. godine, mjerena TEA indeksom

	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.
TEA indeks (%), Hrvatska	8,0	7,7	8,4	8,9	9,6
TEA indeks (%), GEM prosjek	14,0	14,5	14,2	18,5	10,2
TEA indeks (%), EU prosjek	7,8	8,0	8,6	8,3	7,6

Izvor: GEM Hrvatska, CEPOR – Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva (2019.), 19.

Tablicom 10. prikazana je poduzetnička aktivnost u Hrvatskoj, Europskoj uniji te GEM (Global Entrepreneurship Monitor) uz pomoć TEA indeksa. TEA (Total Early Entrepreneurial Activity) indeks ukratko govori o broju vlasnika poduzećima (mlađa od 42 mjeseca) koji su ujedno i poduzetnički aktivni. Ispitano je 100 ispitanika u dobi od 18 do 64 godine.³¹

Nadalje, GEM predstavlja najveće svjetsko istraživanje o poduzetništvu. S GEM-om se prati razinu aktivnosti pokretanja poslovnih pothvata na nacionalnoj razini te se za potrebe

³⁰ Eurostat (2019), *Key figures on Europe*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, pp. 44

³¹ Alpeza. M. et al. (2019) *Izveštje o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj*, Zagreb: Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva, str. 19

ovog istraživanja, ispitalo 2.000 ispitanika u Republici Hrvatskoj od 2002. godine pa do 2018. godine. U GEM prosjek ulaze sve GEM zemlje koje su sudjelovale pojedinačno u istraživanju za svako promatrano razdoblje.³²

2018. godine, TEA indeks Hrvatske iznosio je 9,6 % te je vidljivo najbolji rezultat u posljednjih 5 promatranih godina. U odnosu na 2014. godinu, indeks se povećao za 1,6 postotnih bodova, s manjom iznimkom u 2015. godini kada je pao za 0,3 postotna poena u odnosu na prethodnu godinu (Tablica 10.).

Pozitivno je za zaključiti da je Hrvatska u usporedbi s Europskom Unijom, ostvarila bolje rezultate budući da je Europska unija ostvarila 7,6 % 2018. godine, čak 2 postotna poena manje. Time se Hrvatska približila GEM prosjeku po poduzetničkoj aktivnosti te nada je da će pozitivan trend nadalje rasti, bez obzira na globalnu pandemiju COVID-19 koji je paralizirao svijet tijekom posljednjih nekoliko mjeseci (Tablica 10.).

2.3. OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVENIH STANDARDARDA NAMIJENJENIH MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA

Računovodstvo je dinamična funkcija koja obilježava svako poslovanje, bilo to malo ili veliko poduzeće. Računovodstveni standardi služe za utvrđivanje prezentiranja financijskih informacija, utvrđivanje fer vrijednosti i amortizacije, priznavanje i prestanak priznavanja određenih kategorija aktive i pasive. No, u nekim slučajevima, određeni računovodstveni standardi mogu zahtijevati previše od malih poduzeća koji nastoje uspjeti u tržišnom natjecanju sa svojim konkurentima te obeshrabriti poduzetničku aktivnost.

Imajući to na umu, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB – International Accounting Standards Board) razvio je zasebne računovodstvene standarde za mala i srednja poduzeća kako bi im omogućio transparentno prikazivanje računovodstvenih informacija te ponudio smjernice koje se moraju zadovoljiti kako bi zakonski vodili svoje poslovanje. IASB jest neovisno internacionalno tijelo koje razvija standarde. IASB-ove standarde za financijsko izvještavanje te međunarodne računovodstvene standarde uvažavaju sve zemlje osim SAD-a, Japana i Kine.³³ No, komuniciraju s SAD-om i njihovim tijelom za razvijanje standarda kako bi unaprijedili i do određene mjere izjednačili Američke računovodstvene smjernice (GAAP).

³² Ibid., str. 19

³³ Kenton, W. (2020) *International Accounting Standards (IAS)* [online]. Investopedia. Dostupno na: <https://www.investopedia.com/terms/i/ias.asp> [15. lipnja 2020.]

Neki od ciljeva IASB-a su „razvijati, u javnom interesu, jedan skup visoko kvalitetnih, razumljivih i globalno primjenjivih računovodstvenih standarda koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne i usporedive informacije u financijskim izvještajima i drugim financijskim izvještajima kako bi se pomoglo sudionicima u svjetskim tržištima kapitala i drugim korisnicima pri donošenju poslovnih odluka.“³⁴ Aktivno se trude unaprijediti ustanovljene računovodstvene standarde kako bi ustanovili visoku kvalitetu standarda te eliminirali ikakve nesporazume i „sive akcije“.

U narednim potpoglavljima razjasnit će se pojmovi računovodstvenih standarda, njihova primjena na međunarodnoj razini i nacionalnoj razini te osnovna obilježja računovodstvenih standarda za mala i srednja poduzeća.

2.3.1. Osnovna obilježja međunarodnih računovodstvenih standarda za mala i srednja poduzeća

Međunarodni računovodstveni standardi ili International Accounting Standards (IASs) su standardi koje je utvrdio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde te cilj IASB-a jest ažurirati određene standarde ako dođe do takvih mjera. Europska komisija usvaja 41 Međunarodni računovodstveni standard (MRS) te 16 Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI).³⁵ Navedenim standardima propisuje se transparentno objavljivanje i prezentiranje financijskih informacija, priznavanje i prestanak priznavanja određenih stavka aktive, vođenje konsolidiranih financijskih izvještaja, mjerenje fer vrijednosti i dr.

U računovodstvenim standardima, za velika poduzeća kao i za mala poduzeća, navodi se cilj financijskog izvještavanja. Taj cilj govori da je svrha financijskih izvještaja pružiti informacije o svom poduzeću u terminima financijskog položaja, financijske uspješnosti i novčanim tokovima kako bi šira javnost mogla odnositi ekonomske odluke.³⁶

Prema MRS-u 1, cjeloviti skup financijskih izvještaja čine³⁷:

³⁴ Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, Međunarodni računovodstveni standardi i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja [online]. HANFA. Dostupno na: <https://www.hanfa.hr/getfile/39377/Me%C4%91unarnodni%20ra%C4%8Dunovodstveni%20standardi%20i%20Me%C4%91unarnodni%20standardi%20financijskog.pdf> [15. lipnja 2020.]

³⁵ Europski parlament i Vijeće (2019) *Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP)* [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.]

³⁶ Dečman, N., et al. (2013) *Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 52

³⁷ Europski parlament i Vijeće (2019) *Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP)* [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.], str. 11

1. Izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja
2. Izvještaj o dobiti ili gubitku i sveobuhvatnoj dobiti tijekom razdoblja
3. Izvještaj o promjenama kapitala tijekom razdoblja
4. Izvještaj o novčanim tokovima
5. Bilješke koje prikazuju računovodstvene politike i pojašnjenja te moguće usporedne informacije
6. Izvještaj o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja kada subjekt počne primjenjivati određenu računovodstvenu politiku naknadno ili prepravljajući određene stavke u financijskim izvještajima.

Osim navedenih 6 financijskih izvještaja, postoje i druga dodatna izvješća koja subjekti odluče objavljivati na godišnjoj razini, npr. financijski osvrt uprave u kojem stoji pojašnjenje glavnih obilježja financijske uspješnosti subjekta, zatim izvještaji o zaštiti okoliša što je danas itekako važno i šalje pozitivnu poruku da poduzeće razmišlja ekološki i smanjuje svoj štetni utjecaj na okoliš.³⁸

No, veliki broj financijskih izvješća može se pretvoriti u dugotrajan posao u kojem više vremena prođe na sastavljanje izvještaja nego što bi trebalo na samo prikupljanje financijskih podataka i odrađivanje svakodnevnih računovodstvenih poslova. I kao takav, može imati nepovoljan utjecaj na mikro, mala i srednja poduzeća koja nastoje prerasti u veća poduzeća i osigurati vremenski neograničeno poslovanje.

Stoga, razne institucije poput Europske komisije, IASB-a, UNCTAD – ISAR³⁹, IFAC i drugi odlučili su razviti pojednostavljene okvire financijskog izvještavanja i opsegom manje računovodstvene standarde za mikro, mala i srednja poduzeća.⁴⁰

Stručnjaci pod okriljem ISAR-a donijeli su zaključak u srpnju 2000. godine da se mala i srednja poduzeća suočavaju s određenim računovodstvenim preprekama koje treba ukloniti. Održavajući komunikaciju s IASB-om, ISAR jest objavio set smjernica u tri razine s fokusom na mala i srednja poduzeća.⁴¹

³⁸ Europski parlament i Vijeće (2019) *Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP)* [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.], str. 12

³⁹ UN-ova Međuvladina radna skupina eksperata za područje primjene međunarodnih računovodstvenih standarda i financijskog izvještavanja

⁴⁰ Dečman, N., et al. (2013) *Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 53

⁴¹ UN Conference on trade and development (2009) *SMEGA – Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium sized Enterprises* [online], New York and Geneva. Dostupno na: https://unctad.org/en/Docs/diaeed20092_en.pdf, [3. lipnja 2020.]

Vode se pod nazivom SMEGA – smjernice za računovodstvo i izvještavanje malih i srednjih poduzeća te redom su određene u tablici 11.⁴²

Tablica 11. Računovodstvene smjernice ISAR-a

KATEGORIZACIJA PODUZEĆA		OKVIR FINANIJSKOG IZVJEŠTAVANJA
1. RAZINA	Poduzeća čiji vrijednosti papiri kotiraju na burzi ili poduzeća od javnog interesa	Primjena cjelovitih MSFI-a
2. RAZINA	Poduzeća čiji vrijednosti papiri ne kotiraju na burzi i nisu od javnog interesa	Primjena skraćenih MSFI-ja uz primjenu onih standarda koji su od posebne važnosti za MSP
3. RAZINA	Najmanja poduzeća u kojima su vlasnici najčešće i menadžeri te zapošljavaju mali broj radnika	Primjena računovodstvenih sustava koji se temelje na jednostavnim obračunskim načelima

Izvor: Dečman, N., Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća (2013.); 53

1. razinu praktički čine velika poduzeća čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi i stoga oni se imaju potrebu pridržavati primjene cjelovitih MSFI-a. Svrha kreiranja smjernica upravo su 2. i 3. razina koje se odnose na poduzeća čiji vrijednosni papiri ne kotiraju na burzi ili mala poduzeća kojima su vlasnici ujedno i menadžeri. Oni primjenjuju skraćene MSFI ili primjenjuju računovodstvene sustave koji se temelje na jednostavnim obračunskim načelima (Tablica 11.).

Kako je ranije navedeno, razne institucije podržale su razvitak računovodstvenih standarda i standarda za financijsko izvještavanje za mala i srednja poduzeća, te IASB je odlučio uz već razvijene MSFI-jeve i MRS-eve ipak uvidjeti kako se navedeni standardi ne mogu bez poteškoća koristiti kod svih poduzeća. Stoga je odlučio dotaknuti se tog problema te predložiti modele financijskog izvještavanja srodnim modelima koje je ponudio ISAR⁴³ kao što je prikazano u tablici 12..

⁴² Ibid., pp. 5

⁴³ Dečman, N., et al. (2013) *Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 55

Tablica 12. Predloženi modeli izvještavanja prema IASB-u

KATEGORIZACIJA PODUZEĆA	OKVIR FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA
Poduzeća čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi ili poduzeća koja imaju javnu odgovornost	MSFI
Poduzeća čiji vrijednosni papiri ne kotiraju na burzi i gdje ne postoji javna odgovornost poduzeća	MSFI za MSP
Najmanja poduzeća u kojima su vlasnici najčešće i menadžeri tzv. mikro poduzeća	Primjena MSFI za MSP uz izdavanje posebnog vodiča koji će sadržavati samo one odredbe koje se na njih primarno i odnose

Izvor: Dečman, N., Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća (2013.); 53

2.3.2. Osnovna obilježja nacionalnih računovodstvenih standarda za mala i srednja poduzeća

Temeljem Zakona o računovodstvu⁴⁴, formiran je Odbor za standarde financijskog izvještavanja (OSFI). Imenovani odbor jest stručno tijelo formirano od 9 članova koje predlaže ministar financija, a imenuje i razrješava Vlada Republike Hrvatske. Svaki član Odbora ima mandat od 5 godina.⁴⁵

Na njihovoj internetskoj stranici objavljeni su poslovi koje obavlja OSFI⁴⁶:

- „donosi Hrvatske standarde financijskog izvještavanja (HSFI)
- tumači, priprema i objavljuje HSFI u Narodnim novinama
- dostavlja prijedlog pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja ministru financija te daje stručna mišljenja na zahtjev Ministarstva financija te ostali poslovi iz svog djelokruga.“

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja temelje se na Direktivi 2013/34/EU koja je detaljnije objašnjena u poglavlju 2.1.2. *Kriteriji klasifikacije poduzeća prema Direktivi 2013/34/EU*. HSFI određuju „zahtjeve priznavanja, mjerenja, procjenjivanja, prezentiranja i objavljivanja transakcija i događaja važnih za financijske izvještaje opće namjene.“⁴⁷

⁴⁴ Čl. 16. Zakona o računovodstvu (Narodne Novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

⁴⁵ Odbor za standarde financijskog izvještavanja [online], Zagreb. Dostupno na: <http://www.osfi.hr/> [3. lipnja 2020.]

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Čl. 18. Zakona o računovodstvu (Narodne novine, br. br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

Svrha objave Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja bila je ponuditi računovodstvene standarde na nacionalnoj razini za poduzeća koja ne kotiraju na burzi sa svojim vrijednosnim papirima, tj. da HSFI mogu primjenjivati mikro, mala i srednja poduzeća. U odluci o donošenju HSFI navodi se cilj da financijski izvještaji temeljeni na HSFI prikažu financijski položaj, financijsku uspješnost i novčani tok poduzetnika i grupe poduzetnika.⁴⁸

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja sastoje se od 17 kategorija te u odnosu na MSFI, HSFI su jednostavniji i manjeg opsega, no zadovoljavaju uvjete Europske unije i Europske komisije.

Poglavlja HSFI prikazani su u tablici 13. u nastavku.

Tablica 13. Poglavlja i naziv HSFI

HSFI 1	Financijski izvještaji
HSFI 2	Konsolidirani financijski izvještaji
HSFI 3	Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena, pogreške
HSFI 4	Događaji nakon datuma bilance
HSFI 5	Dugotrajna nematerijalna imovina
HSFI 6	Dugotrajna materijalna imovina
HSFI 7	Ulaganja u nekretnine
HSFI 8	Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
HSFI 9	Financijska imovina
HSFI 10	Zalihe
HSFI 11	Potraživanja
HSFI 12	Kapital
HSFI 13	Obveze
HSFI 14	Vremenska razgraničenja
HSFI 15	Prihodi
HSFI 16	Rashodi
HSFI 17	Poljoprivreda

Izvor: Narodne Novine (2015): NN 86/15

HSFI navode godišnje financijske izvještaje⁴⁹:

1. Izvještaj o financijskom položaju (bilanca)
2. Račun dobiti i gubitka
3. Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti
4. Izvještaj o novčanim tokovima
5. Izvještaj o promjenama kapitala
6. Bilješke uz financijske izvještaje.

No, važno je za napomenuti da postoje iznimke, tj. mikro i mali poduzetnici dužni su sastavljati samo (1) bilancu, (2) račun dobiti i gubitka i (6) bilješke uz financijske izvještaje. Nadalje,

⁴⁸ Odbor za standarde financijskog izvještavanja [online], Zagreb. Dostupno na: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjestavanja.pdf [15. lipnja 2020.]

⁴⁹ Čl. 19. Zakona o računovodstvu (Narodne novine, br. br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

poduzetnici koji sastavljaju svoje financijske izvještaje na temelju HSFI, nisu obvezni sastavljati izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.⁵⁰

Člankom 17. Zakona o računovodstvu, određena je obveza primjene standarda financijskog izvještavanja. Stoga, obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskih izvještaja (MSFI) smatraju se veliki poduzetnici te poduzetnici čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi.

A obveznici primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI) su mikro, mala i srednja poduzeća te dodatno, poduzeća čiji vrijednosni papiri ne kotiraju na burzi, ne sastavljaju konsolidirana financijska izvješća te nisu financijske institucije.⁵¹

⁵⁰ Čl. 19. Zakona o računovodstvu (Narodne novine, br. br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

⁵¹ Čl. 17. Zakona o računovodstvu (Narodne novine, br. br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20.)

3. POJMOVNO ODREĐENJE I ANALIZA ZNAČAJA BIOLOŠKE IMOVINE U MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA U DJELATNOSTI POLJOPRIVREDE

U 3. poglavlju ovog rada detaljnije će se razraditi izabrana stavka aktive – biološka imovina. Cilj je definirati pojam biološke imovine te definirati karakteristike biološke imovine biljnog podrijetla i životinjskog podrijetla prema kojima se biološka imovina razvrstava.

Nakon kategorizacije, fokus je na približavanju teme i značaja biološke imovine, to jest, koliko je biološka imovina zastupljena u financijskim izvještajima malih i srednjih poduzeća, u kojim oblicima te značaj poljoprivredne djelatnosti u današnje vrijeme.

Hrvatska i Europska unija razvijaju ciljne strateške smjernice za razvitak poljoprivrede i ruralnog razvoja u obliku zajedničke poljoprivredne politike (ZPP) EU-a za razdoblje od 2021. do 2027. godine⁵². U izvješću pod nazivom *Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i ruralni razvoj* objavljen 2019. godine navode se ciljevi na koje će ZPP biti usredotočen⁵³:

1. modernizacija sektora poljoprivrede kroz poticanje inovacija, širenje znanja, digitalizacija ruralnih krajeva
2. poticanje održivog prihoda i otpornosti poljoprivrednih gospodarstava na području EU radi bolje opskrbe hranom
3. snažnija tržišna orijentacija i povećanje konkurentnosti
4. poboljšanje položaja poljoprivrednika
5. razvoj održive energije i ublažavanje klimatskih promjena
6. poticanje održivog razvoja i učinkovitog upravljanja prirodnim resursima
7. doprinos zaštiti bioraznolikosti i očuvanje staništa te krajobraza
8. privlačenje mladih poljoprivrednika, pomoć razvoju poljoprivrednog poslovanja te promicanje zapošljavanja
9. poboljšanje odgovora na društvene zahtjeve u pogledu pružanja zdravu i hranjivu hranu.

⁵² Edmeades, S. et al. (2019) *Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i ruralni razvoj*. Zagreb i Bruxelles: Grupacija Svjetske Banke., str. 2

⁵³ Ibid., str. 2

3.1. DEFINICIJA I KATEGORIZACIJA BIOLOŠKE IMOVINE

Prema HSFI 17 - Poljoprivreda⁵⁴, definicija biološke imovine predstavlja biološku imovinu kao imovinu koja se dijeli na životinje i na biljke (drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo).

Prema MRS 41 - Poljoprivreda⁵⁵, biološka imovina je živuća životinja ili biljka. Navedeni standard primjenjuje se na proizvode žetve/berbe biološke imovine subjekta, a nakon žetve/berbe, kada se poljoprivredni proizvodi prerađuju, primjenjuje se MRS 2 – Zalihe.

Prema RRiF-ovom računskom planu za poduzetnike (XXII. izdanje)⁵⁶, biološka imovina vodi se pod analitičkim računom 04 te dijeli na:

- 040 – Biološka imovina – bilje – višegodišnji nasadi
 - Voćnjaci, vinogradi, maslinici, plantaže drveća (šume) i bilja, parkovi, zelenila, nasadi i cvijeće (višegodišnje)
- 041 – Biološka imovina – životinje – osnovno stado
 - Goveda (krave), konji, mazge, magarci i mule, svinje, ovce i koze, perad, ribe, pčelinja društva, stado divljači te ostale nespomenute životinje (psi, ptice i dr.)

Prema Međunarodnom Računovodstvenom standardu 41 – Poljoprivreda, razgraničeni su pojmovi biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda te proizvoda koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe kao što je prikazano u tablici 14..

⁵⁴ Odbor za standarde financijskog izvještavanja (2015) *Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja*. Zagreb: Narodne Novine d.d., str. 108

⁵⁵ Mrša, J. (2013) *Poljoprivreda – revidirani MRS 41*, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 134

⁵⁶ Brkanić, V. i Cirkveni Filipović, T. (2018) *RRiF-ov računski plan za poduzetnike XXII. Izdanje*, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 4. – 5.

Tablica 14. Razgraničenje biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i proizvoda koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe

Biolška imovina	Poljoprivredni proizvodi	Proizvodi koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe
Ovce	Vuna	Pređa, tepisi
Stabla u šumskom nasadu	Posječena stabla	Trupci, drvena građa
Muzne krave	Mlijeko	Sir
Svinje	Polovica	Kobasice, sušene šunke
Biljke pamuka	Ubrani pamuk	Konac, odjeća
Šećerna trska	Posječena šećerna trska	Šećer
Biljke duhana	Ubrani listovi	Sušeni duhan
Čajni grmovi	Ubrano lišće	Čaj
Vinova loza	Ubrano grožđe	Vino
Stabla voćki	Ubrano voće	Prerađeno voće
Uljne palme	Ubrani plodovi	Palmino ulje
Kaučukovci	Skupljeni lateks	Gumeni proizvodi

Izvor: Mrša, J., RRiF (2013.); 134.

No, treba razgraničiti da *čajni grmovi*, *vinova loza*, *uljne palme* i *kaučukovci* kao takvi zadovoljavaju definiciju plodonosne biljke te ulaze u MRS 16. A proizvodi koji rastu na plodonosnim biljkama – lišće čaja, grožđe, plod uljne palme i lateks ulaze u djelokrug MRS 41.⁵⁷

U 4. poglavlju, *Priznavanje i vrednovanje biološke imovine prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 41 – Poljoprivreda*, detaljnije će se razgraničiti važni pojmovi koji se spominju u Međunarodnom računovodstvenom standardu 41.

3.1.1. Značaj i karakteristike biološke imovine biljnog podrijetla

Biolškom imovinom biljnog podrijetla navode se voćnjaci, vinogradi, maslinici, plantaže drveća (šume) i bilja, parkovi, zelenila, nasadi i cvijeće (višegodišnje).⁵⁸

No, potrebno je razgraničiti biološku imovinu biljnog podrijetla od značenja zemljišta i plodonosnih biljaka. MRS 41 ne primjenjuje se na zemljišta koja su povezana s poljoprivrednom djelatnošću, već se primjenjuju MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*. MRS 41 ne primjenjuje se na plodonosne biljke koje su povezane s poljoprivrednom djelatnošću, već se ponovno primjenjuje MRS 16. No, proizvodi

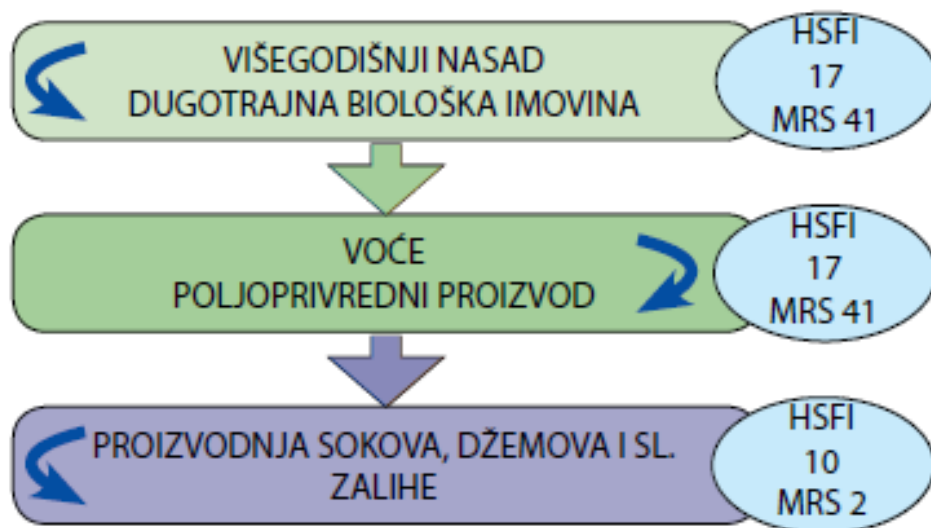
⁵⁷ IFRS Foundation (2014) *Međunarodni računovodstveni standard 41 – Poljoprivreda*, Bruxelles: IFRS, str. 2

⁵⁸ Brkanić, V. i Cirkveni Filipović, T. (2018) RRiF-ov računski plan za poduzetnike XXII. Izdanje, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 4. – 5.

proizašli iz plodonosnih biljaka tretiraju se kao biološka imovina te time na njih se primjenjuje MRS 41.⁵⁹

Višegodišnji nasadi su dugotrajna biološka imovina i nose karakteristiku samoobnavljajuće imovine. Ekonomska korist ostvaruje se iz prodaje plodova, npr. voća i kroz proizvodnju, npr. sokovi, džemovi i slično.⁶⁰ Iako višegodišnji nasadi predstavljaju dugotrajnu imovinu, plodovi koji proizlaze iz višegodišnjih nasada tretiraju se kao kratkotrajna imovina i stoga nakon ubiranja, ti plodovi tretiraju se prema HSFI 10 – Zalihe ili MRS 2 - Zalihe.⁶¹

Slika 3.1. Klasifikacija višegodišnjih nasada i proizvoda dobivenih iz višegodišnjih nasada u skladu s HSFI i MSFI



Izvor: Cirkveni Filipović, T., RRIF (2017.); 47.

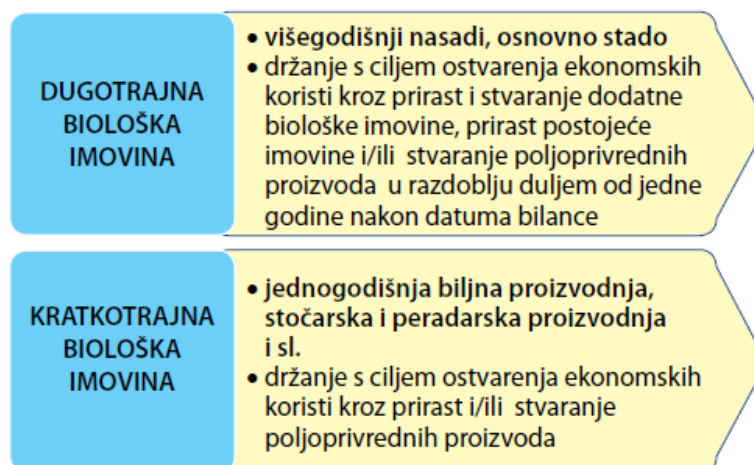
Slikom 3.1. najbolje se može utvrditi u kojem trenutku se primjenjuje koji MRS ili HSFI. HSFI 17 i MRS 41 primjenjuju se pri biološkoj proizvodnji te proizvodnji poljoprivrednih proizvoda kao što je voće, no čim se to voće preradi u novi proizvod – krema, sokovi, džemovi, vrednuje se po HSFI 10 i MRS 2 – Zalihe.

⁵⁹ Europski parlament i Vijeće (2019) Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP) [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.], str. 476

⁶⁰ Cirkveni Filipović, T. (2017), Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 47

⁶¹ Cirkveni Filipović, T. (2017), Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 47

Slika 3.2. Klasifikacija biološke imovine



Izvor: Cirkveni Filipović, T., RRIF (2017.); 161.

Kroz prijašnju analizu, došlo se do zaključka kako biološka imovina može biti dugotrajna i kratkotrajna biološka imovina. U dugotrajnu biološku imovinu ulaze višegodišnji nasadi (biološka imovina biljnog podrijetla) i osnovno stado (biološka imovina životinjskog podrijetla). Kratkotrajnom biološkom imovinom smatraju se jednogodišnje biljne proizvodnje (biljno podrijetlo) te stočarska i peradarska proizvodnja (životinjsko podrijetlo) i sl.⁶²

3.1.2. Značaj i karakteristike biološke imovine životinjskog podrijetla

Biološkom imovinom životinjskog podrijetla smatraju se goveda (krave), konji, mazge, magarci i mule, svinje, ovce i koze, perad, ribe, pčelinja društva, stado divljači te ostale nespomenute životinje (psi, ptice i dr.).⁶³

Prema RRIF-ovom računskom planu za poduzetnike⁶⁴, osim što se navode biološka imovina biljnog i životinjskog podrijetla, ujedno se i razdjeljuju kategorije na predujmove za biološku imovinu, predujmove za višegodišnje nasade te predujmove za nabavu životinja. Osim predujmova, razgraničuju se biološka imovina u pripremi i višegodišnji nasadi u pripremi te životinje u nabavi.⁶⁵

⁶² Cirkveni Filipović, T. (2017), Posebnosti godišnjeg obračuna u poljoprivrednoj djelatnosti za 2016. godinu, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 162

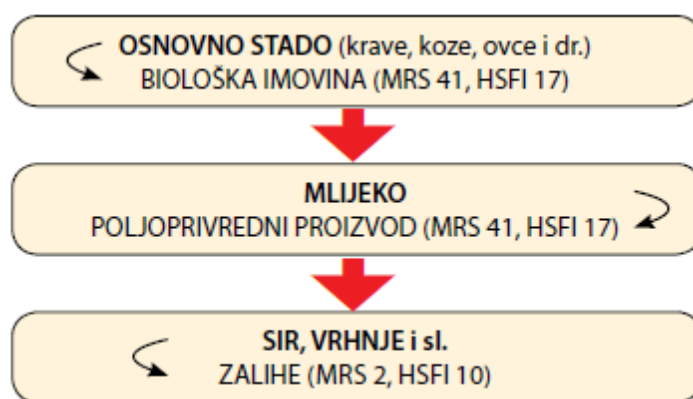
⁶³ Brkanić, V. i Cirkveni Filipović, T. (2018), RRIF-ov računski plan za poduzetnike XXII. Izdanje, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 5.

⁶⁴ Ibid., str. 5.

⁶⁵ Ibid., str. 5.

Osnovno stado jest dugotrajna biološka imovina te se ulaganjem u dugotrajnu biološku imovinu ostvaruju ekonomske koristi u obliku nove biološke imovine (pomladak) ili poljoprivrednih proizvoda (mlijeko, med).⁶⁶ Životinje se uzgajaju kako bi poduzeće ostvarilo dodatnu imovinu kroz pomladak ili nove poljoprivredne proizvode poput mlijeka ili meda. No, proizvodi koji nastanu preradom, npr. mliječni proizvodi iz mlijeka, ne vode se po MRS 41, odnosno HSFI 17, već po MRS 2, odnosno HSFI 10 – Zalihe.⁶⁷ Radi lakšeg razumijevanja, razgraničenje nadležnosti MRS i HSFI vidljivi su u slici 3.3.:

Slika 3.3. Klasifikacija osnovnog stada i proizvoda dobivenih držanjem osnovnog stada u skladu s HSFI i MSFI



Izvor: Cirkveni Filipović, T. RRiF (2017.); 29

3.2. ANALIZA ZNAČAJA BIOLOŠKE IMOVINE U MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA KOJA OBAVLJAJU POLJOPRIVREDNU DJELATNOST

Danas je općeprihvaćena slika Hrvatske u kojoj se poljoprivreda zapostavlja, stanovništvo iz Slavonije se iseljava u veće gradove ili čak u druge države kako bi prenijeli svoju radnu snagu i znanje u tercijarni sektor (trgovina, ugostiteljstvo, bankarstvo) ili u kvartarni sektor (obrazovanje, znanost, zdravstvo). Takvi postupci ostavljaju za posljedicu neobrađene površine i neiskorištene prirodne potencijale kojima zemlja obiluje.

Republika Hrvatska i Europska unija razvijaju brojne zajedničke poljoprivredne politike kako bi potaknuli rast primarnog sektora (stočarstvo, poljoprivreda, šumarstvo). Uz navedenu politiku te poticanje povratka ljudi u primarni sektor, Hrvatskoj se otvaraju

⁶⁶ Cirkveni Filipović, T. (2017), Računovodstvo ulaganja u osnovno stado, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 28

⁶⁷ Ibid., str. 28

moгуćnosti pristupa finansijskim sredstvima, jeftinijoj radnoj snazi te neograničen pristup tržištu EU-a u okviru zajedničke poljoprivredne politike (ZPP).⁶⁸

Kako se prezentira u izvješću *Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i ruralni razvoj* za 2018. godinu, produktivnost poljoprivrednog rada u Hrvatskoj trenutno je ispod 20 % razine prosjeka u EU-15⁶⁹. S odlaskom stanovništva iz Slavonije te odlaska radne snage u turizam u Dalmaciji, stvara se vrlo niska stopa stvaranja kapitala u odnosu s Europskom Unijom. No, ne može se tvrditi kako se Hrvatska ne trudi popraviti trenutnu situaciju. Upravo suprotno, Hrvatska u poljoprivredu ulaže 1,3 % BDP-a, što čini dvostruko više od prosjeka EU-28 te 65 % potpora koje poljoprivrednici koriste, dolaze iz Europske unije.⁷⁰

Hrvatska je trenutno zemlja koja najviše iskorištava potencijal turizma budući da ima 5.835 kilometara razvedene obale. No, uz razvitak poljoprivrede u Slavoniji, Hrvatska bi napravila prvi korak prema smanjenju duga i uvoza određenih proizvoda, a time bi stvorila ime za sebe te samoodrživo tržište.

3.2.1. Analiza značaja poljoprivredne djelatnosti u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji

Eurostat je za Europsku uniju (28 članica zemalja) 2018. godine zabilježio porast sektora usluga sa 70,1 % na 73,2 %, a razlog tome je porast znanstvenih i tehnoloških aktivnosti.⁷¹

Za kontrastnu usporedbu, sektor poljoprivrede iznosi samo 1,6 % 2018. godine dok je 2000. godine iznosio 2,1 %.⁷² Na slici 3.4. vidljivo je da prevladava sektor usluga, a zatim ga prate industrijski sektor s 19,5 %, sektor građevine s 5,6 % te sektor poljoprivrede, šumarstva i ribarstva s 1,6 %.

⁶⁸ Edmeades, S. et al. (2019) *Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i ruralni razvoj*. Zagreb i Bruxelles: Grupacija Svjetske Banke., str. 7

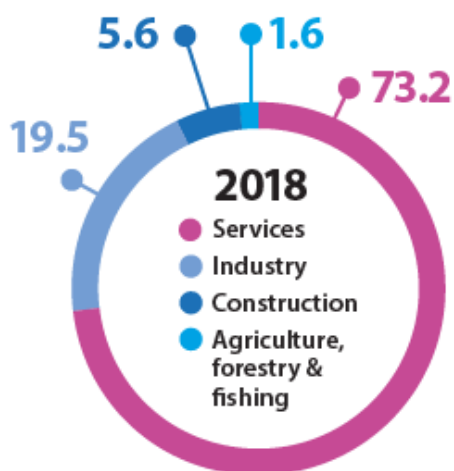
⁶⁹ Austrija, Belgija, Finska, Francuska, Njemačka, Grčka, Irska, Italija, Luxembourg, Nizozemska, Portugal, Španjolska, Švedska i Ujedinjeno Kraljevstvo

⁷⁰ Edmeades, S. et al. (2019) *Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i ruralni razvoj*. Zagreb i Bruxelles: Grupacija Svjetske Banke., str. 8

⁷¹ Eurostat (2019) *Key figures on Europe*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, pp. 40

⁷² Ibid., pp. 40

Slika 3.4. Struktura sektora u Europskoj uniji 2018. godine



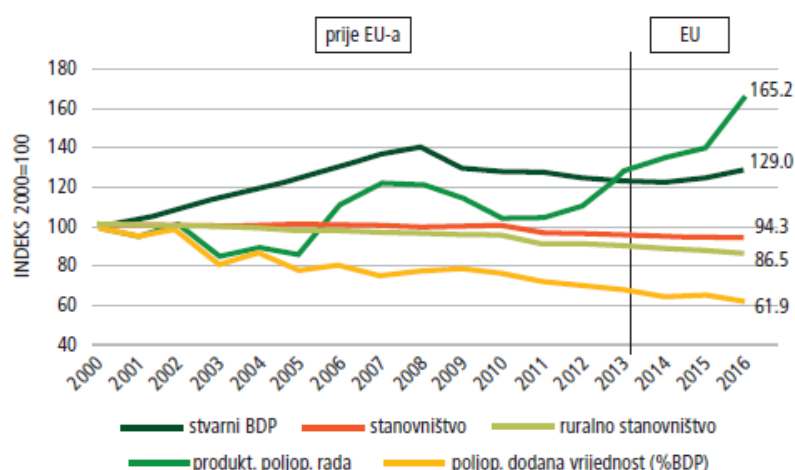
Izvor: Eurostat, Key figures on Europe (2018.); 40.

Slika 3.5. prikazuje odnos strukturne transformacije poljoprivredno-prehrambenog sustava od 2000. godine do 2013. godine prije ulaska u Europsku uniju te od 2013. godine do 2016. godine nakon ulaska u Europsku uniju. Do ekonomske krize 2009. godine, stvarni BDP rastao je bez oscilacija, no zbog utjecaja krize dolazi do manjeg pada. U odnosu na 2000. godinu, stvarni BDP i produktivnost poljoprivrednog rada bilježe rast u razdoblju od 16 godina. Kroz promatrano razdoblje, blagi pad bilježe broj stanovništva i broj ruralnog stanovništva zbog povećanog iseljavanja te pada broja nataliteta.

Prema Grupaciji Svjetske Banke⁷³, strukturna transformacija jest proces modernizacije poljoprivrede, rast produktivnosti rada, ruralno-urbana migracija, smanjenje udjela poljoprivrede u ukupnoj zaposlenosti te smanjenje udjela poljoprivrede u BDP-u. Hrvatska trenutno prolazi kroz spomenutu transformaciju kao što je vidljivo u slici 3.5.. Dodana vrijednost poljoprivrede izražene u BDP-u pada. Zaposlenost ruralnog stanovništva pada kao posljedica modernizacije poljoprivrede te zbog migracija u veće gradove.

⁷³ Edmeades, S. et al. (2019) *Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i ruralni razvoj*. Zagreb i Bruxelles: Grupacija Svjetske Banke., str. 7

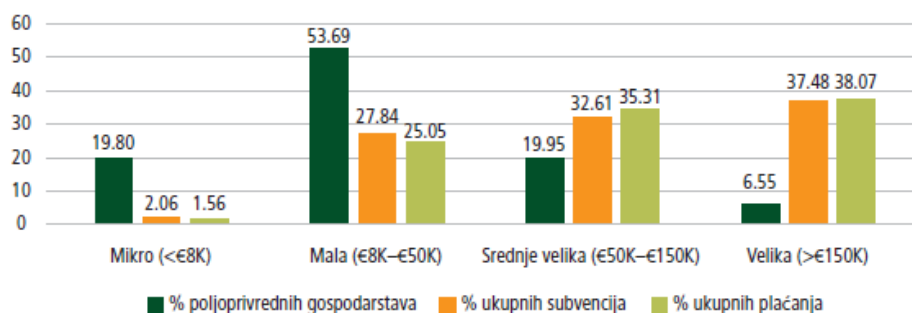
Slika 3.5. Strukturna transformacija poljoprivredno-prehrambenog sustava u Hrvatskoj



Izvor: Grupacija Svjetske Banke., Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i razvoj (2019.); 7.

Slika 3.6. prikazuje raspodjelu ukupnih potpora i izravnih plaćanja po mikro, malim, srednjim i velikim poduzećima. Utvrđen je negativan trend u kojem su velika poduzeća zaprimili osjetno veći postotak ukupnih subvencija (35,31% i 38,07%), dok su mikro poduzeća prikupila samo 2,06 % ukupnih subvencija. Na temelju te pretpostavke, može se zaključiti da velika poduzeća uvažavaju naklonost države. Velika i srednja poduzeća prikupljaju veći postotak izravnih plaćanja u odnosu na postotak ukupnih subvencija koje prikupljaju, dok je kod mikro i malih poduzeća priča suprotna. U poljoprivredi prevladavaju mala poduzeća, čak 53,69 %, iza njih dolaze srednja poduzeća s 19,95 % i mikro poduzeća s 19,80 %.

Slika 3.6. Raspodjela ukupnih potpora i ukupnih plaćanja po gospodarskoj veličini poljoprivrednog gospodarstva, 2016.



Izvor: Grupacija Svjetske Banke, Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i razvoj (2019.); 20.

3.2.2. Analiza zastupljenosti biološke imovine u financijskim izvještajima malih i srednjih poduzeća u djelatnosti poljoprivrede

U bilanci nastaju razlike kada poljoprivredno poduzeće ostvari povećanje ili smanjenje količine određene biološke imovine, a u računu dobiti i gubitka iskazat će se biološka transformacija, tj. povećanje i smanjenje vrijednosti (kvalitete) biološke imovine. U računu dobiti i gubitka, takve promjene iskazuju se kao⁷⁴:

- „dobici ili gubici pri početnom priznavanju biološke imovine po fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje
- dobiti ili gubici od biološke transformacije rasta
- dobiti ili gubici od biološke transformacije – novi okot
- dobiti ili gubici od promjene cijena
- dobiti ili gubici od prodaje.“

Prema MRS 41, razvijen je set točaka s kojima se uređuje što je poduzetnik dužan objaviti u svojim financijskim izvještajima kada je u pitanju biološka imovina.

Poduzetnik je dužan objaviti dobit ili gubitke koji su nastali tijekom tekućeg razdoblja prilikom početnog priznavanja i naknadnog priznavanja biološke imovine. Dužan je pružiti opis za svaku skupinu biološke imovine koju posjeduje u obliku narativnog ili količinskog opisa.⁷⁵

Ako se ne nađu svi podaci u financijskim izvještajima, poduzetnika se i dalje obvezuje da dostavi podatke poput vrste djelatnosti u koje je uključena svaka skupina biološke imovine na kraju razdoblja i procjene fizičkih količina ili uroda tijekom razdoblja. Zatim, mora navesti knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine s ograničenim vlasništvom, vrijednost preuzetih obveza za razvoj ili nabavu biološke imovine. Poduzetnik opisuje i strategije upravljanja financijskim rizikom vezanim uz poljoprivrednu djelatnost. Velika količina podataka u svezi biološke imovine potrebna je za bilježenje i objavu u financijskim izvještajima. Među tim podacima ubrajaju se i usklađivanja promjena knjigovodstvene vrijednosti biološke imovine između početka i kraja tekućeg razdoblja te biološke preobrazbe.⁷⁶

⁷⁴ Mamić Sačer, I. i Sever, I. (2013) *Primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja – Studije slučaja*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 203

⁷⁵ Europski parlament i Vijeće (2019). *Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP)* [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.], str. 482

⁷⁶ Ibid., str. 483

U uvjetima kada nije pouzdano izmjeriti fer vrijednost, tada poduzetnik mjeri biološku imovinu po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju te akumulirane gubitke od umanjena vrijednosti. Uz taj podatak, dužan je objaviti opis biološke imovine, razlog zbog kojeg nije moguće pouzdano izmjeriti fer vrijednost, upotrijebljenu metodu amortizacije i vijek uporabe i dr.⁷⁷

Ako je moguće izmjeriti fer vrijednost, poduzetnik objavljuje opis biološke imovine, obrazloženje zbog čega je moguće pouzdano izmjeriti fer vrijednost te učinak promjene.⁷⁸

Tablica 15. Usporedba poduzeća s mljekarskom industrijom za 2019. godinu

Naziv poduzeća	Djelatnost	Veličina poduzeća	Broj zaposlenih	Biološka imovina	Ukupna Aktiva	Ukupni prihodi
Mini mljekara – Veronika d.o.o.	Prerada mlijeka i proizvodnja mliječnih proizvoda	Srednje	206	/	34.255.135 kn	77.748.455 kn
Obiteljsko gospodarstvo Farma muznih krava Mala Branjevina d.o.o.	Uzgoj muznih krava	Mikro	3	100 kn	3.527.500 kn	2.660.600 kn
Farma muznih krava Orlovnjak d.o.o.	Uzgoj muznih krava	Mala	37	7.134.300 kn	113.891.500 kn	46.837.300 kn
Farma muznih krava Niza d.o.o.	Mješovita proizvodnja	Mala	33	8.173.700 kn	125.765.000 kn	53.486.100 kn
Mala mljekara d.o.o.	Uzgoj muznih krava	Mikro	17	62.752.832 kn	97.320.942 kn	14.976.532 kn
Mljekara Bosnić d.o.o.	Djelatnost mljekara i proizvođača sira	Mikro	5	/	1.629.800 kn	1.089.200 kn
Pro Milk d.o.o.	Djelatnost mljekara i proizvođača sira	Mikro	2	/	2.422.100 kn	2.422.100 kn
Agro Šana j.d.o.o.	Uzgoj muznih krava	Mala	46	9.014.695 kn	42.046.974 kn	32.525.853 kn
Mliječno govedarstvo Klisa d.o.o.	Uzgoj muznih krava	Mikro	1	201.537 kn	554.060 kn	600.741 kn
	Uzgoj muznih krava	Mikro	0	/	19.928.300 kn	5.162.500 kn

Izvor: Izrada autora prema financijskim izvješćima navedenih poduzeća za 2019. godinu, FINA

Tablicom 15. je prikazano 10 poduzeća kojima je glavna djelatnost uzgoj muznih krava te prerada mlijeka u mliječne proizvode. Poduzeća su analizirana prema kriterijima veličine poduzeća, broju zaposlenih, ukupne aktive te ukupnih prihoda za 2019. godinu. Proučavajući njihova financijska

⁷⁷ Ibid., str. 484

⁷⁸ Ibid., str. 485

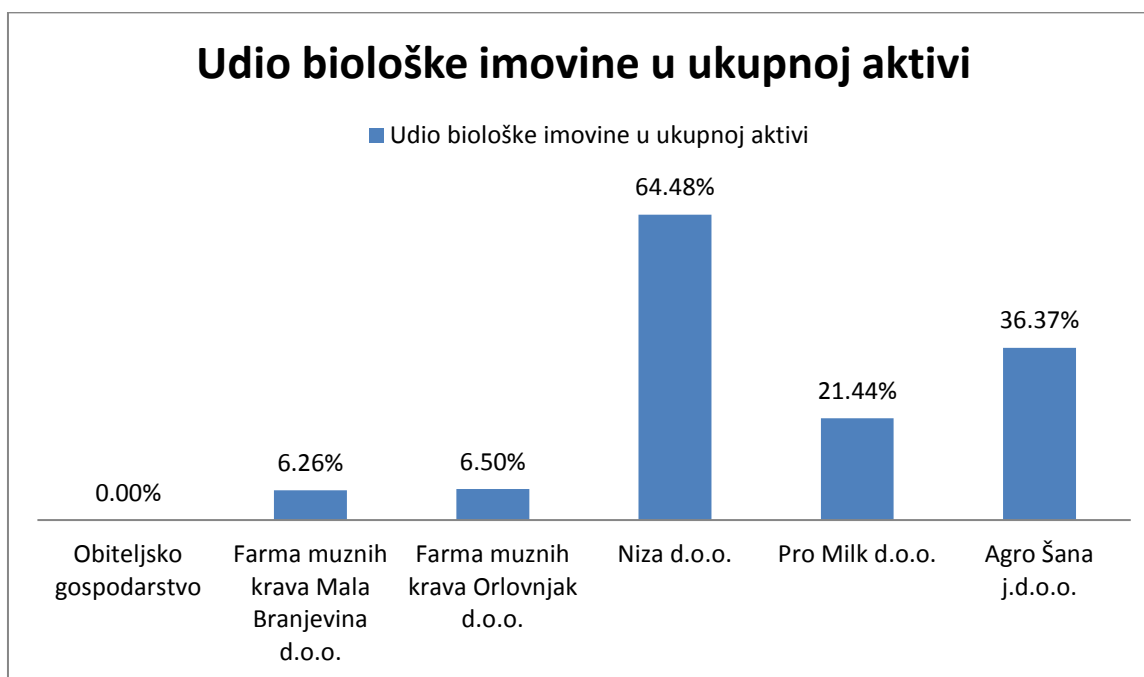
izvješća za navedenu godinu, može se primjetiti kako mali broj poduzeća iskaže zasebno biološku imovinu od dugotrajne materijalne imovine.

Interes je iskazan prema mliječnoj industriji budući da je to osjetljiva grana industrije u kojoj svakodnevno pada cijena mlijeka. A time i sama profitabilnost bavljenja takvom djelatnošću. Brojna su mikro, mala i srednja gospodarstva koja se trude opstati na tržištu na kojemu ne mogu sami odrediti cijene već se pokoravaju onima na tržištu. Sudeći po broju djelatnika, mikro i mala poduzeća ne zapošljavaju značajan broj radnika, za razliku od srednjih poduzeća.

Za primjer je uzeto i poduzeće Mliječno govedarstvo Klisa koje se 2019. godine nalazilo u predstečajnoj nagodbi. To nije pisano pravilo, bilo koje poduzeće bez obzira na svoju djelatnost može rasti na tržištu, a može i propasti u kratkom, srednjem ili dugom roku.

Uglavnom, poduzeća koja se bave proizvodnjom mlijeka, ujedno šire svoju djelatnost na uzgoj muznih krava, preradu mlijeka u mliječne proizvode kako bi proširili svoju djelatnost i osigurali svoje mjesto među konkurencijom. Držanje biološke imovine i općenito bavljenje poljoprivrednom djelatnošću može biti itekako rizičan posao. Biološka imovina može biti podložna bolestima specifičnima za određene životinje, nepovoljnim vremenskim uvjetima te drugim mogućim rizicima.

Slika 3.7. Udio biološke imovine u ukupnoj aktivi za 2019. godinu



Izvor: Izrada autora prema financijskim izvješćima navedenih poduzeća za 2019. godinu, FINA

Promatrajući iskazivanje biološke imovine u financijskih izvješćima, ta informacija nije dostupna u svakom izvješću koje je dostupno javnosti za proučavanje i informiranje. Graf iskazuje

udio biološke imovine u ukupnoj aktivi za određena poduzeća poput Nize d.o.o., Pro Milk d.o.o., Agro Šana j.d.o.o. i dr. kao što je vidljivo na slici 3.7..

U bilanci poduzeća Niza d.o.o., biološka imovina čini čak 64,48 % što je čini kao itekako značajnom stavkom dugotrajne materijalne imovine. Prate je Agro Šana j.d.o.o. s 36,37 % te Pro Milk d.o.o. s 21,44 %. Za njih, njihova biološka imovina je važna, no i osjetljiva imovina koju je potrebno zaštititi od prirodnih utjecaja prirode. Njihovo poslovanje može biti itekako rizično, no zasada nižu poslovne uspjehe i jednog dana možda prerastu u sljedeću razinu veličine poduzeća te konkuriraju Meggleu, Dukatu, Z bregovu i drugima.

Biološka imovina ne čini značajan udio aktive poduzeća Farma muznih krava Mala Branjevina d.o.o. (6,26 %) i Farma muznih krava Orlovnjak d.o.o. (6,50 %), a kada je u pitanju Obiteljsko gospodarstvo, postotak biološke imovine je gotovo beznačajan.

Udio biološke imovine razlikuje se od poduzeća do poduzeća, kao i dostupnost podatka vrijednosti biološke imovine za javnost koja se želi informirati. Promatrajući korelaciju između veličine poduzeća i vrijednosti biološke imovine, mikro poduzeća su imala značajniji postotak biološke imovine u svojoj aktivi – Niza d.o.o. te Agro Šana j.d.o.o.. Poduzeća koja po kriterijima spadaju u mala poduzeća iskazuju manji postotak biološke imovine u odnosu na njihovu aktivu. Na temelju promatranih poduzeća, moglo bi se utvrditi kako postotak biološke imovine opada kako veličina poduzeća raste, no da bi taj podatak bio točniji, trebalo bi uzeti u obzir nekoliko stotina poljoprivrednih poduzeća diljem Hrvatske te ih analizirati. Kako raste veličina poduzeća, tako se širi i raspon djelatnosti kojom se poduzeća bave upravo s ciljem da osiguraju svoje mjesto na tržištu i razvijaju se.

4. ANALIZA RAČUNOVODSTVENOG TRETMANA BIOLOŠKE IMOVINE PREMA RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA MALA I SREDNJA PODUZEĆA

U 4. poglavlju ovog rada, cilj je analizirati priznavanje, mjerenje i prestanak priznavanja biološke imovine prema MRS 41 – Poljoprivreda te prema HSFI 17 – Poljoprivreda. Svrha analize jest uvidjeti postoje li razlike u utvrđivanju vrijednosti ovisno o računovodstvenom standardu koji se koristi za priznavanje i mjerenje biološke imovine.

Zatim, važno je dotaknuti se uloge i utjecaja državnih potpora na razvoj mikro, malih i srednjih poduzeća koja se bave poljoprivrednom djelatnošću.

Na primjerima će se prikazati računovodstveni tretman biološke imovine prema MRS 41 te HSFI 17 te na kraju usporediti dva navedena računovodstvena standarda. Temelj usporedbe jest istaknuti sličnosti i razlike u definiranju pojma biološke imovine, te uvidjeti postoje li razlike definiranja kriterija priznavanja i mjerenja biološke imovine prema MRS 41 i HSFI 17.

U zadnjem potpoglavlju, donosi se analiza postojećeg stanja i izazovi s kojima se susreću poljoprivredna poduzeća. Nakon utvrđene analize i ustanovljenih izazova, predlažu se moguća unaprijeđenja u svezi računovodstvenog tretmana biološke imovine.

4.1. PRIZNAVANJE I VREDNOVANJE BIOLOŠKE IMOVINE PREMA MEĐUNARODNOM RAČUNOVODSTVENOM STANDARDU 41 - POLJOPRIVREDA

Svrha Međunarodnog računovodstvenog standarda 41 – Poljoprivreda jest propisati računovodstveni postupak i objavljivanje u vezi s poljoprivrednom djelatnošću.⁷⁹ „Njegovo područje primjene su stavke⁸⁰:

- biološke imovine, osim za plodonosne biljke
- poljoprivrednih proizvoda u trenutku žetve ili berbe

⁷⁹ Europski parlament i Vijeće (2019) *Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP)* [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.], str. 476

⁸⁰ Ibid., str. 476

- državne potpore vezane uz poljoprivrednu djelatnost, no ne i državne potpore vezane uz plodonosne biljke.

Zatim, važno je utvrditi pojmove poljoprivredne aktivnosti, žetve/berbe, biološke preobrazbe te vrste učinaka biološke preobrazbe. „Poljoprivredna aktivnost/djelatnost jest proces u kojem subjekt upravlja:

- biološkim pretvaranjem i žetvom biološke imovine za prodaju ili
- biološkim pretvaranjem u poljoprivredni proizvod ili u dodatnu biološku imovinu⁸¹.

Nadalje, poljoprivrednom djelatnošću smatraju se razne aktivnosti poput uzgoja stoke, šumarstva, uzgajanje jednogodišnjih i višegodišnjih usjeva, obrađivanje voćnjaka, akvakultura i druge aktivnosti.⁸²

„Žetva ili berba jest proces odvajanja biološke imovine i proizvoda, a moguć je i prestanak životnog procesa neke biološke imovine. Biološka transformacija ili preobrazba obuhvaća više procesa poput rasta, propadanja, proizvodnje i razmnožavanja biološke imovine te biološka preobrazba može rezultirati kvalitativnim i kvantitativnim promjenama biološke imovine.“⁸³

„Biološka transformacija/preobrazba može rezultirati sa sljedećim vrstama učinaka⁸⁴:

1. rast imovine (povećanje količine (kvantitete) ili poboljšanje kakvoće (kvalitete) životinje ili biljke)
2. propadanje imovine (smanjenje količine (kvantitete) ili pogoršanje kakvoće (kvalitete) životinje ili biljke)
3. razmnožavanje imovine (stvaranje dodatnih živih životinja ili biljaka)
4. proizvodnja poljoprivrednih proizvoda, npr. guma, listići čaja, vuna i mlijeko.

Biološka imovina može se razvrstati na zrele i nezrele biološke imovine. Zrela biološka imovina ima obilježja da je imovina spremna za žetvu/berbu ili da je spremna za redovite žetve/berbe. Nezrela biološka imovina ne ispunjava uvjete za berbu, no očekuje se da će ispunjavati uvjete i donositi ekonomsku korist u budućem razdoblju.⁸⁵

⁸¹ IFRS Foundation (2014) *Međunarodni računovodstveni standard 41 – Poljoprivreda*, Bruxelles: IFRS, str. 2

⁸² Ibid., str. 3

⁸³ Ibid., str. 3

⁸⁴ Ibid., str. 4

⁸⁵ Europski parlament i Vijeće (2019) *Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP)* [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.], str. 483

4.1.1. Priznavanje, mjerenje i prestanak priznavanja biološke imovine

Josipa Mrša pojašnjava kako⁸⁶ poduzeće priznaje biološku imovinu i poljoprivredne proizvode pod tri uvjeta:

- a) poduzeće vrši nadzor i kontrolira imovinu kao posljedicu prošlih događaja
- b) očekuje se pritjecanje buduće ekonomske koristi povezane s kontroliranom imovinom u poduzeće
- c) ako je moguće pouzdano izmjeriti fer vrijednost ili trošak nabave.

Radi daljnjeg razumijevanja, pojam fer vrijednosti obuhvaća cijenu „koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja.“⁸⁷

Pod uvjetom „a)“ kontrola biološke imovine može se dokazati kroz pravno vlasništvo stoke, žigosanjem, brendiranjem ili drugim značajnim fizičkim obilježjima. Biološka imovina za mjerenje će koristiti inicijalno priznavanje, a za kraj obračunskog razdoblja po fer vrijednosti od koje su oduzeti troškovi prodaje. No, to je pod uvjetom da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.⁸⁸

Prema MRS 41, fer vrijednost za biološku imovinu može se odrediti prema više kriterija⁸⁹:

1. „cijeni biološke imovine na aktivnom tržištu,
2. zadnjoj cijeni s tržišta uz pretpostavku da nije bilo značajnih promjena između datuma transakcije i datuma bilance,
3. tržišnoj cijeni za sličnu imovinu s prilagodbama koje odražavaju razlike,
4. sektor najboljeg usporednog mjerenja,
5. sadašnja vrijednost budućih neto novčanih tokova imovine diskontiranih uz tekuću tržišnu stopu.“

U slučaju inicijalnog mjerenja, kada nije moguće utvrditi fer vrijednost, biološka imovina se mjeri po troškovima nabave koja je smanjena za akumuliranu amortizaciju.⁹⁰ U tablici 16.. prikazane su godišnje amortizacijske stope za biološku imovinu.

⁸⁶ Mrša, J. (2013) *Poljoprivreda – revidirani MRS 41*, Zagreb, Računovodstvo, revizija i financije, str. 135

⁸⁷ Europski parlament i Vijeće (2019) *Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP)* [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.], str. 479

⁸⁸ Mrša, J., (2013), *Poljoprivreda – revidirani MRS 41*, Zagreb, Računovodstvo, revizija i financije, str. 135

⁸⁹ Mamić Sačec, I., i Sever, I., (2013) *Primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja – Studije slučaja*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 200

Tablica 16. Pregled godišnjih (porezno priznatih) amortizacijskih stopa

Računska skupina	Grupe dugotrajne imovine	Vijek trajanja (godine)	Godišnja amortizacijska stopa	Podvostručena amortizacijska stopa
04	Biološka imovina – višegodišnji nasadi	10	10 %	20 %
	Biološka imovina – osnovno stado	5	20 %	40 %

Izvor: Stručne informacije, RRI F (2019.), 74.

Ono što je važno imati na umu jest da biološka imovina je u većini slučajeva fizički povezana sa zemljištem kao što je to drveće, tj. šume. U takvom slučaju, ako poduzeće namjerava trgovati sa svojom biološkom imovinom, mora izračunati fer vrijednost za kombiniranu imovinu za to predviđena tržišta. U takvim situacijama, poduzeća će oduzeti vrijednost zemljišta kako bi došli do fer vrijednosti same biološke imovine.⁹¹

Trenutak u kojem se biološka imovina prestaje priznavati jest trenutak u kojem imovina prestane ispunjavati kriterije koji su navedeni na početku potpoglavlja 4.1.1. *Priznavanje, mjerenje i prestanak priznavanja biološke imovine.*

4.1.2. Uloga i utjecaj državnih potpora na razvitak malog gospodarstva

Uloga državne potpore za poslovnu aktivnost jest potaknuti razvitak poslovanja te poduzetničku aktivnost unutar granica države kako bi povećala svoju konkurentnost nad ostalim zemljama članicama te potaknula svoj put prema naprednoj, financijski neovisnoj državi.

Državne potpore mogu biti bezuvjetne i uvjetne. Vrednuju se po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje te se priznaju u dobiti ili gubitku. Bezuvjetne državne potpore priznavanju se bez ikakvih uvjeta i to onda kada su postale naplative. Uvjetne državne potpore priznaju se onda kada su određeni uvjeti ispunjeni, npr. ostvarena je određena ekonomska korist iz određene stavke u bilanci, izgrađena je zahtjevana infrastruktura ili aktivno posluje kroz uvjetovani broj godina.⁹²

⁹⁰ Ibid., str. 135

⁹¹ Mrša, J. (2013) *Poljoprivreda – revidirani MRS 41*, Zagreb, Računovodstvo, revizija i financije, str. 136

⁹² Ibid., str. 136

Republika Hrvatska razvila je brojne politike i programe s kojima nastoji potaknuti razvitak malih poduzeća. Dalje u tekstu istaknut će se određeni značajni programi kako bi se dobio uvid u korake koje je poduzela vlast Republike Hrvatske.

Program ruralnog razvoja Republike Hrvatske 2014. – 2020. osigurava potpore za stvaranje novih radnih mjesta i za razvitak poduzetništva u ruralnim područjima. Cilj je potaknuti mlade ljude na prestanak iseljavanja te na uključivanje aktivnog ruralnog stanovništva na oživljavanje poslovne aktivnosti u ruralnim područjima.⁹³

EUROPA 2020. – Europska strategija za pametan, održiv i uključiv rast, pokrenuta još 2010. godine, program je koji se odnosi na sve zemlje članice Europske unije. S ovim programom, ustanovljeno je 5 glavnih ciljeva koje je poželjno ostvariti do 2020. godine. Na zemljama članicama je da na temelju ciljeva osmisle nacionalne reforme te postignu zadane ciljeve do utvrđene godine. Ciljevi su: zaposlenost, istraživanje i razvoj, klimatske promjene, obrazovanje te smanjenje siromaštva.⁹⁴

Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva zadnje je ažuriran 31. 12. 2016. te u Zakonu stoje osnove za razvoj poticajnih mjera za razvoj, restrukturiranje i tržišno prilagođavanje malom gospodarstvu. S ovim Zakonom osnovana je Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije.⁹⁵

Program o poticanja ulaganja u vlasnički kapital inovativnih subjekata malog gospodarstva projekt je Hrvatske agencije za razvoj malog gospodarstva i investicije. Poduzeća koja se prijave na javni poziv, natječu se za mogućnost povećanja vlasničkog kapitala za najmanje 50.000,00 kn.⁹⁶

Zakon o poljoprivredi zadnje je ažuriran 8. 4. 2020. godine. U Zakonu se nabrajaju ciljevi i mjere poljoprivredne politike, osnivanje nacionalnog sustava Codex Alimentarius te zahtjevana kvaliteta hrane za životinje i poljoprivrednih proizvoda. Osim navedenog, dotiču se i organiziranja tržišta poljoprivrednih proizvoda, sprječavanja potencijalnog otpada hrane i dr.⁹⁷

⁹³ Alpeza. M. et al. (2019) *Izveštće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj*, Zagreb: Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva, str. 50.

⁹⁴ Alpeza. M. et al. (2019) *Izveštće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj*, Zagreb: Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva, str. 50.

⁹⁵ Čl. 1. Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva (Narodne Novine, 29/02., 63/07., 53/12., 56/13., 121/16.)

⁹⁶ Čl. 9. Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva (Narodne Novine, 29/02., 63/07., 53/12., 56/13., 121/16.)

⁹⁷ Čl. 1. Zakona o poljoprivredi (Narodne Novine, 118/18., 42/20.)

4.1.3. Primjeri računovodstvenog tretmana biološke imovine prema MRS 41

Sljedeći primjer preuzet je iz RRiF-a⁹⁸ kako bi se prikazalo računovodstveno ulaganje u podizanje voćnjaka kada se kupnja biološka imovina evidentira po troškovima nabave.

„Društvo Toni d.o.o. obveznik je PDV-a i registrirano je za obavljanje poljoprivredne djelatnosti. Ima u vlasništvu 2 ha poljoprivrednog zemljišta, čija je nabavna vrijednost 40.000,00 kn na kojemu podiže voćnjak.

U 1. godini ulaganja nastali su sljedeći troškovi ulaganja:

1. Primljen je račun za nabavu sadnica trešanja na svotu od 36.160,00 kn (neto 32.000,00 kn + PDV 13 % 4.160,00 kn).
2. Primljen je račun za nabavu umjetnoga gnojiva i staljnjaka na ukupnu svotu od 11.300,00 kn (neto 10.000,00 kn + PDV 13 % 1.300,00 kn).
3. Obračunana je amortizacija traktora za rad traktora po stopi od 20 % godišnje. Nabavna vrijednost traktora je 300.000,00 kn (akumulirana amortizacija je 100.000,00 kn, a knjigovodstvena vrijednost je 200.000,00 kn). Traktor je radio 300 sati u toj godini. Od toga je na pripremi tla za podizanje voćnjak i ostalim radovima vezanim uz nasad u 1. godini radio 100 sati, što ukupno predstavlja trošak amortizacije koji su uključuje u vrijednost voćnjaka u svoti od 20.000,00 kn.

Izračun: trošak amortizacije traktora po radnom satu:

$300.000,00 \times 20\% = 60.000,00 \text{ kn}; 60.000,00 / 300 \text{ sati} = 200,00 \text{ kn po satu}$

voćnjak: $100 \text{ sati} \times 200,00 \text{ kn} = 20.000,00 \text{ kn}$

4. Obračunana je amortizacija ostalih poljoprivrednih strojeva (freze, prskalice, pluga i sl.) koji su radili na pripremi tla i podizanju voćnjaka prema radnim satima ukupno u svoti od 5.000,00 kn.
5. Primljeni su računi za gorivo – plavi dizel na ukupnu svotu od 5.000,00 kn s uračunanim PDV-om (neto 4.000,00 kn + PDV 25 % 1.000,00 kn) koji se odnose na podizanje nasada voćnjaka.
6. Troškovi bruto-plaća radnika koji su radili na pripremi tla i podizanju nasada utvrđeni su u svoti od 15.000,00 kn (prema radnim satima rada na pojedinim kulturama).

U 2. godini ulaganja nastali su sljedeći troškovi ulaganja:

⁹⁸ Cirkveni Filipović, T. (2017) Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 50

1. Primljeni su računi za nabavu umjetnoga gnojiva na ukupnu svotu od 2.260,00 (neto 2.000,00 kn + PDV 13 % 260,00 kn).
2. Obračunana je amortizacija traktora i poljoprivrednih strojeva (freze, prskalice, kosilice) koji su radili na održavanju nasada prema radnim satima ukupno u svoti od 10.000,00 kn.
3. Troškovi bruto-plaća radnika koji su radili na održavanju nasada utvrđeni su u svoti od 15.000,00 kn (prema radnim satima rada na pojedinim kulturama).
4. Primljeni su računi za gorivo za strojeve na ukupnu svotu od 3.750,00 kn (neto 3.000,00 kn + PDV 25 % 750,00 kn).
5. Primljen je račun za zaštitna sredstva u svoti od 1.130,00 kn (neto 1.000,00 kn + PDV 13 % 130,00 kn)

U 3. godini voćnjak je stavljen u uporabu jer je ostvaren prvi komercijalni plod.“⁹⁹

⁹⁹ Cirkveni Filipović, T. (2017) Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 50

Tablica 17. Računovodstveno praćenje ulaganja u višegodišnji nasad koji se vodi prema troškovima nabave

Red. Br.	OPIS	RAČUN	SVOTA	
			DUGUJE	POTRAŽUJE
So	Poljoprivredno zemljište u pripremi <i>Početno stanje</i>	02700	40.000,00	
1. godina ulaganja				
1.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Pretporez po ulaznim računima – 13 % Dobavljači dobara	04700 140011 2200	32.000,00 4.160,00	36.160,00
2.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Pretporez po ulaznim računima – 13 % Dobavljači dobara	04700 140011 2200	10.000,00 1.300,00	11.300,00
3. i 4.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Prihodi s osnove uporabe vlastitih proizvoda i usluga za investicije	04700 7550	25.000,00	25.000,00
5.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Pretporez po ulaznim računima – 25 % Dobavljači dobara	04700 140012 2200	4.000,00 1.000,00	5.000,00
6.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Prihodi s osnove uporabe vlastitih proizvoda i usluga za investicije	04700 7550	15.000,00	15.000,00
2. godina ulaganja				
1.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Pretporez po ulaznim računima – 13 % Dobavljači dobara	04700 140011 2200	2.000,00 260,00	2.260,00
2.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Prihodi s osnove uporabe vlastitih proizvoda i usluga za investicije	04700 7550	10.000,00	10.000,00
3.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Prihodi s osnove uporabe vlastitih proizvoda i usluga za investicije	04700 7550	15.000,00	15.000,00
4.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Pretporez po ulaznim računima – 25 % Dobavljači dobara	04700 140012 2200	3.000,00 750,00	3.750,00
5.	Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak Pretporez po ulaznim računima – 13 % Dobavljači dobara	04700 14011	1.000,00 130,00	1.130,00
3. godina ulaganja				
1.	Voćnjak Višegodišnji nasadi u pripremi – voćnjak	0400 04700	117.000,00	117.000,00
2.	Poljoprivredno zemljište Poljoprivredno zemljište u pripremi	0201 02700	40.000,00	40.000,00

Izvor: Cirkveni Filipović, T., RRIF (2017); 50

Društvo Toni vodi *ulaganje u višegodišnje nasade* na kontu 0470 do trenutka davanja prvih plodova za daljnju biološku transformaciju ili prodaju. U slučaju kada se višegodišnji

nasad vrednuje prema trošku nabave, postoji obveza kapitalizacije troškova posudbe ako se primjenjuju MSFI, dok obveznici HSFI-ja mogu birati hoće li kapitalizirati troškove posudbe ili ne. U slučaju fer vrijednosti, ta obveza je isključena.¹⁰⁰

U ovom primjeru, u vrijednost voćnjaka uključeni su svi troškovi izravno povezani uz njegovo podizanje (troškovi sadnje, troškovi održavanja). Obračun amortizacije kreće u onom trenutku kada se voćnjak stavi u uporabu. No, treba imati na umu da svako ulaganje treba prikazati kao zasebno imovinsko sredstvo te zasebno amortizirati, no radije pojednostavljena primjera, obračun je prikazan zbirno.

Naredni primjer prikazuje računovodstveno praćenje ulaganja u proizvodnju voća koje se evidentira prema fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje¹⁰¹.

„Društvo Toni d.o.o. obveznik je PDV-a i registrirano je za obavljanje poljoprivredne djelatnosti. Ima u vlasništvu 2 ha poljoprivrednog zemljišta čija je nabavna vrijednost 40.000,00 kn na kojemu je podiglo voćnjak trešanja. Nabavna je vrijednost voćnjaka 117.000,00 kn. U trećoj godini voćnjak počinje davati prve komercijalne plodove i toj godini počinje obračun amortizacije te imovine.

U tijeku 3. godine ulaganja nastali su sljedeći troškovi:

1. Primljen je račun za nabavu umjetnoga gnojiva na ukupnu svotu od 1.695,00 kn (neto 1.500,00 kn + PDV 13 % 195,00 kn).
2. Primljen je račun za nabavu zaštitnih sredstava na ukupnu svotu 9.040,00 kn (neto 8.000,00 kn + PDV 13 % 1.040,00 kn).
3. Primljen je račun za nabavu metalnih stupova i žice na ukupnu svotu od 31.250,00 kn (neto 25.000,00 kn + PDV 25% 6.250,00 kn) koji su odmah po nabavi stavljeni u uporabu.
4. Troškovi bruto-plaća radnika koji su radili na održavanju nasada i berbi trešanja utvrđeni su u svoti od 20.000,00 kn (prema radnim satima rada na pojedinim kulturama).
5. Primljen je račun za gorivo plavi dizel na ukupnu svotu od 1.000,00 kn s uračunanim PDV-om (neto 800,00 kn + PDV 25 % 200,00 kn) koji se odnose na radove u voćnjaku.
6. Obračunana je amortizacija nasada po stopi od 5 % godišnje odnosno u svoti od 5.850,00 kn (117.000,00 × 5 %).
7. Obračunana je amortizacija traktora i poljoprivrednih strojeva (freze, prskalice, kosilice i sl.) koji su radili održavanju nasada prema radnim satima⁶ ukupno u svoti 10.000,00 kn.

¹⁰⁰ Cirkveni Filipović, T. (2017), Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 49

¹⁰¹ Cirkveni Filipović, T. (2017), Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 50

8. Ubrano je 3.000,00 kg trešanja. Troškovi proizvodnje utvrđeni su u svoti 46.150,00 kn. Fer vrijednost ubranih trešanja je 25,00 kn po kg odnosno ukupna vrijednost je 75.000,00 kn. Obavlja se uskladištenje navedenih trešanja.
9. Kupcu je prodano 3.000 kg trešanja, za što je izdan račun na svotu od 93.750,00 kn s uračunanim PDV-om.
10. Obavljeno je razduženje zaliha prodanih trešanja.¹⁰²

Tablica 18. Ulaganja u proizvodnju voća

Red. Br.	OPIS	RAČUN	SVOTA	
			DUGUJE	POTRAŽUJE
So	Poljoprivredno zemljište	0201	40.000,00	
	Voćnjak	0400	117.000,00	
1.	Troškovi sirovina i materijala – umjetno gnojivo	40001 140011	8.000,00 1.040,00	
	Pretporez po ulaznim računima 13%	2200		9.040,00
	Dobavljači dobara			
	Troškovi sirovina i materijala – zaštitna sredstva	40001 140011	8.000,00 1.040,00	
2.	Pretporez po ulaznim računima 13%	2200		9.040,00
	Dobavljači dobara			
3.	Stupovi za voćnjak	02380	25.000,00	
	Pretporez po ulaznim računima – 25 %	140012	6.250,00	
	Dobavljači dobara	2200		31.250,00
4.	Troškovi bruto plaća	420 – 423	20.000,00	
	Obveze s osnove plaća	23, 24		20.000,00
5.	Trošak goriva za poljoprivredne strojeve	4063	800,00	
	Pretporez po ulaznim računima 25 %	140012	200,00	
	Dobavljači dobara	2200		1.000,00
	Amortizacija voćnjaka	435	5.850,00	
6.	Akumulirana amortizacija voćnjaka	0490		5.850,00
	Amortizacija poljoprivrednih strojeva	43120	10.000,00	
7.	Akumulirana amortizacija poljoprivrednih strojeva	0391		10.000,00
	Proizvodnja u tijeku – trešnje	6001	46.150,00	
8.	Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga	490		46.150,00
	Zalihe gotovih proizvoda – trešnje	6300	75.000,00	
8a.	Proizvodnja u tijeku – trešnje	6001		46.150,00
	Dobitci od procjene poljop. proizvoda	7872		28.850,00
	Potraživanja od kupaca	120	93.750,00	
9.	Obveza za PDV – 25%	240012		18.750,00
	Prihod od prodaje proizvoda	7500		75.000,00
10.	Trošak zaliha prodanih proizvoda	700	75.000,00	
	Zalihe gotovih proizvoda - trešnje	6300		75.000,00

Izvor: Cirkveni Filipović, T., RRIF (2017.); 53

¹⁰² Cirkveni Filipović, T. (2017), Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 50

Poljoprivredni proizvodi poput voća u ovom primjeru, početno se i naknadno priznavaju prema fer vrijednosti smanjenoj za troškove do točke prodaje, budući da postoji tržište na kojem je određena cijena za takve poljoprivredne proizvode (17.10. HSFI-ja 17 i 13. MRS-a 41).

Svi troškovi proizvodnje i održavanja voćnjaka izravno su povezani u cijenu poljoprivrednih proizvoda. Troškovi proizvodnje voća koji uključuju i troškove održavanja voćnjaka iznose 46.150,00 kn, no početna vrijednost voća evidentirana je u vrijednosti od 75.000,00 kn (fer vrijednost smanjena za troškove prodaje). Utvrđena razlika čini priznati prihod od procjene fer vrijednosti voća.¹⁰³

Za zaključiti je da ulaganja u višegodišnje nasade treba evidentirati prema trošku nabave, a ne po fer vrijednosti u trenutnim tržišnim uvjetima jer je zahtjevno procijeniti fer vrijednost višegodišnjih nasada, a da ujedno bude i pouzdano.¹⁰⁴

4.2. PRIZNAVANJE I VREDNOVANJE BIOLOŠKE IMOVINE PREMA HRVATSKOM STANDARDU FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 17 – POLJOPRIVREDA

Odbor za standarde financijskog izvještavanja 27. srpnja 2015. godine, donosi odluku o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja kako bi olakšali računovodstveno tretiranje poslovnih događaja mikro, malim i srednjim poduzećima.

Hrvatski računovodstveni standard 17 – Poljoprivreda (HSFI 17) bavi se računovodstvenim postupkom vezanim uz biološku imovinu i poljoprivredne proizvode. Kao MRS 41, HSFI 17 obuhvaća poljoprivredne proizvode do točke ubiranja plodova. HSFI-om 17 utvrđeno je mjerenje, priznavanje te prestanak priznavanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda.¹⁰⁵

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja u skladu su s Direktivom 2013/34/EU te stvarani su u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima. Sadržaj HSFI-ja dostupan je u Narodnim Novinama, broj 86/15 te obvezuje poduzetnike na primjenu HSFI-ja od 1. siječnja 2016. godine.

¹⁰³ Cirkveni Filipović, T. (2017) Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 53

¹⁰⁴ Cirkveni Filipović, T. (2017) Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 54

¹⁰⁵ Odbor za standarde financijskog izvještavanja (2015) *Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja*, Narodne novine d.d. str. 108

4.2.1. Priznavanje, mjerenje i prestanak priznavanja biološke imovine

Biološka imovina priznat će se u financijskim izvještajima pod 3 uvjeta¹⁰⁶:

- a) poduzeće ima kontrolu nad biološkom imovinom
- b) postoji sigurna vjerojatnost da će u poduzeće pritjecati buduće ekonomske koristi kao posljedica držanja i trgovanja biološkom imovinom
- c) fer vrijednost ili trošak nabave biološke imovine može se pouzdano izmjeriti.

Nakon početnog priznavanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda, poduzeće mjeri vrijednost biološke imovine na početku svakog obračunskog razdoblja koristeći fer vrijednost. U tom slučaju, od fer vrijednosti se oduzimaju troškovi do točke prodaje biološke imovine. Ako se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti, poduzeće će od troška nabave oduzeti ispravak vrijednosti biološke imovine akumuliran kroz prijašnja obračunska razdoblja. A prihodi ili rashodi nastali kao posljedica promjene fer vrijednosti priznat će se u računu dobiti i gubitka u razdoblju kojem su nastali. No, spomenuta imovina tretira se po HSFI 17 do trenutka ubiranja plodova s biološke imovine. Tada ubrani plodovi postaju zalihe te se nadalje prati HSFI 10 – Zalihe¹⁰⁷.

HSFI 17, u nastavku objašnjava koji su troškovi uključeni u troškove do točke prodaje – prijevozni troškovi, naknade brokerima i dilerima, pristojbe nadzornim organizacijama i burzama roba, porezi i carine.¹⁰⁸

Tablica 19. Priznavanje državne potpore s obzirom na način mjerenja vrijednosti biološke imovine

Državna potpora	Mjerenje biološke imovine	Priznavanje
Neuvjetovana potpora	Po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje	Prihod u RDG
Uvjetovana potpora	Po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje	Prihod u RDG kada su svi uvjeti ispunjeni
Državna potpora	Po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjenja imovine	Odgodeni prihod (HSFI 14 i HSFI 6)

Izvor: Izrada autora na temelju <http://www.propisi.hr/print.php?id=13781>

¹⁰⁶ Narodne novine (2015) *Hrvatski standard financijskog izvještavanja: 17. Poljoprivreda* [online]. Zagreb: Narodne Novine d.d., Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=13781> [15. lipnja 2020.]

¹⁰⁷ Ibid. Točka 17.10.

¹⁰⁸ Ibid. Točka 17. 11.

U tablici 19., utvrđeno je da neuvjetovana državna potpora vezana u biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, priznaje kao prihod u računu dobiti i gubitka. Kada je državna potpora uvjetovana, ona će se priznati kao prihod u računu dobiti i gubitka tek onda kada svi uvjeti koje je država zahtjevala budu ispunjeni. Kada se biološka imovina mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjenja imovine, državna potpora tretira se kao odgođeni prihod prema HSFI 14 – Vremenska razgraničenja i HSFI 16 – Prihodi.

Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi prestaju se priznavati u onom trenutku kada spomenuta imovina više ne ispunjava uvjete koji su nabrojani na početku ovog potpoglavlja.

4.2.2. Primjeri računovodstvenog tretmana biološke imovine prema HSFI 17

Sljedeći primjer prikazuje računovodstveno praćenje ulaganja u osnovno stado - koze koje se evidentira prema modelu troška nabave.

„Društvo Kozni d.o.o. obveznik je PDV-a i obavlja djelatnost uzgoja koza i proizvodnje kozjeg mlijeka. Na početku godine društvo ima u osnovnom stadu 100 koza prosječne težine 75 kg, čija je ukupna nabavna vrijednost 75.000,00 kn (10,00 kn po kg), a akumulirana amortizacija 30.000,00 kn. Osnovno se stado vrednuje prema modelu troška nabave, pri čemu se amortizacija obračunava po stopi od 20 % godišnje odnosno u svoti od 15.000,00 kn.

Tijekom godine ojareno je 150 komada jarića koji su namijenjeni prodaji. Pri jarenju prodajna cijena jarića bila je 200,00 kn po komadu. Tijekom godine proizvedeno je 50.000 litara mlijeka, čija je prosječna prodajna cijena smanjena za troškove do točke prodaje bila 4,00 kn po litri (bez PDV-a).

Ukupni proizvodni troškovi koji se odnose na držanje koza, proizvodnju mlijeka i jariće (troškovi hrane, vitamina, veterinarskih usluga, troškovi izravnog rada i opći troškovi proizvodnje) tijekom godine utvrđeni su u svoti od 160.000,00 kn, dok su neproizvodni troškovi utvrđeni u svoti 20.000,00 kn. Od ukupnih proizvodnih troškova 140.000,00 kn se odnosi na proizvodnju mlijeka, a 20.000,00 kn na proizvodnju jarića.

Tijekom godine prodana je ukupna količina proizvedenog mlijeka, za što su izdani računi na ukupnu svotu od 210.000,00 kn s uračunanin PDV-om po stopi od 5 %. Uz to,

prodano je i svih 150 komada jarića, za što je izdan račun na 37.500,00 kn s uračunanim PDV-om.

U nastavku je prikazano knjiženje uzgoja koza u financijskom knjigovodstvu.¹⁰⁹

Tablica 20. Računovodstveno praćenje ulaganja u osnovno stado - koze

Red. Br.	OPIS	RAČUN	SVOTA	
			DUGUJE	POTRAŽUJE
So	Osnovno stado – koze	0410	75.000,00	
	Akumulirana amortizacija osnovnog stada	0491		30.000,00
1.	Proizvodnja u tijeku – mlijeko	6001	140.000,00	
	Proizvodnja u tijeku – jarići	6002	20.000,00	
	Raspored troškova za obračun proizvodnje	490		160.000,00
2.	Troškovi uprave, prodaje i administracije	720	20.000,00	
	Raspored troškova za pokriće upravnih, administrativnih, prodajnih i drugih troškova			20.000,00
3.	Gotovi proizvodi – mlijeko	6300	200.000,00	
	Životinje u tovu	6201	30.000,00	
	Proizvodnja u tijeku – mlijeko	6001		140.000,00
	Proizvodnja u tijeku – jarići	6002		20.000,00
	Dobitci od procjene poljoprivrednih proizvoda	7872		60.000,00
		7871		10.000,00
	Dobitci od procjene biološke imovine			
4.	Potraživanja od kupaca	1200	210.000,00	
	Obveza za PDV – 5 %	240010		10.000,00
	Prihodi od prodaje proizvoda	7500		200.000,00
5.	Trošak zaliha prodanih proizvoda	700	200.000,00	
	Gotovi proizvodi - mlijeko	6300		200.000,00
6.	Potraživanja od kupaca	1200	37.500,00	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		7.500,00
	Prihodi od prodaje proizvoda	7500		30.000,00
7.	Trošak zaliha prodanih proizvoda	700	30.000,00	
	Životinje u tovu	6201		30.000,00

Izvor: Cirkveni Filipović, T., RRIF (2017.); 31

Ulaganje u osnovno stado predstavlja ulaganje u dugotrajnu biološku imovinu. Ta ulaganja evidentiraju se po troškovima proizvodnje jer zbog mogućnosti biološke transformacije, zahtjevno je odrediti vrijednost osnovnog stada. No, kod utvrđivanja vrijednosti pomlatka (biološke imovine životinjskog podrijetla), u ovom slučaju, jarića

¹⁰⁹ Cirkveni Filipović, T. (2017) Računovodstvo ulaganja u osnovno stado, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 31

moгуće je odrediti fer vrijednost prema posljednjim cijenama na tržištu jer ne postoji burza s utvrđenim cijenama životinja te ta cijena konstantno varira.¹¹⁰

I u ovom slučaju, troškovi proizvodnje kao što su stočna hrana, troškovi uzgoja te veterinarski troškovi, uključeni su u vrijednost stada, tj. mlijeka i jarića. Cijena mlijeka utvrđena je prema fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje što dovodi do priznatih prihoda zbog razlike fer vrijednosti mlijeka te troškova proizvodnje. A cijena jarića isto je utvrđena prema fer vrijednosti budući da je poznata cijena jarića na tržištu te poduzeće ostvaruje prihod od utvrđivanja fer vrijednosti jarića u odnosu na troškove proizvodnje. U trenutku kada su jarići i mlijeko prodani, poduzeće priznaje prihode od prodaje po tržišnim cijenama te razdužuju zalihe po utvrđenoj fer vrijednosti.¹¹¹

Sljedećim sažetim primjerom prikazuje se postupak računovodstvenog tretmana zaprimanja državne potpore za držanje biološke imovine životinjskog podrijetla – koza.

„Društvo Moni d.o.o. ostvarilo je pravo na potporu za 2017. godinu za držanje koza u svoti od 10.000,00 kn. Potpora je isplaćena na transakcijski račun.“

Tablica 21. Evidentiranje državne potpore za držanje koza

Red. Br.	OPIS	RAČUN	SVOTA	
			DUGUJE	POTRAŽUJE
1.	Potraživanja za državne potpore	153	30.000,00	
	Prihod od državnih potpora	786		30.000,00
2.	Transakcijski račun	100	30.000,00	
	Potraživanja za državne potpore	153		30.000,00

Izvor: Cirkveni Filipović, T., RRIF (2017.); 33

Državna potpora priznata je kao prihod u obračunskom razdoblju u kojem su nastali troškovi vezani za držanje biološke imovine – koza.

Za zaključiti je, u slučaju evidentiranja biološke imovine životinjskog podrijetla, da se osnovno stado evidentira prema troškovima proizvodnje jer nepouzđano je odrediti vrijednost osnovnog stada prema fer vrijednosti. No, ta izjava se ne odnosi na pomladak budući da je njih moguće evidentirati po fer vrijednosti, tj. po tržišnoj vrijednosti u zadanom trenutku.¹¹²

¹¹⁰ Ibid., str. 31

¹¹¹ Ibid., str. 32

¹¹² Cirkveni Filipović, T. (2017) Računovodstvo ulaganja u osnovno stado, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, str. 34

4.3. USPOREDBA RAČUNOVODSTVENOG TRETMANA BIOLOŠKE IMOVINE PREMA MEĐUNARODNIM I NACIONALNIM RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA MALA I SREDNJA PODUZEĆA

Nakon utvrđivanja i analiziranja MRS-a 41 i HSFI-a 17, cilj je usporediti dva navedena standarda te spoznati postoje li razlike u korištenju pojmova i klasifikacije biološke imovine. Zatim, postoje li razlike kriterija priznavanja, mjerenja i prestanka priznavanja biološke imovine te ako postoje, kako to utječe na financijske izvještaje i poslovni rezultat malih i srednjih poduzeća.

Važno je utvrditi trenutno stanje poslovanja malih i srednjih poduzeća te trenutne izazove s kojima se nose mala poduzeća u računovodstvenom smislu. Koja su moguća rješenja i prijedlozi za olakšavanje računovodstvenog praćenja poslovanja malih i srednjih poduzeća kada je u pitanju biološka imovina.

U narednim potpoglavljima, navedena pitanja će se analizirati.

4.3.1. Usporedna analiza pojma i klasifikacija biološke imovine prema MRS 41 i HSFI 17

MRS 41 najjednostavnije navodi, „Biološka imovina je živa životinja ili biljka“.

HSFI 17 navodi biološku imovinu kao „imovinu koja obuhvaća životinje i biljke, i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo.“ U tom smislu, HSFI 17 malo detaljnije objašnjava što se smatra biološkom imovinom, no to su i dalje jednostavni izrazi za tako širok pojam. Nadalje, MRS 41 radi podjelu na biološku imovinu, poljoprivredne proizvode i proizvode koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe te se ti proizvodi ne smatraju biološkom imovinom. Tablica je prikazana u poglavlju *3.1. DEFINICIJA I KATEGORIZACIJA BIOLOŠKE IMOVINE* ovog rada. HSFI 17 ne prikazuje tablicu kategorizacije biološke imovine.

Nadalje, MRS 41 objašnjava poljoprivredni proizvod kao „ubrani (sakupljeni) proizvod biološke imovine subjekta.“ te u spomenutoj tablici prikazuje primjere poljoprivrednog proizvoda. HSFI 17 kaže da poljoprivredni proizvodi su „proizvodi biološke imovine kao, primjerice: debla, vuna, mlijeko, voće i slično.“. U terminima pojmova, HSFI 17

i MRS 41 ne razlikuju se uvelike po svojim pojašnjenjima te je vidljivo da je HSFI 17 baziran prema MRS 41. Po pitanju detaljnosti, standardi bi mogli napraviti detaljniji pregled biološke imovine, što ulazi u biološku imovinu jer ima znatno više oblika osnovnog stada, višegodišnjih nasada i voća u prirodi.

MRS 41 dodatno kategorizira biološku imovinu na zrelu biološku imovinu i nezrelu biološku imovinu, dok HSFI 17 nema spomena o takvoj kategorizaciji biološke imovine.

4.3.2. Usporedna analiza kriterija priznavanja i mjerenja biološke imovine prema MRS 41 i HSFI 17

Prema promatranim računovodstvenim standardima, u tablici 22., može se uvidjeti kako uvjeti za priznavanje biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda su jednake s nezamjetnim razlikama. MRS 41 spominje riječ „subjekt“, dok HSFI 17 spominje „poduzetnika“. Samo drugačije korištenje termina ne utječe na računovodstveno vođenje u bilo kojem smislu.

Tablica 22. Priznavanje biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda

	MRS 41	HSFI 17
PRIZNAVANJE	Subjekt ima kontrolu nad imovinom kao rezultat prošlih događaja	Poduzetnik ima kontrolu nad ovom imovinom
	Vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi povezane sa tom imovinom pritjecati u subjekt	Vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi vezane za ovu imovinu pritjecati poduzetniku
	Fer vrijednost ili trošak te imovine može pouzdano izmjeriti	Trošak nabave ili fer vrijednost može se pouzdano izmjeriti

Izvor: Izrada autora na temelju dokumenata MRS 41 i HSFI 17

Tablica 22., radi lakšeg razumijevanja, prikazuje kako MRS 41 i HSFI 17 uređuju mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda kada je moguće odrediti fer vrijednost te u trenucima kada nije moguće pouzdano izmjeriti fer vrijednost.

Poljoprivrednim proizvodima moguće je odrediti fer vrijednost koja je umanjena za troškove prodaje, tj. procijenjene troškove do točke prodaje. Kada je u pitanju biološka imovina, ona se može izmjeriti po fer vrijednosti pri početnom i naknadnom mjerenju, no kada se ne može izmjeriti pri početnom mjerenju, onda se mjeri po trošku nabave koji je umanjen za akumuliranu amortizaciju/ispravak vrijednosti. Često se ne može izmjeriti fer

vrijednost jer ne postoji već utvrđena vrijednost određene biološke imovine na trenutnom tržištu.

Tablica 23. Mjerenje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda prema MRS 41 i HSFI 17

MJERENJE	BIOLOŠKA IMOVINA	POLJOPRIVREDNI PROIZVODI
MRS 41	Pri početnom i naknadnom mjerenju po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje	Po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u trenutku berbe/žetve
	Kada nije moguće odrediti na početnom mjerenju – po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrijednosti	
HSFI 17	Početno i za svaki sljedeći datum bilance, po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje	Po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje
	Početno i za svaki sljedeći datum bilance, po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti	

Izvor: Izrada autora na temelju dokumenata MRS 41 i HSFI 17

MRS 41 ne pojašnjava trenutak prestanka priznavanja biološke imovine, osim kod razgraničavanja pojmova biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda i proizvoda koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe, a ne ubrajaju se u biološku imovinu.

HSFI 17 točno određuje da „poduzetnik prestaje priznavati biološku imovinu kada ova imovina prestane ispunjavati kriterije priznavanja iz točke 17.7. ovog Standarda“. Ovom rečenicom se želi dokazati da biološka imovina se više ne tretira kao biološka imovina ako poduzetnik izgubi ili preda kontrolu nad imovinom, ne očekuje pritjecanje buduće ekonomske koristi ili trošak nabave/fer vrijednost se ne može pouzdano utvrditi.

4.3.3. Analiza postojećeg stanja, izazovi i prijedlozi unapređenja u svezi računovodstvenog tretmana biološke imovine

Za poduzetnike koji tek osnivaju svoja poduzeća, može biti krajnje dinamično i zbujujuće kada uvide na koliko uvjeta moraju paziti kako ne bi nenamjerno prekršili zakon ili ugasili svoje poslovanje prije nego što su imali priliku započeti ga.

Danas itekako može biti zahtjevno voditi poduzeće. Potrebno je uskladiti se sa zakonima, računovodstvenim standardima, utvrditi zaštitu na radu te zakonito voditi poslovanje. Na našem tržištu, za malo poduzeće, izrazito je teško probiti se s novim proizvodima kada navedeno poduzeće još razvija svoj „imidž“ te osigurati svoju poziciju na tržištu. Fokusirajući se na računovodstvo, država je nastojala olakšati malim poduzećima tako što im je ponudila Hrvatske standarde financijskog izvještavanja koji su pisani po uzoru na Međunarodne računovodstvene standarde. Uz to, Europska unija i Republika Hrvatska razvijaju razne programe za razvitak mladih poduzeća i brojne bespovratne potpore za razvoj ruralnog područja.

Prema izvješću Grupacije Svjetske banke, *Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i ruralni razvoj*, Hrvatska trenutno nije konkurentna u poljoprivredno-prehrambenom sektoru te uvelike je orijentirana na uvoz dobara. To je velika prepreka i država bi se trebala koncentrirati upravo na jačanje konkurentnosti spomenutog sektora, modernizirati samu proizvodnju i potaknuti inovacije za poslovanje u ruralnim područjima. Primarni sektor je izrazito rizičan sektor koji ovisi o klimatskim promjenama koje mogu dolaziti do ekstremnih razina te je izrazito važno zaštititi poljoprivrednike u slučaju takvih situacija. Cilj je odbaciti stare regulatorne i administrativne propise koji uvelike koče razvitak poljoprivredne djelatnosti te potaknuti ulaganja u mlada poduzeća koja se razvijaju u ruralnim područjima.¹¹³

Najveći izazov s kojim se poljoprivrednici susreću jest upravo pouzdano određivanje fer vrijednosti biološke imovine. Najčešće, pri prvom priznavanju biološke imovine, nemoguće je utvrditi fer vrijednost jer nisu dostupne cijene za određenu biološku imovinu na tržištu ili ako je moguće utvrditi fer vrijednost, lako se može pogriješiti u njenom utvrđivanju.¹¹⁴ Osim što se može odrediti vrijednost po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju te gubitke od umanjenja vrijednosti, trebalo bi razviti zasebno tržište s utvrđenim cijenama za biološku imovinu kako bi se jednostavnije utvrdila vrijednost višegodišnjih nasada i osnovnog stada, kao i jednogodišnjih nasada i ulaganja u biološku imovinu životinjskog podrijetla unutar godine dana.

Sami računovodstveni standardi podosta su jednostavno i šturo pisani. Iako ukupno broje mnogo stranica teksta, sami MRS 41 i HSFI 17 mogli bi detaljnije opisati vrste biološke

¹¹³ Edmeades, S. et al. (2019) *Stanje sektora i analiza javnih izdataka za poljoprivredu i ruralni razvoj*. Zagreb i Bruxelles: Grupacija Svjetske Banke., str. 3

¹¹⁴ Europski parlament i Vijeće (2019) *Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (Tekst značajan za EGP)* [online]. EUR-Lex. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101> [15. lipnja 2020.], str. 481

imovine, kako postupati s biološkom imovinom u izvanrednim situacijama (vremenske nepogode, političke situacije i dr.).

5. ZAKLJUČAK

Nakon sveukupne analize pojma i mjerenja biološke imovine, poslovanja malih i srednjih poduzeća te usporedbe MRS 41 i HSFI 17, sigurno je za zaključiti da nema značajnije razlike u računovodstvenom tretmanu biološke imovine kod malih i srednjih poduzeća prema MRS-u 41 i HSFI 17.

MRS 41 detaljnije razgraničava sam pojam biološke imovine prikazujući primjere biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda te proizvoda koji su rezultat prerade nakon žetve/berbe. No, samo priznavanje, mjerenje i prestanak priznavanja biološke imovine računovodstveno se tretira jednako po MRS 41 kao i po HSFI 17. Dobici ili gubici nastali od promjene cijena po fer vrijednosti između dva datuma vrednovanja se neće razlikovati ovisno o tome koji računovodstveni standard je korišten.

MRS 41 detaljnije opisuje koje informacije poduzetnik mora objaviti u svojim financijskim izvještajima u uvjetima kada ne može odrediti fer vrijednost biološke imovine. Sigurno je za zaključiti kako je HSFI 17 izrađen na temelju MRS 41, no sažetiji je u svojem sadržaju.

Mikro, mala i srednja poduzeća oslobođena su objavljivanja određenih financijskih izvještaja na kraju poslovne godine, dok velika poduzeća imaju obvezu objave svih financijskih izvještaja. Za razvitak malog poduzeća, organiziraju se razni programi koji nude bespovratne poticaje za poticanje poduzetničke aktivnosti. Republika Hrvatska redovito investira u ruralna područja i razvitak novih poljoprivrednih poduzeća kako bi potaknula poduzetništvo u Slavoniji u poslovnom smislu i te vraćanje stanovništva u ruralna područja.

Uviđeno je da je vidljiv pozitivan trend mikro, malih i srednjih poduzeća u rastu financijske efikasnosti kroz 2017. i 2018. godinu. Za nadati se je da će se pozitivan trend nastaviti bez obzira na globalnu pandemiju koja je zadesila svijet početkom 2020. godine ili da je negativan utjecaj sveden na minimalnu razinu.

POPIS LITERATURE

KNJIGE

1. Bego, T. et al. (2017) *Članovi društva, članovi uprave, prokuristi i likvidatori*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije
2. Dečman, N. et al. (2013) *Harmonizacija i standardizacija financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
3. Gulin, D., ur. (2017) *Kontni plan poduzetnika*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
4. Vašićek, V. et al. (2015) *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*. Zagreb: Tim4pin
5. Žager, K. i Dečman, N. (2015) *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
6. Žager, K. et al. (2009) *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*. Zagreb: Mikrorad
7. Mamić Sačar, I. i Sever, I. (2013) *Primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja – studije slučaja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

STRUČNI ČASOPISI I INTERNETSKI IZVORI

8. Alpeza, M. et al (2019) *Izješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj*. Zagreb: Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva
9. Brkanić, V. i Cirkveni, T. (2017) RRiF-ov računski plan za poduzetnike XXI. – izdanje, *Računovodstvo, revizija i financije*, Zagreb: RRiF-plus, d.o.o., str. 1-42.
10. Cirkveni, T. (2019) Aktualna pitanja iz prakse, *Računovodstvo, revizija i financije*, (5), str. 52.
11. Cirkveni, T. (2010) Primjena fer vrijednosti u poljoprivredi, *Računovodstvo, revizija i financije*, (11), str. 47 – 51.

12. Cirkveni, T. (2017) Posebnosti godišnjeg obračuna u poljoprivrednoj djelatnosti za 2016, *Računovodstvo, revizija i financije*, (2), str. 161 – 171.
13. Cirkveni, T. (2017) Računovodstvo ulaganja u osnovno stado, *Računovodstvo, revizija i financije*, (4), str. 28 – 34.
14. Cirkveni, T. (2017) Računovodstvo ulaganja u višegodišnje nasade, *Računovodstvo, revizija i financije*, (5), str. 47 – 54.
15. Cvjetičanin, P. et al. (2018) *Poljoprivredna proizvodnja u 2017. – statistička izvješća*, Zagreb: Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske
16. Mrša, J. (2013) Poljoprivreda – revidirani MRS 41, *Računovodstvo, revizija i financije*, (3), str. 134 – 136.
17. Narodne novine (2015) *Hrvatski standard financijskog izvještavanja: 17. Poljoprivreda*. Zagreb: Narodne novine d.d., 86/15
18. Narodne novine (2020) *Zakon o poljoprivredi*. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 118/18, 42/20
19. Narodne novine (2016) *Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva*. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 29/02, 63/07, 53/12, 56/13, 121/16
20. Narodne novine (2020) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20
21. Narodne novine (2019) *Zakon o trgovačkim društvima*. Zagreb: Narodne novine d.d., 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19
22. Službeni list Europske unije (2014) *Međunarodni računovodstveni standardi*. London: Odbor za međunarodne računovodstvene standarde
23. Službeni list Europske unije (2013) *Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća*. Bruxelles: Europski parlament i Vijeće
24. Smrekar, N. (2008) Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 7 (2), str. 89-100.

INTERNETSKJE STATISTIČKE STRANICE

25. Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. URL: <https://www.apprrr.hr/upisnik-poljoprivrednika/> [pristup: 14.4.2020.]

26. FADN.hr: Sustav poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka. URL: <http://www.fadn.hr/>
[pristup: 14.4.2020.]
27. Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije. URL: <https://hamagbicro.hr/> [pristup: 2.6.2020.]
28. Središnji državni portal - Ministarstvo poljoprivrede. URL: <https://poljoprivreda.gov.hr/>
[pristup: 14.4.2020.]
29. Eurostat – Statistics Explained. URL: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Agriculture, forestry and fishery statistics](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Agriculture,_forestry_and_fishery_statistics) [pristup: 14.4.2020.]
30. Europska komisija. URL: https://ec.europa.eu/info/food-farming-fisheries_hr [pristup: 14.4.2020.]
31. Državni zavod za statistiku. URL: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2018/11-01-01_01_2018.htm [pristup: 15.4.2020.]
32. Državni zavod za statistiku. URL: https://www.dzs.hr/european_economy/bloc-3b.html?lang=hr [pristup: 14.4.2020.]

POPIS SLIKA

SLIKA 3.1. KLASIFIKACIJA VIŠEGODIŠNJIH NASADA I PROIZVODA DOBIVENIH IZ VIŠEGODIŠNJIH NASADA U SKLADU S HSFI I MSFI.....	37
SLIKA 3.2. KLASIFIKACIJA BIOLOŠKE IMOVINE.....	38
SLIKA 3.3. KLASIFIKACIJA OSNOVNOG STADA I PROIZVODA DOBIVENIH DRŽANJEM OSNOVNOG STADA U SKLADU S HSFI I MSFI.....	39
SLIKA 3.4. STRUKTURA SEKTORA U EUROPSKOJ UNIJI 2018. GODINE.....	41
SLIKA 3.5. STRUKTURNA TRANSFORMACIJA POLJOPRIVREDNO-PREHRAMBENOG SUSTAVA U HRVATSKOJ.....	42
SLIKA 3.6. RASPODJELA UKUPNIH POTPORA I UKUPNIH PLAĆANJA PO GOSPODARSKOJ VELIČINI POLJOPRIVREDNOG GOSPODARSTVA, 2016.....	42
SLIKA 3.7. UDIO BIOLOŠKE IMOVINE U UKUPNOJ AKTIVI ZA 2019. GODINU	45

POPIS TABLICA

TABLICA 1. KRITERIJI RAZVRSTAVANJA PODUZEĆA	14
TABLICA 2. KATEGORIZACIJA PODUZETNIKA PREMA ZAKONU O POTICANJU RAZVOJA MALOG GOSPODARSTVA	15
TABLICA 3. KRITERIJI KLASIFIKACIJE PODUZETNIKA PREMA ZAKONU O RAČUNOVODSTVU	17
TABLICA 4. KRITERIJI KLASIFIKACIJE GRUPE PODUZETNIKA PREMA ZAKONU O RAČUNOVODSTVU	18
TABLICA 5. KRITERIJI KATEGORIZACIJE PODUZEĆA PREMA DIREKTIVI 2013/34/EU	19
TABLICA 6. KRITERIJI KATEGORIZACIJE GRUPE PODUZETNIKA PREMA DIREKTIVI 2013/34/EU	20
TABLICA 7. STRUKTURA PODUZEĆA S OBZIROM NA VELIČINU OD 2014. DO 2018. GODINE	21
TABLICA 8. VELIČINA PODUZEĆA, ZAPOSLENOST I UKUPAN PRIHOD U 2017. I 2018. GODINI	22
TABLICA 9. FINACIJSKA EFIKASNOST PODUZEĆA U 2017. I 2018. GODINI	23
TABLICA 10. PODUZETNIČKA AKTIVNOST U HRVATSKOJ OD 2014. DO 2018. GODINE, MJERENA TEA INDEKSOM	26
TABLICA 11. RAČUNOVODSTVENE SMJERNICE ISAR-A	30
TABLICA 12. PREDLOŽENI MODELI IZVJEŠTAVANJA PREMA IASB-U	31
TABLICA 13. POGLAVLJA I NAZIV HSFI	32
TABLICA 14. RAZGRANIČENJE BIOLOŠKE IMOVINE, POLJOPRIVREDNIH PROIZVODA I PROIZVODA KOJI SU REZULTAT PRERADE NAKON ŽETVE/BERBE	36
TABLICA 15. USPOREDBA PODUZEĆA S MLJEKARSKOM INDUSTRIJOM ZA 2019. GODINU	44
TABLICA 16. PREGLED GODIŠNJIH (POREZNO PRIZNATIH) AMORTIZACIJSKIH STOPA	50
TABLICA 17. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ULAGANJA U VIŠEGODIŠNJI NASAD KOJI SE VODI PREMA TROŠKOVIMA NABAVE	54
TABLICA 18. ULAGANJA U PROIZVODNJU VOĆA	56
TABLICA 19. PRIZNAVANJE DRŽAVNE POTPORE S OBZIROM NA NAČIN MJERENJA VRIJEDNOSTI BIOLOŠKE IMOVINE	58
TABLICA 20. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ULAGANJA U OSNOVNO STADO - KOZE	60
TABLICA 21. EVIDENTIRANJE DRŽAVNE POTPORE ZA DRŽANJE KOZA	61
TABLICA 22. PRIZNAVANJE BIOLOŠKE IMOVINE ILI POLJOPRIVREDNOG PROIZVODA	63
TABLICA 23. MJERENJE BIOLOŠKE IMOVINE I POLJOPRIVREDNIH PROIZVODA PREMA MRS 41 I HSFI 17	64

ŽIVOTOPIS

OSOBNE INFORMACIJE	Škaljin Karolina E-mail: kskaljin@net.efzg.hr
ZVANJE	Poslovna Tajnica
RADNO ISKUSTVO	
07/2020 - Danas	Knjigovođa <ul style="list-style-type: none">• Tvornica Turbina Karlovac
02/2020 – 02/2020	Inventura <ul style="list-style-type: none">• Takko Fashion Croatia d.o.o., Karlovac (Hrvatska)<ul style="list-style-type: none">– Sortiranje, slaganje i brojanje ženske odjeće, odjeće za djecu te muške odjeće, kontrola drugih djelatnika
02/2020 – 02/2020	Inventura <ul style="list-style-type: none">• Dantem Hrvatska d.o.o., Zagreb (Hrvatska)<ul style="list-style-type: none">– Brojanje robe, sortiranje i kontrola kvalitete više vrsti proizvoda
07/2019 – 08/2019	Konobarenje <ul style="list-style-type: none">• Marché Draganić South, Karlovac (Hrvatska)<ul style="list-style-type: none">– Čišćenje stolova, pranje suđa, pravljenje raznih sokova, slaganje sendviča, odgovaranje na upita klijenata na materinjem i stranom jeziku
05/2019 – 06/2019	Welcome Manager <ul style="list-style-type: none">• Raiffeisenbank Austria d.d., Karlovac (Hrvatska)<ul style="list-style-type: none">– Upoznavanje klijenata s novim funkcijama bankomata (uplata novčanica, pregled raspoloživog stanja i druge funkcije.)– Vođenje i raspoređivanje klijenata prema određenim funkcijama poslovnice radi brže provedbe poslovanja– Informiranje klijenata, odgovaranje na upite postojećih i novih klijenata
11/2018 – 12/2018	Portfolio Analitičar <ul style="list-style-type: none">• Raiffeisenbank Austria d.d., Zagreb (Hrvatska)<ul style="list-style-type: none">– Administrativni i statistički poslovi
11/2013 – 12/2013	Poslovna Tajnica <ul style="list-style-type: none">• CROATIA osiguranje d.d., Karlovac (Hrvatska)<ul style="list-style-type: none">– Dvotjedna praksa tokom srednjoškolskog školovanja - slaganje papirologije, rad na računalu s Microsoft Office alatima te drugi administrativni poslovi.
07/2012 – 08/2012	Poslovna tajnica <ul style="list-style-type: none">• Adriadiesel d.d., Karlovac (Hrvatska)<ul style="list-style-type: none">– Administrativni poslovi u trajanju od 2 tjedna tokom srednjoškolskog obrazovanja. Rad na računalu i u Excelu, slaganje tablica i prepisivanje financijskih izvješća.
OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE	
2014 – Danas	Ekonomski Fakultet, Zagreb (Hrvatska)
2010 – 2014	Poslovna Tajnica Ekonomsko-Turistička škola, Karlovac (Hrvatska)
OSOBNE VJEŠTINE	
Materinski jezik	Hrvatski jezik

Strani jezici Engleski jezik (C2 Razina)

Komunikacijske vještine Komunikativna, spremna na timski rad i vođenje tima. Marljiva i otvorena za nova iskustva i stjecanje znanja. Kreativna zahvaljujući proučavanju brojnih tema u svakom trenutku uz pomoć interneta, knjiga i drugih pomagala.

Organizacijske vještine Snažim se u raznim projektima uz pomoć kojih sam i stekla tu vještinu, npr. Case Study Competition FEB: Project Coca - Cola Burn te redovito osmišljavanje projekata tokom studija.

Poslovne vještine Dodijeljena odgovornost za upravljanje Excel podacima na više radnih mjesta koja su bila odrađena u sklopu prakse.

Digitalne vještine

SAMOPROCJENA				
Obrada informacija	Komunikacija	Stvaranje sadržaja	Sigurnost	Rješavanje problema
Iskusni korisnik	Iskusni korisnik	Samostalni korisnik	Samostalni korisnik	Samostalni korisnik

Ostale vještine Svakodnevno koristim Microsoft Office (Word, Powerpoint i Excel) te druge alate koji su danas zastupljeniji (Preza, Slido.com, Wordpress).