

Specifičnosti računovodstvenog praćenja poljoprivrede u različitim oblicima organizacije poljoprivredne djelatnosti

Sopić, Marija

Professional thesis / Završni specijalistički

2022

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:148:578911>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported / Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-10-04**



Repository / Repozitorij:

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



**Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Poslijediplomski specijalistički studij
Upravljačko računovodstvo i interna revizija**

**SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA POLJOPRIVREDE U
RAZLIČITIM OBLICIMA ORGANIZACIJE POLJOPRIVREDNE
DJELATNOSTI**

Poslijediplomski specijalistički rad

Marija Sopić

Zagreb, listopad, 2021. godina

**Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Poslijediplomski specijalistički studij
Upravljačko računovodstvo i interna revizija**

**SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA POLJOPRIVREDE U
RAZLIČITIM OBLICIMA ORGANIZACIJE POLJOPRIVREDNE DJELATNOSTI**

**SPECIFICS OF ACCOUNTING MONITORING OF AGRICULTURE IN DIFFERENT
FORMS OF ORGANIZATION OF AGRICULTURAL ACTIVITY**

Poslijediplomski specijalistički rad

Student: Marija Sopić

Matični broj studenta: PDS-154-2007

Mentor: Izv. prof. dr. sc. Mirjana Hladika

Zagreb, listopad, 2021. godina

SAŽETAK

Osnovni ciljevi ovog specijalističkog poslijediplomskog rada su objasniti pojam, ulogu i značaj poljoprivrede u gospodarstvu, te prikazati i sistematizirati zakonodavni i računovodstveni okvir za praćenje poljoprivredne djelatnosti. U radu su prezentirane specifičnosti računovodstvenog evidentiranja proizvodnje grožđa i poljoprivredne proizvodnje u različitim organizacijskim oblicima kroz prikaz proizvodnje grožđa u društvu s ograničenom odgovornošću i u obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu. Svrha i stručni doprinos ovog specijalističkog poslijediplomskog rada ogleda se u sustavnoj prezentaciji računovodstvenih pravila i standarda koji se koriste za računovodstveno praćenje poljoprivredne proizvodnje, uz primjenu poreznih propisa koji su relevantni za oporezivanje poljoprivredne djelatnosti. Dodana vrijednost sadržana je u činjenici da će se ovim radom upotpuniti praznina u relevantnoj znanstvenoj i stručnoj literaturi gdje je evidentan nedostatak cjelovitog analitičkog računovodstvenog pristupa poljoprivrednoj proizvodnji i proizvodnji grožđa kao grani poljoprivredne proizvodnje. Temelj za izradu ovog specijalističkog poslijediplomskog rada su sekundarni podaci, koji su obrađeni induktivnim i deduktivnim znanstveno-istraživačkim metodama. Uz navedene metode korištena je metoda analize, sinteze, klasifikacije i komparacije te metoda studije slučaja. Metoda studije slučaja primijenjena je za računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa u slučaju organizacijskog oblika društva s ograničenom odgovornošću i obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva. Složenost proizvodnog procesa kroz prikazane računovodstvene postupke pokazuje da je za računovodstveno evidentiranje proizvodnje grožđa potrebno primjenjivati dvojno knjigovodstvo. Takav pristup osigurava informacije o stanju imovine, obveza i kapitala koje su i najtočniji prikaz poslovnog uspjeha (ostvarena dobit) ili neuspjeha (ostvaren gubitak). Temeljem dobivenih podataka mogu se identificirati, ocijeniti, razumjeti i ublažiti mogući rizici u budućem razdoblju.

Ključne riječi: poljoprivreda, proizvodnja grožđa, računovodstveni standardi i pravila, porezni propisi, društvo s ograničenom odgovornošću, obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo.

SUMMARY

The main objective of this specialist postgraduate thesis is to explain the concept, role and importance of agriculture in the economy, as well as to present and systematize the legislative and accounting framework for monitoring of agricultural activities. The paper presents the specifics of accounting for the production of the grapes and agricultural production in various organizational forms throughout the presentation of the production in a limited liability company as well as in a family farm format. The purpose and professional contribution of this specialist postgraduate thesis is reflected in the systematic presentation of accounting rules and standards used for accounting monitoring of agricultural production, with the application of tax regulations relevant to the taxation of mentioned agricultural activity. The added value is contained in the fact that this paper can fill the gap in the relevant scientific and professional literature where there is an obvious lack of a comprehensive analytical accounting approaches to agricultural production and grape production as a branch of the same. The basis for the preparation of this specialist postgraduate thesis is secondary data, which are processed by inductive and deductive scientific research methods. In addition to the above methods, the method of analysis, synthesis, classification and comparison, as well as the case study method were used. The case study method was applied to the accounting monitoring of grape production in the case of the organizational form of a limited liability company and a family farm. The complexity of the production process throughout the presented accounting procedures shows that, for the accounting recording of grape production it is necessary to apply double-entry bookkeeping. Such an approach provides information on the state of assets, liabilities and equity, which is also the most accurate representation of business success (realized profit) or failure (realized loss). Based on the obtained data, possible risks in the future can be identified, assessed, understood and mitigated on time.

Key words: agriculture, grape production, accounting standards and rules, tax regulations, limited liability company, family farm.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je poslijediplomski specijalistički 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)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

(personal signature of the student)

(place and date)

SAŽETAK

SUMMARY

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

SADRŽAJ

1.	UVOD	1
1.1.	Definiranje predmeta istraživanja	1
1.2.	Ciljevi rada i metode istraživanja	2
1.3.	Sadržaj rada	2
2.	ULOGA I ZNAČAJ POLJOPRIVREDE U GOSPODARSTVU	4
2.1.	Pojam i podjela poljoprivrede.....	4
2.2.	Specifičnosti poljoprivredne djelatnosti	5
2.3.	Karakteristike i obilježja poljoprivrede u Hrvatskoj.....	6
2.4.	Osnovna obilježja svjetske poljoprivrede	8
3.	ZAKONODAVNI OKVIR I OBLICI ORGANIZIRANJA POLJOPRIVREDNE DJELATNOSTI	10
3.1.	Zakonodavni okvir poljoprivredne djelatnosti.....	11
3.2.	Računovodstveni okvir za praćenje poljoprivredne djelatnosti.....	15
3.3.	Oblici poslovnog organiziranja u poljoprivredi	23
3.4.	Specifičnosti financiranja poljoprivredne djelatnosti	29
4.	RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POLJOPRIVREDNE DJELATNOSTI NA PRIMJERU PROIZVODNJE GROŽĐA.....	34
4.1.	Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa za društvo s ograničenom	

odgovornošću	34
4.2. Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu	74
4.3. Komparativna analiza računovodstvenog praćenja proizvodnje grožđa u društvu s ograničenom odgovornošću i obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu	85
5. ZAKLJUČAK	89

LITERATURA

POPIS GRAFIKONA

POPIS TABLICA

ŽIVOTOPIS

1. UVOD

Vinogradarstvo je specifična grana poljoprivrede. U odnosu na ostale grane vinogradarstvo ima najduži ciklus reprodukcije. Uloženim sredstvima u nove nasade vinograda potrebno je minimalno tri do četiri godine da daju prvi komercijalni plod odnosno prve financijske rezultate. Geografski položaj i reljef određuju količinu prinosa i udio ljudskog rada u odnosu na mehanizaciju. Rad ljudi i rad mehanizacije uglavnom je sezonski. Površine i reljef vinograda ograničavaju ulaganja u nove suvremene tehnologije i sredstva za rad. Računovodstveno evidentiranje proizvodnje grožđa kao jednog od oblika poljoprivredne djelatnosti uređuju MRS 41 *Poljoprivreda* i HSFI 17 *Poljoprivreda*. Primjenom ovih standarda dobivaju se transparentni, ujednačeni financijski izvještaji na globalnoj razini, budući su globalizacija i multinacionalne kompanije zavladaile svjetskim i lokalnim tržištem. Između ostaloga, cilj ovih standarda je zaštititi vrijednost ulaganja u biološku imovinu, a time ujedno zaštititi uloženi vlasnički kapital.

1.1. Definiranje predmeta istraživanja

Predmet ovog specijalističkog poslijediplomskog rada je računovodstveni prikaz proizvodnje grožđa (vinogradarstvo) za trgovačka društva (društva s ograničenom odgovornošću) i obiteljska poljoprivredna gospodarstva (dalje u tekstu OPG). U radu je obuhvaćena većina aktivnosti pri proizvodnji grožđa, koje uključuju nabavu zemljišta, nabavu opreme, ulaganja u dugogodišnje nasade (primjena HSFI 17 *Poljoprivreda* do trenutka berbe, a nakon toga primjena HSFI 10 *Zalihe*). Posebni osvrt dan je na proizvodne troškove koji se kapitaliziraju u vrijednost nasada, u vrijednost grožđa i neproizvodne troškove koji su rashod razdoblja. Kod zaposlenih obrađeni su troškovi stalno zaposlenih radnika, sezonskih radnika i sezonskih radnika u poljoprivredi kao poseban oblik zapošljavanja. Obrađeno je i stjecanje nematerijalne imovine u vidu geografskog podrijetla vinograda te subvencije kao oblik poticaja i razvoja vinogradarstva. Sve poslovne aktivnosti prikazane su u slučajevima s primjerima računovodstvene evidencije. Poslovne aktivnosti obrađene su prema prirodnom nastanku događaja, u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Pri izradi financijskih izvještaja na završetku procesa proizvodnje primijenjen je trenutno važeći porezni zakonodavni okvir.

Kod OPG-a najzastupljeniji su proizvođači grožđa za vlastitu proizvodnju vina ili proizvode grožđe kao kooperanti za velike proizvođače vina. OPG za računovodstvene evidencije ne primjenjuje dvojno knjigovodstvo, već svoje poslovne knjige vodi prema Zakonu i Pravilniku o porezu na dohodak, kao temeljnom zakonodavnom okviru, a velika većina OPG-a primjenjuje i Zakon i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost budući su korisnici poticaja i visinom prihoda su uvjetovani da postanu obveznici

poreza na dodanu vrijednost.

1.2. Ciljevi rada i metode istraživanja

Osnovni ciljevi ovog specijalističkog poslijediplomskog rada su:

- objasniti pojam, ulogu i značaj poljoprivrede u gospodarstvu te osnovne grane poljoprivrede
- prikazati i sistematizirati zakonodavni okvir poljoprivredne djelatnosti te računovodstveni okvir za praćenje poljoprivredne djelatnosti
- prezentirati specifičnosti računovodstvenog evidentiranja proizvodnje grožđa i poljoprivredne proizvodnje u različitim oblicima organiziranja poljoprivredne djelatnosti, društva s ograničenom odgovornošću i OPG-a
- utvrditi prednosti i nedostatke financijskih izvještaja trgovačkih društava u odnosu na računovodstvene evidencije OPG-a u cilju donošenja poslovnih odluka.

Temelj za izradu ovog specijalističkog poslijediplomskog rada su sekundarni podaci, koji su obrađeni induktivnim i deduktivnim znanstveno-istraživačkim metodama. Uz navedene metode korištene su i metoda analize, sinteze, klasifikacije i komparacije te metoda studije slučaja. Metoda studije slučaja primijenjena je za računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa u slučaju organizacijskog oblika društva s ograničenom odgovornošću i obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva.

1.3. Sadržaj rada

Rad se sastoji od pet cjelina. U uvodu je definiran predmet, ciljevi i metode istraživanja. Druga cjelina je prikaz uloge i značaja poljoprivrede u gospodarstvu kroz pojam i podjelu poljoprivrede, specifičnosti poljoprivrede, karakteristike i obilježja poljoprivrede u Hrvatskoj te osnovna obilježja svjetske poljoprivrede. Zakonodavni okvir i oblici organiziranja poljoprivredne djelatnosti (treća cjelina) obrađeni su kroz Zakon o poljoprivredi, Zakon o poljoprivrednom zemljištu i Zakon o vinu. Računovodstveni okvir za praćenje poljoprivredne djelatnosti obuhvaća Zakon o računovodstvu, Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, Međunarodne standarde financijskog izvještavanja, Zakon i pravilnik o porezu na dohodak, Zakon i pravilnik o porezu na dobit te Zakon i pravilnik o porezu na dodanu vrijednost. Opis poslovnih organizacijskih oblika poljoprivredne djelatnosti dan je za obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo (OPG), obrte, zadruge i trgovačka društva. U trećoj cjelini obrađeni su i načini financiranja poljoprivredne djelatnosti kroz državne potpore u poljoprivredi i komercijalno kreditiranje. Četvrta cjelina obuhvaća računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti na primjeru proizvodnje grožđa. Praktični primjer računovodstvenog praćenja proizvodnje

grožđa dan je za društvo s ograničenom odgovornosti i obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo kroz razdoblje od četiri godine s ciljem prikaza njihove komparativne analize. U petom poglavlju iznesen je zaključak na temelju provedenog istraživanja.

2. ULOGA I ZNAČAJ POLJOPRIVREDE U GOSPODARSTVU

Poljoprivreda je gospodarska djelatnost čiji je konačni proizvod hrana. Hrana ima strateško značenje za gospodarstvo svake zemlje jer potreba za hranom određuje demografsko kretanje stanovništva. Zemljište se smatra najstarijom radno-proizvodnom kategorijom, kao što je i poljoprivredna proizvodnja najstarija radno-proizvodna djelatnost čovjeka odnosno društva.¹

Poljoprivreda zauzima značajno mjesto u međunarodnoj trgovini svake zemlje. Postotak učešća u međunarodnoj trgovini pokazuje stupanj razvoja poljoprivrede. Što se u zemlju uvozi više poljoprivrednih proizvoda to je znak da zemlja ne proizvodi dovoljno za prehranu vlastitog stanovništva. Takve zemlje nisu dostigle potreban stupanj razvoja poljoprivredne proizvodnje pa je to znak da im i ukupna gospodarska razvijenost nije na zadovoljavajućoj razini. Zemljama u razvoju izvoz poljoprivrednih proizvoda osigurava sredstva za financiranje industrijskog razvoja. Zemlje visoko razvijene poljoprivredne proizvodnje viškove izvoze u proizvedenom naturalnom obliku, ali i u obliku prehrambenih proizvoda. Da bi se utvrdila uloga poljoprivrede u gospodarskom rastu neke zemlje moraju se definirati slijedeći parametri: udio aktivnih poljoprivrednika u ukupnom broju radno aktivnog stanovništva, doprinos poljoprivrede u formiranju BDP-a i zastupljenost poljoprivrede u međunarodnoj razmjeni.²

Političke strukture određuju status i važnost poljoprivrede na nacionalnoj razini i donošenjem realnih poljoprivrednih politika stvaraju zdravo okruženje za razvoj poljoprivrede.

2.1. Pojam i podjela poljoprivrede

Poljoprivredu se najjednostavnije može definirati kao postupak proizvodnje hrane za ljude i hrane za životinje³, što joj je osnovna i nezamjenjiva funkcija. Osim prehrane, poljoprivreda ima funkciju stvaranja i razvoja tržišta za razvoj industrije, proizvodnju sirovina potrebnih za industriju, pružanje mogućnosti zapošljavanja radno aktivnog stanovništva, sudjelovanje u stvaranju BDP-a i sudjelovanje u međunarodnoj trgovini. Razvoj tehnologija utječe na razvoj poljoprivrede i mnoštvo čimbenika utječe na njezino definiranje. U odnosu na ostale gospodarske grane poljoprivreda ima svoje specifične zakonitosti kao što su: dekoncentracija poljoprivrednih posjeda, sitna robna proizvodnja i razmjena, ograničena padajuća plodnost tla.⁴

¹ Malić, N. (1988.), Zemljište i poljoprivreda, *Sociologija i prostor*, str. 99, 77.

² Zmaić, K. (2001.), Dinamika poljoprivrednih proizvoda u vanjskotrgovinskoj razmjeni Republike Hrvatske, *Ekonomski vjesnik* 1 i 2(14), 77.

³ Hrvatska enciklopedija Leksikografskog zavoda Miroslav Krleža (2021.), Enciklopedijski članak: *Priroda i tehnika*, na dan 21.05.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s: <http://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?ID=49324>

⁴ Matić, M.(2004.), Specifičnost poljoprivrede i važnost agronomске struke u tržišnim uvjetima poljoprivredne proizvodnje, *Agronomski glasnik*, 66(6), 460.

Osnovne poljoprivredne grane prema sadržaju su: biljna proizvodnja koja obuhvaća uzgoj jednogodišnjih i višegodišnjih biljaka (ratarstvo, vinogradarstvo, voćarstvo i livadarstvo) i životinjska ili animalna proizvodnja koja obuhvaća uzgoj svih vrsta životinja, neovisno o motivu organizacije proizvodnje (stočarstvo, ribničarstvo, ribarstvo, pčelarstvo, svilarstvo).⁵

2.2. Specifičnosti poljoprivredne djelatnosti

Za poljoprivrednu proizvodnju može se reći da je „tvornica na otvorenom“. Primjenom dostupnih tehnologija danas u svijetu postoje četiri temeljna načina organizacije poljoprivredne proizvodnje. To su konvencionalni, ekološki način, multifunkcionalni način i integrirana poljoprivreda.⁶ Svaki od ovih sustava ima svojih prednosti i nedostataka. Dobit i zarada danas su temeljni kriteriji kojima se vode globalna i nacionalna gospodarstva čiji su sastavni dijelovi i poljoprivredni proizvođači. Ne razmišlja se o okolišu i njegovoj zdravoj održivosti.

Konvencionalnim načinom proizvodnje dobivaju se visoki prinosi po jedinici površine, koriste se kemijska sredstva za prihranu, što zajedno donosi veću profitabilnost. Pozitivni učinci ovog načina proizvodnje na gospodarstvo i politiku očituju se u dostatnim količinama hrane, u razvoju prehrambene industrije te zapošljavanju stanovništva. Na poljoprivredne proizvođače ovaj način proizvodnje utječe kroz visoke ulazne troškove, uništavanje flore i faune te onečišćavanje podzemnih voda primjenom umjetnih gnojiva i sredstava za tretiranje korova.

Ekološki način poljoprivredne proizvodnje trebao bi biti trend jer ima dvostruko pozitivno značenje. Prvo se očituje na zdravlje ljudi, a drugo na očuvanje okoliša. Osim zdravstvenih prednosti ovakav način proizvodnje je radno intenzivniji u odnosu na konvencionalni te daje mogućnost zapošljavanja većeg broja ljudi u samoj poljoprivrednoj proizvodnji. Ovisan je o politici, jer ekološki način proizvodnje mora imati zakonodavni okvir kojim je definirano certificiranje i nadzor. Politika mora osigurati sredstva u državnom proračunu za poticanje ovog načina proizvodnje budući su niži prinosi po jedinici površine i potrebno je vrijeme za tranziciju iz konvencionalne proizvodnje u ekološku.

Multifunkcionalni način organiziranja poljoprivredne proizvodnje obuhvaća poljoprivrednu proizvodnju kojoj politika mora pomoći u vidu subvencija i potpora da bi opstala mala poljoprivredna gospodarstva, da bi se očuvale biološke raznolikosti, krajobraz, proizvodnja zdrave hrane na malo i razvijao seoski - ruralni turizam.

⁵ Petrač, B. (2011.), Agrarna politika, (e-publikacija), preuzeto s <https://www.scribd.com/document/56091479/Agrarna-politika-B-Petra%C4%8D-skripta>

⁶ Hrvatska enciklopedija Leksikografskog zavoda Miroslav Krleža (2021.), Enciklopedijski članak: *Priroda i tehnika*, na dan 21.05.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s <http://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?ID=49324>

Integrirana poljoprivreda podrazumijeva racionalno gospodarenje prirodnim resursima. Temelji se na suživotu s prirodom na način da se poljoprivredne kulture sade i siju temeljem analize tla, upotreba pesticida se izbjegava ili se koriste samo u „nužnim“ slučajevima. Politika i gospodarstvo nisu zainteresirani za ovu vrstu organizacije poljoprivrede jer je potrebno osigurati više potpore i subvencije u odnosu na ranije spomenute organizacijske oblike. Ovakvom organizacijom obuhvaćeni su površinom mali i raštrkani posjedi, a u vlasništvu su sve starijeg stanovništva.

2.3. Karakteristike i obilježja poljoprivrede u Hrvatskoj

Poljoprivredu u Republici Hrvatskoj obilježavaju mala i srednja obiteljska gospodarstva, poljoprivredne zadruge te trgovačka društva. Prema posljednjim podacima Državnog zavoda za statistiku iz 2020. godine u RH bilo je 134.459 konvencionalnih poljoprivrednih gospodarstava, poslovnih subjekata 4.181, OPG-a 130.264, poljoprivrednih gospodarstava s ekološkim uzgojem 1.392 i 2.649 poljoprivrednih gospodarstava koja se pripremaju za ekološki uzgoj.⁷

U vremenu nastanka države prevladavao je konvencionalni način proizvodnje u kombinatima koji su bili organizirani kao Poljoprivredno industrijski kombinati, a zemlja u njihovom posjedu bila je društveno vlasništvo. Seljaci su bili vlasnici malih prostorno raštrkanih parcela, stoga je njihova organizacija poljoprivredne proizvodnje svrstavana u integriranu proizvodnju.

Privatizacijom, zemlja PIK-ova dodijeljena je trgovačkim društvima koja su bila u obvezi nastaviti poljoprivrednu proizvodnju. Neki od njih su obvezu i izvršili, nastavili i ulagali u proizvodnju hrane, a neki su dobiveno zemljište prodali. U tablici 1. prikazana je struktura korisnika zemljišnih površina u Republici Hrvatskoj u 2003. godini.

⁷ Državni zavod za statistiku (2021.), *Struktura poljoprivrednih gospodarstava i metode poljoprivredne proizvodnje* na dan: 21.05.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s https://www.dzs.hr/PXWeb/Selection.aspx?layout=&px_tableid=SPG11.px&px_path=Poljoprivreda,%20lov,%20c5%a1umarstvo%20i%20ribarstvo_Suktura%20poljoprivrednih%20gospodarstava%20i%20metode%20poljoprivredne%20proizvodnje_Poljoprivredna%20gospodarstva,%20op%20pregled&px_language=hr&px_db=Poljoprivreda,%20lov,%20c5%a1umarstvo%20i%20ribarstvo&rxid=5716b295-9f7c-4673-9a1c-347fcca43b86

Tablica 1. Korišteno poljoprivredno zemljište u hektarima prema popisu iz 2003. godine

NAZIV ŽUPANIJE	Broj kućanstava koji se bave	Broj	UKUPNO	KORIŠTENO POLJOPRIVREDNO		
				Poljoprivredna	Poslovni	Ukupno
Zagrebačka županija	38.283	93	38.376	74.005,65	3.813	77.819
Krapinsko-zagorska županija	27.657	34	27.691	27.618,84	165	27.784
Sisačko-moslavačka županija	27.184	40	27.224	56.214,83	6.507	62.722
Karlovačka županija	19.171	19	19.190	33.523,18	522	34.045
Varaždinska županija	33.415	59	33.474	36.812,56	1.700	38.513
Koprivničko-križevačka županija	22.738	41	22.779	70.973,54	5.258	76.232
Bjelovarsko-bilogorska županija	23.479	91	23.570	84.455,01	6.994	91.449
Primorsko-goranska županija	10.111	38	10.149	12.571,73	5.170	17.742
Ličko-senjska županija	8.514	8	8.522	24.144,44	300	24.444
Virovitičko-podravskaja županija	19.062	78	19.140	58.861,84	24.890	83.752
Požeško-slavonska županija	13.521	37	13.558	31.674,89	10.873	42.548
Brodsko-posavska županija	20.704	109	20.813	47.377,20	14.939	62.316
Zadarska županija	14.392	21	14.413	18.987,44	2.043	21.030
Osječko-baranjska županija	41.103	235	41.338	95.986,72	88.107	184.094
Šibensko-kninska županija	13.202	10	13.212	10.820,62	377	11.198
Vukovarsko-srijemska županija	26.316	130	26.446	84.820,65	36.257	121.078
Splitsko-dalmatinska županija	31.953	62	32.015	20.054,39	684	20.738
Istarska županija	13.534	72	13.606	22.040,16	2.603	24.643
Dubrovačko-neretvanska županija	9.723	20	9.743	7.119,73	124	7.244
Međimurska županija	20.349	113	20.462	28.901,17	4.619	33.520
Grad Zagreb	14.121	54	14.175	13.230,58	1.263	14.493,58
REPUBLIKA HRVATSKA	448.532	1.364	449.896	860.195,17	217.208	1.077.403,17

Izvor: https://www.dzs.hr/Hrv/censuses/Agriculture2003/htm/H00_00_01.html. (18. 05. 2019.)

Podaci prikazani u tablici 1. dobiveni su popisom poljoprivrede u Hrvatskoj iz 2003. godine. Novi popis poljoprivrede je bio u lipnju 2020. godine koji će zasigurno dati drugačije rezultate u odnosu na postojeće, ako će se u cijelosti primjenjivati Zakon o poljoprivredi i ostali propisi koji uređuju poljoprivrednu proizvodnju.

Udio poljoprivrede, šumarstva i ribarstva RH u ukupnom bruto domaćem proizvodu (BDP) za 2019. godinu iznosi oko 4,47%, dok je u bruto dodanoj vrijednosti (BDV) oko 3,6%. Vanjsko trgovinska bilanca hrvatske poljoprivrede je negativna (deficit od 1,3 milijardi eura, 2019.). Vrijednost vanjskotrgovinske razmjene poljoprivredno-prehrambenih proizvoda u 2019. godini čini 14,2 % vrijednosti ukupne robne razmjene. Hrvatski poljoprivredni sektor u okvirima EU, nije od veće važnosti te je vrijednost poljoprivredne proizvodnje manja od 1% ukupne vrijednosti poljoprivredne proizvodnje EU. U ukupnoj bruto proizvodnji u 2019. godini biljna proizvodnja sudjelovala je s 58,7%, a stočna proizvodnja s 41,3%.⁸

Ministarstvo poljoprivrede donijelo je strateški plan⁹ kojim se predviđa podizanje konkurentnosti

⁸ Ministarstvo poljoprivrede (2021.), *Godišnje izvješće o stanju poljoprivrede u 2019.* na dan: 27.05.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s

https://poljoprivreda.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/poljoprivredna_politika/zeleno_izvjesce/2020_11_30%20Zeleno%20izvie%C5%A1%C4%87e%202019.pdf

⁹ Ministarstvo poljoprivrede (2021.), *Strateški plan Ministarstva poljoprivrede za razdoblje 2020-2022.* na dan: 27.05.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s <https://poljoprivreda.gov.hr/programi-i-strategije/896>

poljoprivredno prehrambenog i ribarskog sektora, okrupnjavanje posjeda i uređenje poljoprivrednog zemljišta, zdravlje ljudi, bilja i životinja, održivi razvoj šumarstva i lovstva te održivi razvoj vodnog gospodarstva. U vremenu pripreme za ulazak u Europsku uniju i samim ulaskom otvoren je pristup globalnim tržištima, što je u Republici Hrvatskoj probudilo interes za razvoj i širenje poljoprivredne proizvodnje. Aktualnom zajedničkom poljoprivrednom politikom u EU poljoprivredna proizvodnja u Hrvatskoj dobila je nove izvore financiranja, što joj je dalo priliku da postane dominantna gospodarska grana i pokretač općeg razvitka Republike Hrvatske.

2.4. Osnovna obilježja svjetske poljoprivrede

Svjetsku poljoprivredu može se promatrati kroz prirodno bogatstvo u vidu vode, dostatnosti tla za obradu i stupanj razvoja. Na jednoj strani su bogate zemlje u kojima se primjenjuju sofisticirane i visokorazvijene tehnologije s hiperprodukcijom hrane i tržišnih viškova. Nasuprot njima nalaze se zemlje u kojima je poljoprivredna proizvodnja na vrlo niskom stupnju razvoja i ne proizvodi se dovoljno za potrebe lokalnog stanovništva (Afrika). U nekima od tih zemalja vlada siromaštvo i glad. Lider u hiperprodukciji hrane i tržišnim viškovima su Sjedinjene Američke Države. Sjedinjene Američke države, Kina i Indija najveći su proizvođači poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda u svijetu, razmjenjujući prvo, drugo i treće mjesto iz godine u godinu, a u 2019. godini iza njih našao se Brazil.¹⁰ Kina i Indija najveći su svjetski potrošači hrane¹¹, no s obzirom na brojnost njihove populacije taj pokazatelj uopće nije iznenađujući. Kina ima najviše radne snage, a Amerika najučinkovitiju proizvodnju.

Kina je najveći proizvođač, uvoznik i potrošač hrane, a posjeduje i najveću zaposlenost ljudi u toj proizvodnji, oko 315 milijuna radnika. Vjerojatno neće iznenaditi činjenica da je Kina vodeći svjetski proizvođač riže, ali također je prva u proizvodnji pšenice i povrća od kojih se najviše ističu kupus i luk. Zemlja proizvodi 18,52% hrane od ukupne količine u svijetu.

Indija se smjestila na drugo mjesto, no zanimljivo je to da proizvodi duplo manje hrane u odnosu na Kinu, a pokriva 10,04% ukupne proizvodnje. Ona je najveći proizvođač prosa, a nakon njega najviše se uzgaja šećerna trska, ječam, raž i grah. Odmah iza Indije na listi su se našle Sjedinjene Američke Države. Nijedna zemlja ne proizvodi tako učinkovito hranu kao ova svjetska velesila, a s duplo manje radne snage nego Kina. Proizvodnja pokriva 10,01%, a najviše se proizvodi kukuruz, soja i pšenica¹². Brazil pokriva 9% od ukupnog izvoza, a najmanje 31% površine koristi se za obradu, uglavnom za

¹⁰ Agroklub (n.d.), *Svjetska proizvodnja hrane*, preuzeto 27.05.2021. s <https://www.agroklub.com/poljoprivredne-vijesti/tko-su-najveci-proizvodaci-poljoprivrednih-proizvoda-u-svijetu/56612/>

¹¹ Investopedia (b.d.), *Četiri zemlje koje proizvode najviše hrane*, preuzeto 27.05. 2021. s <https://www.investopedia.com/articles/investing/100615/4-countries-produce-most-food.asp>

¹² Beef market central (2021.), *Top 20 najproizvedenijih namirnica u Sjedinjenim Državama*, na dan: 31.08.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s <http://beef2live.com/story-top-25-produced-foods-united-states-0-120679>

proizvodnju kave, šećerne trske, soje i kukuruza. Zahvaljujući toploj klimi glavni je proizvođač naranči, ananasa, papaje i kokosa. Također, značajan je proizvođač govedine¹³. Afganistan proizvodi najmanje hrane. Neprestani ratni sukobi u kombinaciji s lošim klimatskim promjenama doveli su ovu zemlju do samoga dna u proizvodnji hrane. 2018. godina bila im je jedna od najgorih jer je zemlju zadesila dugotrajna suša koja je oštetila 60% cjelokupnog uroda. Iako su mislili da će se uspjeti oporaviti, u 2019. godini to se nije dogodilo, a poražavajuća je i brojka kako čak 14% stanovništva gladije.¹⁴ Za SAD se može reći da su u svijetu agrarno najrazvijenije. Takav uspjeh je rezultat poljoprivredne politike kojom je napravljena regionalizacija i u svakoj od regija uzgaja se samo ona kultura koja daje najviše prinose. U SAD-u su najrazvijenije biotehnologije, genetičko inženjerstvo i njihovom primjenom postižu se teško dohvatljivi rezultati. Svjetska poljoprivreda, nošena na krilima globalizacije i moći najrazvijenijih, ugrožava regionalni integritet i uzrokuje nestanak izvornih poljoprivrednih proizvoda. Zbog težnje za ostvarivanjem što većeg profita lideri u proizvodnji hrane ne razmišljaju o posljedicama i općenitoj ugrozi ljudskog, biljnog i životinjskog svijeta. Prekomjernom primjenom pesticida, stvaranjem stakleničkih plinova djeluju na promjenu klime i stvaraju nemjerljivu štetu za život na Zemlji zaboravljajući pritom da bez zemlje, vode i zraka nema života.

Najviše obradivih površina u svijetu zauzimaju ratarski proizvodi. Pšenicom se prehranjuje oko 30% stanovništva, riža je po proizvodnji druga žitarica, kukuruz je treći, a slijede ih uljarice, meso i mesni proizvodi, povrće, kava, kakao, čaj i vinogradarstvo. Značaj poljoprivredne proizvodnje na globalnoj razini očituje se u ograničenim resursima kroz obradive površine, raspoložive količine vode i stalno povećanje broja stanovnika¹⁵. U razdoblju do 2050. godine proizvodnja hrane morala bi se povećati za oko 60%, što će poljoprivrednu proizvodnju svrstati u jednu od najbrže rastućih gospodarskih djelatnosti u budućnosti.

¹³ Food and Agriculture Organization of the United Nations, (2021.), *FAOSTAT*, na dan: 31.08.2021. (podatkovni dokument) preuzeto s <http://www.fao.org/faostat/en/#home>

¹⁴ Concern Worldwide US (n.d.), *Međunarodna humanitarna organizacija za suzbijanje siromaštva u 23 najsiromašnije zemlje svijeta* preuzeto 31.08.2021. s <https://www.concernusa.org/story/worlds-ten-hungriest-countries/>

¹⁵ Food and Agriculture Organization of the United Nations, (2021.), *FAOSTAT*, na dan: 31.08.2021. (podatkovni dokument) preuzeto s <http://www.fao.org/faostat/en/#home>

3. ZAKONODAVNI OKVIR I OBLICI ORGANIZIRANJA POLJOPRIVREDNE DJELATNOSTI

Zakonodavni okvir za poljoprivredne djelatnosti obuhvaća sve poljoprivredne aktivnosti prema vrsti i obujmu djelatnosti. Na prijedlog Vlade RH donosi ga Hrvatski sabor. Ulaskom u EU Hrvatska se obvezala primjenjivati pravne stečevine EU i ugraditi ih u zakone RH.

Ministarstvo poljoprivrede zajedno sa svojim službama operativno provodi zakone. Ministarstvo koordinira i usklađuje hrvatsku poljoprivrednu politiku i politiku ruralnog razvoja s odgovarajućim politikama Europske unije u dijelu koji se odnosi na poljoprivredu, prehranu, ruralni razvoj i ribarstvo, provodi projekte iz fondova i programa EU i ostalih oblika međunarodne pomoći. U cilju njihove što kvalitetnije primjene Ministarstvo poljoprivrede pokrenulo je proces izrade Nacionalne strategije poljoprivrede i ruralnog razvoja kojom će se odgovoriti na izazove u sektoru poljoprivrede i ribarstva za razdoblje nakon 2020. godine. Svi strateški ciljevi usmjereni su na unaprjeđenje ruralnog gospodarstva, a njihovo ispunjenje doprinijet će cjelokupnom gospodarskom razvoju Hrvatske. „Strategija sugerira da će se to ostvariti povećanjem produktivnosti poljoprivrede na okolišno i klimatski održiv način, uz jačanje veza između proizvodnje i tržišta te stvaranje novih radnih mjesta u ruralnom gospodarstvu. Strateška vizija daje veliki naglasak na inovacije kao ključan čimbenik za unaprjeđenje gospodarskog razvoja poljoprivrede. Strategija poljoprivrede oblikovana je u procesu planiranja temeljenog na dokazima, koji uključuje ekonomsku analizu i savjetovanja s dionicima. Strategija poljoprivrede uzima u obzir strateške smjernice iz Nacionalne razvojne strategije te predstavlja okvir za intervencije u sektoru u okviru ZPP za razdoblje 2021.-2027. Sve aktivnosti u sklopu ove Strategije doprinosit će širim razvojnim ciljevima Hrvatske. Među njima je integrirani teritorijalni razvoj ruralnih područja, kako bi se unaprijedila koordinacija i komplementarnost između intervencija u ruralnim područjima. Na kraju, sve aktivnosti planirane ovim dokumentom moraju biti u skladu s novim smjerovima EU-a u okvirima Zelenog plana i strategije „Od polja do stola“ te Strategije bio raznolikosti. Osnovni je zahtjev Strategije poljoprivrede učinkovitije korištenje javnih sredstava, kroz bolje usmjeravanje poljoprivrednih potpora i poboljšanje apsorpcije sredstava za ruralni razvoj. Hrvatska ima veliki potencijal unaprijediti rezultate svoga poljoprivrednog sektora i ruralnog gospodarstva, a ovaj dokument daje smjernice i opisuje aktivnosti koje će voditi taj proces transformacije i pomoći zemlji da pretvori svoj poljoprivredni sektor u pokretač gospodarskog rasta.¹⁶

¹⁶ Ministarstvo poljoprivrede, (2021.), *Nacrt strategije poljoprivrede Hrvatska 2020-2030*, na dan: 28.08. 2021. (podatkovni dokument) preuzeto s https://poljoprivreda.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/novosti/Nacrt_strategije_poljoprivrede_2020_2030.pdf

3.1. Zakonodavni okvir poljoprivredne djelatnosti

Poljoprivredno zakonodavstvo uređuje zakone i pravne propise u poljoprivredi. Svrha poljoprivrednog zakonodavstva je zaštita nacionalne poljoprivredne proizvodnje. Njime država regulira potpore poljoprivredi u vidu mjera agrarne politike. Najznačajniji zakoni koji uređuju poljoprivrednu djelatnost su: Zakon o poljoprivredi, Zakon o poljoprivrednom zemljištu, Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva te Zakon o vinu.

3.1.1. Zakon o poljoprivredi

Krovni zakon koji uređuje cjelokupnu poljoprivrednu djelatnost i iz kojega proizlaze ostali zakoni vezani za poljoprivredu je Zakon o poljoprivredi (Narodne novine, br. 118/18, 42/20, 127/20 i 52/21). Poljoprivreda kao strateška gospodarska djelatnost svojom gospodarskom, ekološkom i socijalnom ulogom pridonosi održivom razvoju cjelokupnog gospodarstva. Uvjetovana je trima ograničenim resursima koji su neophodni za život, a to su voda, zrak i zemlja.

Ovim se Zakonom određuju ciljevi i mjere poljoprivredne politike, pravila vezana uz zajedničku organizaciju tržišta poljoprivrednih proizvoda, mjere informiranja i promocije, pravila o jakim alkoholnim pićima, prikupljanje podataka i izvješćivanje o cijenama poljoprivrednih proizvoda, nacionalni sustav *Codex Alimentarius*, zahtjevi kvalitete za hranu i hranu za životinje, sprječavanje nastajanja otpada od hrane, doniranje hrane i hrane za životinje, ekološka proizvodnja, sustavi kvalitete poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda, stavljanje na tržište prirodnih mineralnih, izvorskih i stolnih voda, uključujući zahtjeve njihove sigurnosti, označavanja i kvalitete, savjetovanje poljoprivrednika, obrazovanje te razvojno-stručni poslovi, informacijski sustavi i baze podataka, sustav poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka, administrativna kontrola i kontrola na terenu te upravni i inspekcijski nadzor.¹⁷

Ciljevi poljoprivredne politike su:¹⁸

- podizanje razine konkurentnosti poljoprivredno-prehrambenog sektora
- poboljšanje tržišnih mehanizama za prodaju poljoprivredno-prehrambenih proizvoda
- održivo upravljanje prirodnim resursima
- okolišno prihvatljiva poljoprivreda
- uravnoteženi prostorni razvoj ruralnih područja uz unapređenje života u lokalnoj zajednici, uključujući stvaranje i zadržavanje radnih mjesta i
- osiguranje stabilnog dohotka poljoprivrednika.

¹⁷ Zakon o poljoprivredi, Narodne novine br. 118/18., 42/20., 127/20. i 52/21., čl. 1. (2021.)

¹⁸ Zakon o poljoprivredi, Narodne novine br. 118/18., 42/20., 127/20. i 52/21., čl. 1. (2021.)

Mjere poljoprivredne politike su:¹⁹

- mjere ruralnog razvoja
- mjere izravne potpore
- mjere uređenja ili organizacije tržišta poljoprivrednih proizvoda i
- druge mjere kojima se ostvaruju ciljevi poljoprivredne politike.

Mjere poljoprivredne politike financiraju se iz:²⁰

- fondova Europske unije namijenjenih poljoprivredi i ruralnom razvoju
- Državnog proračuna Republike Hrvatske
- proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ili
- donacija i drugih izvora u skladu s važećim zakonskim propisima.

Da bi se postigao održivi razvoj poljoprivrede kod poljoprivrednih proizvođača mora se poticati spoznaja o značaju prirodnih resursa neophodnih za opstanak života na zemlji. To se postiže ekološkim pristupom u smislu obrade i tretiranja tla, brigom za očuvanje biljnih i životinjskih vrsta, suradnjom sa stručnim i znanstvenim ustanovama te primjenom njihovih otkrića i postignuća.

Učinci Zakona o poljoprivredi kod proizvođača grožđa očituju se kroz organiziran pristup sredstvima za financiranje novih nasada, pomoć pri okrupnjivanju posjeda, organiziranje edukacija za podizanje novih nasada i edukacije za ekološku proizvodnju, čime se posebno štiti život ljudi i prirodno okruženje. U novije vrijeme potiče se zajednički izlazak na vanjska tržišta što potiče organiziranu prodaju vina. Zakon o poljoprivredi predvidio je i poticanje podizanja vinograda specifičnim nasadima kako bi se postiglo brendiranje i plasiranje na tržište manjih količina vina specijalne i najviše kakvoće. To bi Hrvatsku stavilo na kartu proizvođača vina posebne kvalitete i time otvorilo inozemna tržišta i tržišta EU.

Striktna primjena mjera utvrđenih Zakonom o poljoprivredi trebala bi poljoprivrednu proizvodnju u cijelosti urediti i unaprijediti. Među poljoprivrednim proizvođačima postoji veliko nepovjerenje prema državnim službama koje uređuju zakonodavstvo poljoprivrede. To nepovjerenje građeno je godinama zbog općenite nebrige i omalovažavanja poljoprivrede od strane bivšeg sustava, oduzimanja poljoprivrednih površina i proizvoda, prisilnog formiranja zadruga. Danas se otkrivaju velike manipulacije novcem koji je namijenjen poticanju poljoprivredne proizvodnje. Podjela državnog poljoprivrednog zemljišta nije transparentna, ne poštuju se zadani kriteriji. Sve navedeno dovelo je do uništavanja poljoprivredne proizvodnje koja bi zbog funkcije, povoljnih meteoroloških i klimatskih

¹⁹ Zakon o poljoprivredi, Narodne novine br. 118/18., 42/20., 127/20. i 52/21., čl. 8. (2018.)

²⁰ Zakon o poljoprivredi, Narodne novine br. 118/18., 42/20., 127/20. i 52/21., čl. 9. (2018.)

uvjeta, trebala biti najbrže rastuća privredna djelatnost u zemlji.

3.1.2. Zakon o poljoprivrednom zemljištu

Poljoprivredno zemljište je temelj poljoprivredne proizvodnje i donošenjem Zakona o poljoprivrednom zemljištu postavljeni su standardi kojima će se rješavati godinama gomilani problemi vezani uz definiciju i korištenje poljoprivrednog zemljišta. Zakonskim odredbama uređena je zaštita, korištenje, raspolaganje i promjena namjene poljoprivrednog zemljišta. Poljoprivrednim zemljištem u smislu ovoga Zakona smatraju se poljoprivredne površine: oranice, vrtovi, livade, pašnjaci, voćnjaci, maslinici, vinogradi, ribnjaci, trstici i močvare kao i drugo zemljište koje se može privesti poljoprivrednoj proizvodnji.²¹ Zakonom je definirana uloga Agencije za poljoprivredno zemljište kao pokretača okrupnjavanja poljoprivrednog zemljišta u cilju unapređenja poljoprivredne proizvodnje.

Vlasnici poljoprivrednog zemljišta mogu biti pravne osobe osnovane u Hrvatskoj te fizičke osobe koje imaju hrvatsko državljanstvo. Strane pravne i fizičke osobe ne mogu nikakvim pravnim poslom stjecati vlasništvo nad poljoprivrednim zemljištem. Vlasništvo nad poljoprivrednim zemljištem strane pravne i fizičke osobe mogu ostvariti jedino ako je to ugovoreno posebnim međunarodnim ugovorom.

Zakon o poljoprivrednom zemljištu za Republiku Hrvatsku zapravo je prvi i najveći korak za podizanje poljoprivredne proizvodnje na ozbiljnu razinu. Zemljišne knjige godinama nisu ažurirane u smislu unošenja promjene vlasništva, stoga one ne daju točne podatke o vlasnicima poljoprivrednih i drugih zemljišta. Primjena ovog zakona pridonijet će sređivanju i utvrđivanju prave vlasničke strukture nad zemljištem. Time će se također pridonijeti i većoj i učinkovitijoj kontroli uporabe zemljišta, spriječiti nastajanje zapuštenih, grmljem i ostalim raslinjem obraslih parcela. Striktna primjena ovoga zakona spriječit će manipulacije zemljištem pri donošenju lokalnih i regionalnih urbanističkih planova. Sve navedeno će onemogućiti promjenu vrijednosti zemljišta na dobrobit poljoprivrednih proizvođača, posebice vinogradara u unutrašnjosti Hrvatske gdje se poljoprivredne parcele namijenjene vinogradarstvu pretvaraju u građevinske vikend zone.

3.1.3. Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva

Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva ima cilj poticanje razvoja malog gospodarstva, posebice u poljoprivredi koja je u Hrvatskoj još uvijek konzervativna i nedovoljno razvijena. Poticanje malog gospodarstva temeljem ovog zakona provodi se u vidu državnih potpora pravnim i fizičkim subjektima koji su razvrstani u tri grupe u skladu sa Zakonom o računovodstvu.

²¹ Zakon o poljoprivrednom zemljištu, Narodne novine br. 20/18., 115/18. i 98/19., čl. 3. stavak 1. (2018.)

Najvažnije poticajne mjere i aktivnosti za male gospodarske subjekte u poljoprivredi su:²²

- kreditiranje subjekata malog gospodarstva pod povoljnijim uvjetima i subvencioniranje kamata po preuzetim kreditima te kreditiranje za početak poslovanja, davanje jamstava za kredite
- pružanje stručne i savjetodavne pomoći za subjekte malog gospodarstva
- pojednostavljenje postupka za osnivanje, poslovanje i razvoj subjekata malog gospodarstva i njihovih udruga
- davanje potpora za jačanje konkurentnosti malog gospodarstva
- davanje potpora za povećanje zapošljavanja, stručnu i poduzetničku izobrazbu, prekvalifikaciju i dokvalifikaciju
- davanje potpora za sudjelovanje na međunarodnim sajmovima i specijaliziranim izložbama u zemlji i inozemstvu
- organiziranje i poticanje mreže potpornih institucija malog gospodarstva te drugih pravnih osoba za poticanje malog gospodarstva
- promicanje poduzetništva i poticanje razvoja poduzetništva posebnih skupina
- davanje potpora za istraživanje, razvoj i primjenu inovacija te uvođenje suvremenih tehnologija
- stvaranje uvjeta za povezivanje subjekata malog gospodarstva radi nastupa na tržištu
- druge aktivnosti za ostvarenje ciljeva razvoja malog gospodarstva.

Zakon o poticanju malog gospodarstva je neophodan za razvoj poljoprivrede u Hrvatskoj iz razloga što su nositelji poljoprivredne proizvodnje mikro subjekti i obiteljska poljoprivredna gospodarstva. Njihova vrijednost imovine i kreditna sposobnost je nedostatna za veće i ozbiljnije kreditno zaduživanje, što je uvjet za veća ulaganja koja su temelj modernizacije i suvremenog pristupa poljoprivrednoj proizvodnji. Ministarstvo obrta i malog poduzetništva nositelj je provedbenih mjera, akata i kontrole izvršenja u cilju pokretanja razvoja.

3.1.4. Zakon o vinu

Proizvodnja vina mora se i zakonski urediti zbog toga što vino služi za konzumaciju i time utječe na zdravlje ljudi. Ovaj Zakon zabranjuje uzgoj pojedinih sorti grožđa koje su izrazito štetne za zdravlje ljudi, ako se od njih proizvodi vino. Ovim Zakonom uređuju se i nadležna tijela za provedbu ovoga Zakona, uzgoj vinove loze, proizvodnja proizvoda iz sektora vina, fizikalno-kemijska i organoleptička

²² Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva, Narodne novine br. 29/02., 63/07., 53/1.2, 56/13. i 121/16., čl. 6. st. 1. do st. 13. (2002.)

svojstva vina, kategorije proizvoda iz sektora vina, vinogradarski registar, obvezne izjave te prateći dokumenti za proizvode iz sektora vina, podrumski ulazni i izlazni registri, stjecanje, zaštita i kontrola zaštićene oznake izvornosti i zaštićene oznake zemljopisnog podrijetla te tradicionalni izrazi u sektoru vina, označavanje vina, regionalne organizacije vinogradara i vinara te promotivno i marketinško označavanje i prezentiranje vina, stavljanje na tržište i uvjeti prodaje proizvoda iz sektora vina, uvjeti i obvezni postupci u proizvodnji i stavljanju na tržište voćnih vina, postupci proizvodnje i kategorije, opisivanje, prezentiranje i označavanje te zaštićene oznake aromatiziranih proizvoda od vina, administrativna kontrola i kontrola na terenu, upravni i inspekcijski nadzor te prekršajne odredbe.²³ Vinogradarstvo i podrumarstvo (proizvodnja vina) povezane su djelatnosti, veliki vinogradari najčešće su i podrumari te im proizvedeno grožđe služi kao sirovina za proizvodnju vina. Podizanje novih nasada vinograda iziskuje veliko ulaganje materijalnih i financijskih sredstava stoga se posebna pozornost mora posvetiti odabiru sorte koja će zadovoljiti i ekonomske i zdravstvene zahtjeve u skladu s odredbama ovog Zakona.

3.2. Računovodstveni okvir za praćenje poljoprivredne djelatnosti

Računovodstveni izvještaji su izvor informacija neophodnih za poslovno odlučivanje. Računovodstveni okvir se određuje na razini države temeljem vladine politike, u svrhu izvještavanja o gospodarskim tokovima. Pravila sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja dana su u normativnom okviru odnosno u obliku računovodstvenih načela, računovodstvenih standarda i zakonskih propisa.²⁴ O vođenju poslovnih knjiga prvi je pisao 1458. godine u „Knjizi o vještini trgovanja“ Benedikt Kotruljević. Tim djelom trasirao je ulogu računovodstva kao nezaobilaznog sustava za priznavanje, mjerenje, analiziranje imovine, obveza i kapitala u svrhu utvrđivanja financijskog rezultata i sastavljanja financijskih izvještaja. Na razvoj računovodstva u srednjem vijeku posebnu ulogu imalo je uvođenje arapskih brojeva (Fibonacci 12. stoljeće) kao i pronalazak tiskarskog stroja (Gutenberg, 15. stoljeće). U srednjem vijeku računovodstvo se razvijalo prijenosom vještine i tradicije u vođenju poslovnih knjiga.²⁵

Razvoj i upotrebu tradicionalnog računovodstva u poslovanju razvijale su najpoznatije mletačke, genovske i firentinske obitelji (Bracci, Lorezno, Medici)²⁶. Prva zakonska regulativa u smislu obveze izrade i objave financijskih izvještaja uvedena je u Francuskoj 1673. godine zakonom pod nazivom

²³ Zakon o vinu, Narodne novine br. 32/19., čl. 1. (2019.)

²⁴ Žager, K., Dečman, N., (2015.), *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 99.

²⁵ Gulin, D., Perčević, H., (2013). *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika str. 3.

²⁶ Riahi-Belkaoul R.(2000.), *Accounting Theory*, London: Business Press str. 2.

Code de Commerce. Najzaslužniji za to je bio J. Savery.²⁷ Zakon koji pokriva područje financijskog izvještavanja poduzetnika u Hrvatskoj je Zakon o računovodstvu.

3.2.1. Zakon o računovodstvu

Računovodstvene poslove u nastajanju Republike Hrvatske propisao je Zakon o preuzimanju saveznih zakona iz oblasti financija koji su se u Republici Hrvatskoj primjenjivali kao republički zakoni. Bio je u primjeni od 28. lipnja 1991. godine do 28. prosinca 1992. godine, kada je u Narodnim novinama, br. 90/92, objavljen prvi službeni Zakon o računovodstvu.

Danas važeći Zakon o računovodstvu usklađen je s Direktivama EU. Njegovu primjenu i kontrolu primjene provodi Ministarstvo financija kroz službe Porezne uprave kao organizacijske jedinice Ministarstva. Primjenjuju ga svi poduzetnici na koje se primjenjuje Zakon o trgovačkim društvima, obveznici poreza na dohodak koji dobrovoljno izaberu način oporezivanja prema Zakonu o porezu da dobit i obveznici poreza na dohodak koji u prethodnom razdoblju ostvare ukupni primitak veći od 7.500.000,00 HRK.²⁸ Ovim Zakonom uređuje 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.²⁹ Zakon određuje što pojedini dokument čini knjigovodstvenom ispravom i kako se provjerava ispravnost knjigovodstvenih isprava u računovodstvu. Provjera ispravnosti knjigovodstvenih isprava omogućava lakšu i temeljitiju unutarnju kontrolu cjelokupnog poslovanja. Zakonom je također utvrđen način vođenja poslovnih knjiga, zaključivanje i čuvanje. Poslovne knjige se mogu voditi interno unutar poduzetnika ili povjeriti na eksterno vođenje osobama osposobljenim za te poslove. Bez obzira vode li se poslovne knjige unutar poslovanja poduzetnika ili ih vode vanjski suradnici, poduzetnik je dužan osigurati nesmetano provođenje kontrola i nadzora tijelima Ministarstva financija i ostalim kontrolnim tijelima. U ovom poslijediplomskom specijalističkom radu bit će primijenjene odredbe ovoga Zakona na primjeru mikro poduzetnika koji se bavi proizvodnjom grožđa.

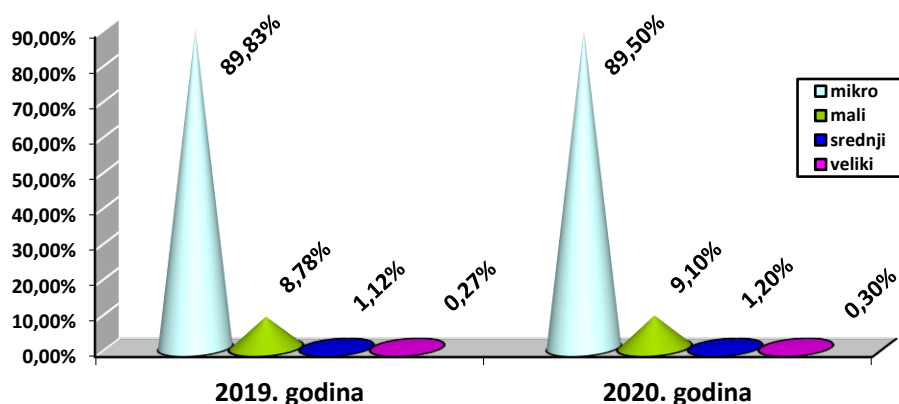
²⁷ Hendriksen E.S. (1965.), *Accounting Theory*, Illinois: Irwin Homewood str. 21.

²⁸ Zakon o porezu da dobit, Narodne novine br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16. 106/18., 121/19., 32/20. i 138/20., čl. 2. st. 3. i 4. (2014.)

²⁹ Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20. i 47/20., čl. 1. (2015.)

3.2.2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

Primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja propisuje Zakon o računovodstvu. Prva primjena HSFI započela je 01.01.2008. godine. Pri njihovoj izradi korištena je računovodstvena praksa temeljena na iskustvu primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja usklađeni su s EU Direktivama, ažurirani s primjenom od 01.01.2016.godine. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja služe poduzetnicima pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. Kao i ostali računovodstveni standardi predstavljaju detaljniju razradu pojedinih računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvata, računovodstvenog procesiranja i prezentiranja podataka i informacija, ili drugim riječima, računovodstvena načela čine temelj, tj. polaznu osnovu za utvrđivanje standarda.³⁰ Obveznici primjene su mikro, mali i srednji poduzetnici, čijim se financijskim instrumentima ne trguje na organiziranom tržištu. Osnovni kriteriji prema kojima se utvrđuje veličina poduzetnika definirani su Zakonom o računovodstvu, a oni su: iznos ukupne aktive, iznos prihoda i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine. Prema navedenim kriterijima propisane su četiri grupe poduzetnika: mikro poduzetnici, srednji poduzetnici, mali i veliki poduzetnici. Prema veličini poduzetnika u RH najbrojniji su mikro poduzetnici, što je vidljivo iz analize FIN-e i prikazano u grafikonu 1.



Grafikon 1. Struktura poduzetnika prema veličini u 2019. godini i 2020. godini

Izvor: obrada autora prema podacima FINE³¹ za 2019. godinu i za 2020. godinu³²,

³⁰ Žager, L. (2006.), Računovodstvena načela i standardi kao okvir financijskog izvještavanja, u: Gulin, D. i Žager, L. (ur.), *Računovodstvo II. izdanje* str. 43., Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

³¹ Financijska agencija (2021.), *Rezultati poslovanja poduzetnika RH u 2019. godini* na dan: 22.07.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s <https://www.fina.hr/-/rezultati-poslovanja-poduzetnika-rh-u-2019.-godini>

³² Financijska agencija (2021.), *Rezultati poslovanja poduzetnika u 2020. godini* na dan: 31.07.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s <https://www.fina.hr/-/rezultati-poslovanja-poduzetnika-u-2020-godini-razvrstani-po-velicini>

Pri sastavljanju financijskih izvještaja za mikro, male i srednje poduzetnike primjenjuju se sljedeći HSFI:³³

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*

Pri početku poslovanja poduzetnici bi najprije trebali primijeniti HSFI 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena, pogreške*. Donošenjem računovodstvenih politika određuje se realnost i objektivni prikaz pozicija u financijskim izvještajima. Računovodstvenim politikama utječe se na konačni rezultat poslovanja, a time i na financijski položaj, novčane tokove, vrijednost imovine, obveza i kapitala.

Poslovni subjekti koji se bave poljoprivrednom proizvodnjom u računovodstvu će primjenjivati minimalno: HSFI 1, HSFI 3, HSFI 6, HSFI 10, HSFI 11, HSFI 12, HSFI 13, HSFI 14, HSFI 15, HSFI 16 i HSFI 17. Najvažniji standard koji izravno utječe na vrednovanje imovine i porezno opterećenje poljoprivrednih proizvođača je HSFI 17 *Poljoprivreda*.

HSFI 17 *Poljoprivreda* je ključni standard za definiranje, mjerenje i priznavanje biološke imovine. Biološka imovina je imovina koja obuhvaća životinje i biljke i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo. Poljoprivredna aktivnost je pretvaranje biološke imovine u

³³ Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, Narodne novine 86/15., 105/20. i 9/21., (2015.)

poljoprivredni proizvod za prodaju ili za dodatnu biološku imovinu. Poljoprivredni proizvodi su proizvodi biološke imovine kao, primjerice: debla, vuna, mlijeko, voće i slično. Ovaj HSFI obrađuje poljoprivredne proizvode do točke ubiranja plodova. Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja plodova predmet su obrade u HSFI 10 *Zalihe*.³⁴

Kod bilanciranja poljoprivredne proizvodnje, naročito kod vinogradara (proizvodnja grožđa) i kod proizvodnje voća posebno treba voditi računa o vrednovanju zemljišta, nasada te o troškovima nastalim u svezi zemljišta. Svako komunalno uređenje zemljišta koje podrazumijeva uređenje putova, dovođenje komunalne infrastrukture uređuje HSFI 6 *Dugotrajna materijalna imovina*, koji je važeći standard za dugotrajnu materijalnu imovinu. Čišćenje zemljišta od raslinja ili nekih drugih nasada ne povećava vrijednost zemljišta, već predstavlja rashod razdoblja i ako se odnosi na čišćenje zemljišta prije sadnje. Svaku poslovnu aktivnost u vinogradarskoj proizvodnji potrebno je procijeniti i odrediti način evidentiranja. HSFI 17 *Poljoprivreda* pri vrednovanju biološke imovine zahtijeva da se razgraniči vrijeme ulaganja u imovinu od vremena ubiranja plodova. Sve poslovne aktivnosti oko uzgoja vinograda do prve berbe predstavljaju ulaganje u imovinu uključujući i kamate na kredite ako su podignuti u svrhu podizanja nasada vinograda, sve do prve berbe. Nakon prve berbe, kamate su rashod razdoblja koji uređuje HSFI 16 *Rashodi*. Svaka sljedeća berba predstavlja ekonomsku eksploataciju vinograda i sve poslovne aktivnosti su prihod odnosno rashod razdoblja. Nakon prve berbe počinje se obračunavati amortizacija. Osnovica za obračun amortizacije je vrijednost čokota uvećana za vrijednost svih poslovnih aktivnosti oko podizanja nasada. Prva berba očekuje se u četvrtoj godini rasta i razvoja čokota. U financijskim izvještajima proizvođača grožđa u Republici Hrvatskoj još uvijek se ne mogu primijeniti odredbe HSFI 17 *Poljoprivreda* koje se odnose na priznavanje imovine po fer vrijednosti. Za takvo priznavanje trebalo bi postojati aktivno tržište, koje zasada ne postoji. Vrijednost grožđu određuje tržište temeljem ponude i potražnje s obzirom na kvalitetu grožđa, vrstu i zemljopisno podrijetlo.

3.2.3. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja svoju prvu primjenu dobili su kroz Zakon o računovodstvu Republike Hrvatske iz 1993. godine. Cilj njihovog uvođenja bila je globalizacija financijskih izvještaja i njihovo prezentiranje stranim investitorima koji su ulazili na hrvatsko tržište. Zakon o računovodstvu određuje obveznike primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda.³⁵

³⁴ Bakran, D., Gulin, D. i Milčić, I. (2016.), HSFI 17 *Poljoprivreda*, točka 17.3-17.5., u: Bakran, D., Gulin, D. i Milčić, I. (ur.), *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja – Hrvatski standardi financijskog izvještavanja*. str. 940., Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

³⁵ Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20. i 47/20., čl. 5. st. 5. t. 1. i 2. (2015.)

Poljoprivrednu proizvodnju uređuje MRS 41 *Poljoprivreda*.

MRS-om 41 *Poljoprivreda* početna i naknadna vrijednost biološke imovine trebala bi se utvrditi temeljem procjene fer vrijednosti. Fer vrijednost određuje aktivno tržište i ona se utvrđuje na način da se vrijednost na tržištu za određenu biološku imovinu umanjuje za troškove do točke prodaje. To su npr. troškovi prijevoza, skladištenja, utovara, pretovara, osiguranja, troškovi posrednika i svi ostali troškovi nastali u svrhu dovođenja ubranih proizvoda na tržište. Da bi se mogla odrediti fer vrijednost biološke imovine treba utvrditi kriterije kao npr., starost, vrsta, kvaliteta ili neko drugo specifično obilježje biološke imovine. Temeljem tih kriterija trebalo bi izvršiti grupiranje i potom procjenu vrijednosti. Procjena fer vrijednosti biološke imovine uvelike utječe i na konačni rezultat poslovanja i plaćanje poreza na dobit kod trgovačkih društava. Svako povećanje vrijednosti zaliha ujedno povećava i osnovicu za oporezivanje, a smanjenje vrijednosti je rashod koji se porezno priznaje samo ako se zalihe prodaju u poreznom razdoblju – smanjenja vrijednosti.

Negativni porezni učinci u smislu povećanja porezne obveze kod biološke imovine koja se vodi po fer vrijednosti nastaju i u trenutku priljeva sredstava na ime državnih potpora. Takvi priljevi sredstava moraju se priznati u računu dobiti i gubitka u trenutku uplate ili nastankom potraživanja za državnu potporu. Ako su državne potpore uvjetovane nekim posebnim radnjama, tada se takve potpore priznaju u prihod u trenutku ispunjenja radnji. Potpore mogu biti uvjetovane i vremenskim periodom i tada državna potpora postaje prihod u trenutku isteka zadanog vremenskog perioda.

Positivni učinci vrednovanja biološke imovine po fer vrijednosti očituju se u povećanju vrijednosti kapitala kroz povećanu dobit razdoblja. Razlika između pozitivnog učinka s motrišta povećanja kapitala i negativnosti glede povećanja obveze za porez na dobit i odljev financijskih sredstava na ime poreza na dobit kod svakog pojedinog poduzetnika ima različite efekte i učinke.

Iskazivanja fer vrijednosti biološke imovine (bez jasnih kriterija) na dan obračuna daje mogućnost uljepšavanja financijskih izvještaja. Tu je fokus na nerealiziranim dobitima koji se prikazuju u računu dobiti i gubitka i povećavaju dobit razdoblja. Financijski izvještaji temeljeni na takvom pristupu stavljaju kapital ulagača u glavni fokus, a čuvanje vrijednosti kapitala ulagača i izvještavanje o rezultatu postaju prešutni cilj.³⁶ Takav pristup postaje alat menadžmentu za povećanje učinka i zarade. Nedostatak MRS 41 *Poljoprivreda* je nepostojanje regulacije koja bi ograničavala takvo postupanje. MRS 41 *Poljoprivreda* predviđa i iznimke u vrednovanju biološke imovine (točka 30.). Iznimno se vrijednost biološkoj imovini može mjeriti po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti i to u slučaju kad na dostupnom tržištu nema cijena

³⁶ Barlev, B. i Haddad, J. R. (2003.), Fair Value accounting and the management of the firm, *Critical Perspectives on Accounting* 14(4), 409., doi: 10.1016/S1045-2354(02)00139-9

koje bi se mogle primijeniti za početno vrednovanje imovine. U Republici Hrvatskoj učinci ovog standarda nemaju pravu primjenu budući nema aktivnog tržišta i svako svođenje vrijednosti biološke imovine na fer vrijednost je upitno i moglo bi predstavljati manipulaciju financijskim rezultatom i netočnim iskazivanjem vrijednosti biološke imovine.

3.2.4. Zakon i Pravilnik o porezu na dohodak

Dohodak predstavljaju svi oporezivi primici u vidu novca, stvari, materijalnih prava, usluga i ostali oporezivi primici ostvareni u jednoj poslovnoj godini, temeljeni na poslovnim aktivnostima. Osnovni oblici oporezivog dohotka su: dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala, dohodak od osiguranja, drugi dohodak i dohodak ostvaren u inozemstvu. Zakonom o porezu na dohodak propisane su aktivnosti i pravila za priznavanje i utvrđivanje dohotka te neoporezivi primici i primici oslobođeni od plaćanja poreza na dohodak. Pravilnik o porezu na dohodak je provedbeni akt Zakona o porezu na dohodak i u njemu su dana pojašnjenja kako primjenjivati Zakon.

Dohodak od poljoprivrede i šumarstva za obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo ili obrt može se utvrditi kao: dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od dopunske djelatnosti ili dohodak utvrđen u paušalnom iznosu. S posljednjim danom kalendarske godine porez na dohodak se utvrđuje kao razlika između porezno priznatih poslovnih primitaka i porezno priznatih poslovnih izdataka. Vrijednost primitaka utvrđuje se prema tržišnim vrijednostima.

Izdaci po osnovi samostalnih djelatnosti su svi odljevi novca i dobara poreznog obveznika tijekom poreznog razdoblja radi stjecanja, osiguranja i očuvanja poslovnih primitaka. Porez na dohodak obračunava se po dvije stope i to na godišnji prihod do 360.000,00 kn 20%, a od 360.000,01 kn 30%. Na obračunati porez porezni obveznik dužan je obračunati i priraz prema mjestu boravka obveznika. Kod utvrđivanja poreza na dohodak osobni odbitak je oslobođen poreza i on iznosi 4.000,00 kn mjesečno.

Računovodstvo poljoprivredne proizvodnje s ovim Zakonom susreće se kroz obračun plaće od nesamostalnog rada za djelatnike, kroz utvrđivanje dohotka od poljoprivrede i šumarstva za fizičke osobe, kao i za utvrđivanje porezne osnovice obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava i obrta. Obveznikom utvrđivanja porezne obveze s osnove poreza na dohodak od poljoprivrede i šumarstva fizička osoba postaje ako po toj osnovi ostvari ukupni primitak veći od 80.500,00 kn te ako je za te poslove upisana u registar obveznika obračuna poreza na dodanu vrijednost.

3.2.5. Zakon i Pravilnik o porezu na dobit

Poslovni subjekti osnovani temeljem Zakona o trgovačkim društvima obveznici su primjene Zakona o

porezu na dobit. Zakonom o porezu na dobit utvrđuje se rezultat poslovanja i porezni učinci.

Na kraju poreznog razdoblja poduzetnici utvrđuju rezultat poslovanja na način da prihode sučele s rashodima i krajnji rezultat je ostvarena dobit ili gubitak razdoblja. Svi prihodi i svi rashodi nastali u promatranom vremenu nisu ujedno i porezno priznati. Radnje temeljem kojih se utvrđuje porezno priznavanje određene su Zakonom o porezu na dobit, čiji je provedbeni akt Pravilnik o porezu na dobit. Porezna uprava kao dio Ministarstva financija kontrolira primjenu ovog zakona. Što trgovačko društvo ima složenije poslovanje to je šira primjena ovog zakona.

Kod poljoprivrednih proizvođača primjena zakona očituje se kroz definiciju obveznika, primjenu porezne stope, utvrđivanje porezne osnovice te obračun i plaćanje poreza na dobit. Stopa po kojoj se obračunava porez na dobit vezana je za ostvareni prihod u prethodnom razdoblju. Prihod ostvaren u prethodnom poreznom razdoblju do 7.500.000,00 kn oporezuje se s godišnjom stopom od 10%, a veći prihodi oporezuju se s godišnjom stopom od 18%.

Poljoprivredni proizvođači koji se bave proizvodnjom grožđa kod novih nasada neće biti obveznici obračunavanja i plaćanja poreza na dobit jer do ekonomske eksploatacije vinograda i plasiranja grožđa na tržište mora proći najmanje četiri godine. U tom razdoblju troškovi poslovanja koji se ne kapitaliziraju u vrijednost čokota bit će rashodi razdoblja i proizvesti gubitak iz poslovanja, što će u najvećoj mjeri biti i porezni gubitak koji se prenosi.

3.2.6. Zakon i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost

Zakon o porezu na dodanu vrijednost za državni proračun je ključni zakon za ubiranje poreznih prihoda. U projekciji plana prihoda državnog proračuna za 2020. godinu prihod od poreza na dodanu vrijednost sudjelovao je s 51% u odnosu na ukupne porezne prihode. Kako je državna ekonomija usmjerena na trgovinu, osobna potrošnja je najvažniji segment BDP-a, a Zakon o PDV-u je najvažnije sredstvo za ubiranje poreza na opću potrošnju. PDV se obračunava po općoj stopi koja iznosi 25%, a osim nje u primjeni su još dvije snižene stope i to: stopa od 5% i stopa od 13%.

Poljoprivredni proizvođači najviše poslovnih aktivnosti obavljaju u tuzemstvu, ali za pojedinim dobrima i uslugama postoji potreba da se nabave ili isporuče u područje Europske unije i treće područje (posebna područja unutar EU) ili u treće zemlje. U poljoprivrednoj proizvodnji kao i u ostalim djelatnostima predmet oporezivanja je svaka transakcija za koju je primljena naknada. Upisom u registar obveznika PDV-a postaje se porezni obveznik. Upis u registar uvjetovan je iznosom isporuka u poreznom razdoblju u prethodnoj godini ili u prethodnom mjesecu tekuće godine.³⁷ Ako je vrijednost

³⁷ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 10/17., 128/17., 106/18., 1/19., 80/19., 1/20., 74/20. i 1/21., čl. 186. st. 1. (2017.)

isporuka bila veća od 300.000,00 kn postaje se obveznikom poreza na dodanu vrijednost. Poslovne subjekte čiji su prihodi manji od propisanog iznosa zakon tretira kao „male obveznike“ i oni mogu ući u registar temeljem zahtjeva i tada za njih vrijede ista pravila kao i za „velike“ subjekte. Kod obračuna PDV-a ključno je utvrditi mjesto oporezivanja za isporuke dobara i mjesto oporezivanja za usluge. Mjesto oporezivanja dobara smatra se ono mjesto na kojem se dobro nalazi u trenutku prodaje. Ono uvjetuje tko će biti porezni obveznik. Mjestom oporezivanja usluga određeno je ono mjesto gdje porezni obveznik primatelj usluge ima sjedište, osim usluga na nekretninama za koje je mjesto oporezivanja mjesto gdje se nekretnina nalazi. Svaka isporuka i prenošenje vlasništva na novog vlasnika predstavlja oporezivi događaj. Izdavanjem računa potvrđuje se nastanak oporezivog događaja.

Proizvođači grožđa najčešće ulaze u sustav dobrovoljno, naročito pri podizanju novih nasada. Od ulaganja pa do prvih prihoda potrebno je minimalno tri do četiri godine i sredstvima od povrata PDV-a financiraju ostale aktivnosti pri uzgoju vinograda.

3.3. Oblici poslovnog organiziranja u poljoprivredi

Poljoprivredna proizvodnja namijenjena tržištu mora biti poslovno organizirana. Odabir poslovne organizacije ovisi o djelatnosti, vremenskom ciklusu proizvodnje i ekonomskoj isplativosti. Svi ovi elementi potrebni su proizvođaču da odabere ekonomski najisplativiji način organizacije. Zakonom o poljoprivredi određeno je da se poljoprivredom mogu baviti poslovni subjekti organizirani kao Obiteljska poljoprivredna gospodarstva, obrti, zadruge, trgovačka društva i druge pravne osobe. Za pripremu poslovne organizacije gospodarstva, neophodno je napraviti plan kojim će se odrediti vizija poljoprivredne proizvodnje, poslovni rast, životni vijek proizvoda na tržištu i završetak poslovanja kao rezultat prirodnog starenja. Planiranjem se donose odluke i smjernice za ispunjavanje zadanih ciljeva. To znači da u fazi planiranja treba istražiti sve alternativne metode i postupke, prikupiti informacije o alternativama te odabrati one metode i postupke kojima se djelotvorno i uspješno ostvaruju prethodno postavljeni ciljevi.³⁸

Stvaranje poljoprivrednog gospodarstva predstavlja sveobuhvatnu pripremu u vidu analize klimatskih uvjeta i zemljopisnog položaja prostora prema kojima se odabire poljoprivredna djelatnost. Za pripremu i razvoj odabrane djelatnosti potrebno je osigurati financijska sredstva kao osnovu za početak proizvodnje. Poslovni rast se temelji na planiranju povećanja proizvodnje u određenom razdoblju na koju utječe širenje zemljišnih površina, primjena suvremene tehnologije i agrotehničkih i

³⁸ Guljin, D. (2012). Sadržaj i izrada poslovnog plana poduzeća, u : Perčević, H. (ur.), *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, str. 184., Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

ekoloških mjera. Životni vijek poljoprivrednih proizvoda uvjetovan je tržišnim zakonitostima u vidu ponude i potražnje. Konkurentnost se postiže visokom kvalitetom proizvoda, povećanjem proizvodnje uz što niže direktne troškove, vodeći pritom računa da se primjenom kemijskih sredstava ne naruši ekološka ravnoteža.

3.3.1. Obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo

Povijest obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava u Republici Hrvatskoj seže u devetnaesto stoljeće. Njihovo nastajanje vezano je za ukidanje kmetstva. Temelj prvih gospodarstava bilo je domaćinstvo kao zatvorena društvena zajednica i posjed koji je predstavljao vlasništvo domaćinstva (obitelji). Povećanjem obitelji nastale su velike zajednice koje su prerastale u zadruge. Sve do poslije Drugog svjetskog rata obiteljska gospodarstva imala su tendenciju rasta, a po njegovom završetku i uspostavom nove države provodi se industrijalizacija, primjenjuju se doktrine Marxa i Engelsa. Po Marxu sitna seljačka gospodarstva koče brzi ekonomski razvoj, a za Engelsa privatno vlasništvo i socijalizam koji propagira društveno vlasništvo su nespojivi.³⁹ Danas su u Republici Hrvatskoj obiteljska poljoprivredna gospodarstva okosnica poljoprivredne proizvodnje i u nedavnoj ekonomskoj krizi pokazala su otpornost i prilagodljivost situaciji te uvelike pridonijela socijalnom miru u cjelini. Obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo je obitelj čiji članovi se bave poljoprivrednim aktivnostima na svom posjedu.⁴⁰ Zakon o poljoprivredi obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo definira kao samostalnu poljoprivrednu i socijalnu zajednicu temeljenu na vlasništvu ili upotrebi prirodnih resursa u cilju obavljanja poljoprivredne djelatnosti.⁴¹ Obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo postaje poslovni subjekt registracijom pri Uredu državne uprave, tj. upisom u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava.⁴² Upisom u upisnik obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo dobiva jedinstveni matični identifikacijski broj (MIBPG), temeljem kojega se identificira pri Ministarstvu poljoprivrede pri traženju i dodjeli potpora ili za neki drugi pravni posao.

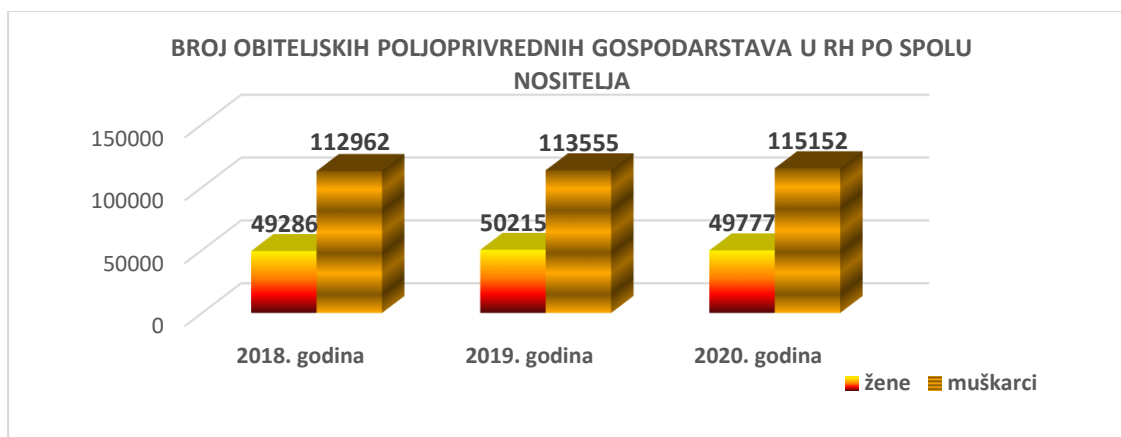
U ovom poslijediplomskom specijalističkom radu dan je prikaz računovodstvenog evidentiranja i porezni aspekti proizvodnje grožđa u OPG-u kao jednom od organizacijskih oblika poljoprivredne proizvodnje. U Hrvatskoj je na dan 31.12.2020. godine Agencija za plaćanje u poljoprivredi imala ukupno registriranih 164.929 poljoprivrednih gospodarstava. U grafikonu 2. prikazan je ukupan broj OPG-ova po spolnoj strukturi nositelja.

³⁹ Defilippis, J. (2004.), Razvoj obiteljskih gospodarstava Hrvatske i zadrugarstvo, *Sociologija i prostor*, 43(1), 49.

⁴⁰ Republika Hrvatska, Ministarstvo poljoprivrede (b.d.) Pitanja i odgovori, preuzeto 31.07.2021. s <https://poljoprivreda.gov.hr/istaknute-teme/poljoprivreda-173/poljoprivredna-politika/obiteljska-poljoprivredna-gospodarstva/pitanja-i-odgovori/1322>

⁴¹ Zakon o poljoprivredi, Narodne novine br. 118/18., 42/20., 127/20., 52/21., čl. 3. (2018.)

⁴² Pravilnik o Upisniku obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava, Narodne novine br. 62/19., (2019.)



Grafikon 2. Broj OPG-ova prema spolu nositelja od 2018. godine do 2020. godine

Izvor: Agencija za plaćanje u poljoprivredi, statistika na dan 31. 12. 2020⁴³

Iz navedenih podataka može se zaključiti da je pristup otvaranju OPG-a patrijarhalan i da su muškarci zastupljeni 70%, a žene 30%, što ujedno govori i da su muškarci većinski vlasnici zemljišta.

3.3.2. Obrti

Obrtom se podrazumijeva samostalna gospodarska djelatnost koju obavlja fizička osoba na tržištu s ciljem ostvarivanja dohotka od samostalnog rada. Zakon o obrtu propisuje način otvaranja obrta, uvjete otvaranja i uvjete vezane za poslovanje. Vremensko ograničenje poslovanja obrta očituje se u kontinuiranom neprekidnom radu ili u sezonskom radu. Vremensko ograničenje uvjetovano je osnovnom djelatnošću obrta. Poljoprivredna proizvodnja može biti i glavna i sporedna djelatnost obrta. Upisom u obrtni registar i prijavom početka poslovanja, započinje djelatnost obrta. Obrtnica je identifikacijska isprava obrta, a izdaje ju Obrtnička komora kao jedina ovlaštena ustanova za kontrolu provođenja Zakona o obrtu s organizacijskog aspekta.

Prednosti obrta pred ostalim organizacijskim oblicima (trgovačka društva) očituju se:

- u jednostavnijem i jeftinijem registriranju i zatvaranju obrta
- kroz mogućnost angažiranja svih članova obitelji u radu obrta, a da pri tome nemaju nikakvih obveza evidentiranja radnog vremena i plaćanja poreza i doprinosa
- sezonsko obavljanje djelatnosti
- mogućnost mirovanja od jedne do tri godine i u tom razdoblju nositelj obrta nema obvezu plaćanja doprinosa za mirovinsko osiguranje, zdravstveno osiguranje i doprinosa za zapošljavanje.

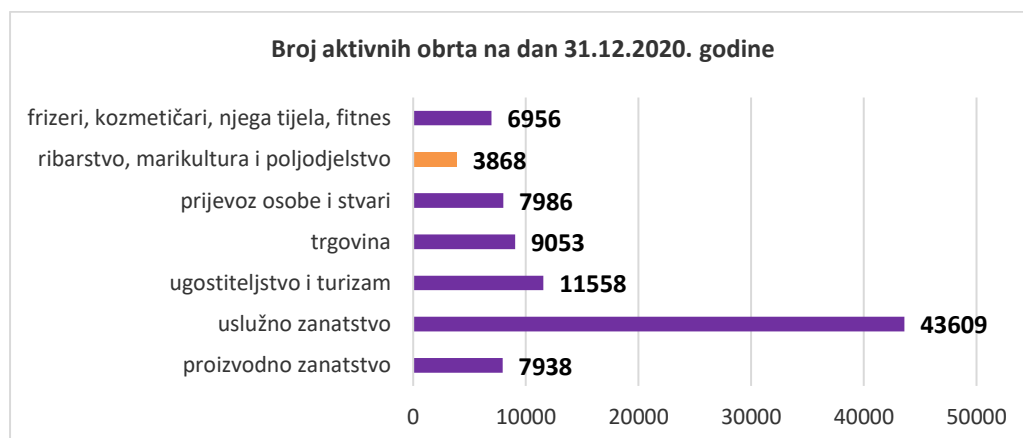
⁴³ Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju – APPRRR (2021.), *Upisnik poljoprivrednika* na dan: 24.07.2021. (podatkovni dokument), preuzeto s <https://www.apprrr.hr/upisnik-poljoprivrednika/>

Nedostaci obrta pred ostalim organizacijskim oblicima (trgovačka društva):

- obrt je način obavljanja određene djelatnosti stoga ne može stjecati prava, obveze i ne može biti stranka u postupku. To je uvijek fizička osoba koja je nositelj obrta – obrtnik
- za poslovanje obrta obrtnik odgovara cjelokupnom imovinom i zatvaranjem obrta ne poništavaju se obveze nastale tijekom poslovanja
- u poljoprivrednoj proizvodnji vođenje poslovnih knjiga i računovodstvene evidencije nisu prikladne u obliku kako je to propisao Zakon o porezu na dohodak, stoga se uz njih vode i pomoćne evidencije kako bi se osigurali podaci o imovini i obvezama.

Poljoprivrednu proizvodnju organiziranu kao obrtničku djelatnost najčešće koriste poljoprivredni proizvođači koji zapošljavaju osim obitelji još manji broj radnika i nisu dovoljno veliki da promijene organizacijski oblik. Da bi poljoprivredni proizvođač – obrtnik mogao koristiti sredstva za poticanje svoje proizvodnje mora imovinu koja je u obliku zemlje i stoke upisati u upisnik pri Agenciji za plaćanja u poljoprivredi.

Statistički podaci o obrtima prvi put objavljeni su 2006. godine kao godišnjak u kojem su bili obuhvaćeni podaci o obrtima od 2003. do 2005. godine, te se od tada redovito objavljuju kao godišnji podaci ili polugodišnje informacije, dostupne na Internet stranici Hrvatske obrtničke komore.⁴⁴ Posljednji važeći podaci o obrtima objavljeni su u statističkom izvještaju Hrvatske obrtničke komore objavila na dan 31.12.2020. godine (grafikon 3.).



Grafikon 3. Broj aktivnih obrtnika prema članstvu HOK-a na dan 31.12 2019. godine

Izvor: Obrtništvo u brojkama XII/20, HOK, str.10; https://www.hok.hr/sites/default/files/page-docs/2021-03/1_Obrtni%C5%A1tvo_u%20brojkama_%20OUB_XII_2020.pdf

Iz podataka za prosinac 2020. godine koje je objavila Hrvatska obrtnička komora u brošuri Statistički

⁴⁴ Hrvatska obrtnička komora, (2013.), *Statistički pregled - Obrtništvo u brojkama 2013* (e-publikacija), preuzeto s <https://www.hok.hr/sites/default/files/page-docs/2019-06/obrnistvo%20u%20brojkama%202013.pdf>

pregled, Obrtništvo u brojkama XII/2020., vidljivo je da je od ukupno aktivnih obrta prema vrsti djelatnosti najzastupljenije uslužno zanatstvo s 43.609 aktivnih obrta ili 47,9%. Ribarstvo, marikultura i poljodjelstvo je zastupljeno sa 3.868 obrta ili 4,3%, što je ujedno i najmanji broj aktivnih obrta prema vrsti djelatnosti.

3.3.3. Zadruga

Početak zadruga počiva na raspadanju plemena u kojima su ljudi prvobitno živjeli te stvaranje obiteljskih zajednica. Članovi obiteljskih zajednica bili su bračni parovi koji su ujedno bili i najbliži rođaci. Svi skupa su živjeli u jednoj kući i zajednički obavljali sve poslove. Takvom zajednicom je upravljao obiteljski starješina čije mišljenje su svi uvažavali i poštivali. U Hrvatskoj i Slavoniji 1890. godine bilo je 61.581 seoskih zadruga s ukupno 430.182 člana.⁴⁵ Brojčano povećanje takvih zadruga dovelo je do heterogenosti među članovima što je prouzročilo nezadovoljstvo i međusobne sukobe oko upravljanja zajednicom. Sve to uzrokovalo je raspad zajednica i usitnjavanje poljoprivrednih posjeda.

Prva agrarna reforma na ovim prostorima započela je 1945. godine i dovršena je u jesen 1946. godine.⁴⁶ Očitovala se je u podjeli zemlje bezemljašima. Osnivanjem Seljačkih radnih zadruga država se je uplitala u rad zadruga time što je nasilnim putem podruštvljivala zemljište i rad seljaka. Oduzimanje privatne zemlje kod seljaka je izazivalo nezadovoljstvo i neprihvatanje seljačkih radnih zadruga. Danas s vremenskim odmakom može se zaključiti da upravitelji zadruga nisu bili dorasli pozicijama, a seljaci su odrađivali ono što su morali. U takvom okruženju nije se moglo ekonomski pozitivno poslovati niti pridonositi povećanju proizvodnje. Nakon njihovog raspadanja članovi kućanstva imali su mogućnost zapošljavanja u društvenom sektoru i dodatno se baviti poljoprivredom. Tako je poljoprivreda u prošlosti najviše bila sekundarna djelatnost i stvarao se je statusni jaz između seljaka i radnika.

Danas je definicija i svrha zadruga uređena Zakonom o zadrugama. Zakon definira zadrugu kao interesno društvo kapitala, koju osnivaju njezini članovi i korištenjem zajedničkih resursa u vidu znanja i sredstava oni putem zadruga ostvaruju, unapređuju, štite sve svoje interese zbog kojih su zadrugu i osnovali.⁴⁷

Zadrugu može osnovati najmanje sedam osnivača s minimalnim ulogom od 1.000,00 kn. Ulozi se mogu uplatiti u novcu ili unijeti u stvarima. Vrijednost stvari utvrđuju za to ovlašteni procjenitelji.⁴⁸ Pravila

⁴⁵ Defilippis, J. (2004). Razvoj obiteljskih gospodarstava Hrvatske i zadrugarstvo, *Sociologija i prostor* : 43(1) 48.

⁴⁶ Defilippis, J. (2004). Razvoj obiteljskih gospodarstava Hrvatske i zadrugarstvo, *Sociologija i prostor* : 43(1), 50.

⁴⁷ Zakon o zadrugama, Narodne novine 34/11., 125/13., 76/14., 114/18., 98/19. čl. 1. (2011.)

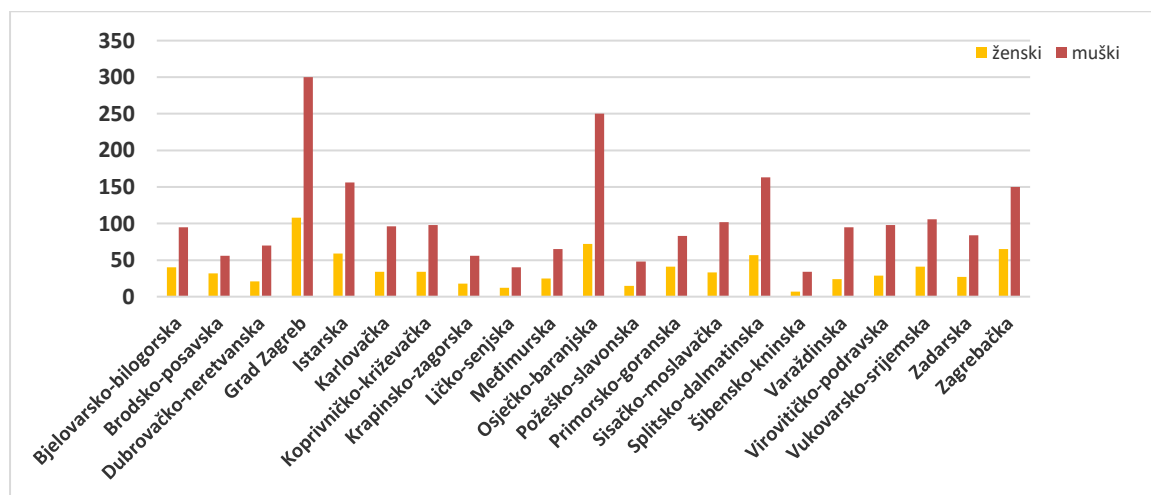
⁴⁸ Zakon o zadrugama, Narodne novine 34/11., 125/13., 76/14., 114/18., 98/19. čl. 31. (2011.)

zadruga su osnivački i temeljni akti kojima je definirana tvrtka ili naziv zadruge, unutarnji ustroj, uvjeti i način stjecanja članstva, tijela zadruge, zastupanje, upotreba dobiti, statusne promjene te ostala pitanja važna za poslovanje. Registracija zadruge obavlja se pri nadležnom Trgovačkom sudu upisom u sudski registar. U računovodstvenim evidencijama poslovanje zadruga uređeno je Zakonom o računovodstvu s primjenom važećih računovodstvenih standarda, a porezni okvir poslovanja definiran je Zakonom o porezu na dobit.

3.3.4. Trgovačka društva

Svaka pravna osoba koja djeluje na tržištu i svojim aktivnostima u vidu proizvodnje ili prodaje roba i usluga ostvaruje dobit može se nazvati trgovačkim društvom. Zakon o trgovačkim društvima⁴⁹ daje pravnu osobnost trgovačkom društvu. Osnovni oblici trgovačkog društva su društvo kapitala i društvo osoba. U poljoprivrednoj proizvodnji kao organizacijski oblik najviše se koristi društvo kapitala i to društvo s ograničenom odgovornošću (d.o.o.), jednostavno društvo s ograničenom odgovornošću (j.d.o.o.), a veliki proizvođači uglavnom nastali iz poljoprivrednih kombinata organizirani su u dionička društva (d.d.). Najpoznatiji od njih su Iločki podrumi d.d., Mladina d.d., Agrolaguna d.d., Belje d.d. i Vupik d.d.

U odabiru organizacije poslovanja trgovačko društvo u odnosu na ukupan broj poduzetnika u Hrvatskoj zauzima prvo mjesto, što ne vrijedi i za poljoprivrednu proizvodnju. Grafikon 4. prikazuje broj aktivnih trgovačkih društava koji se bave poljoprivredom po spolu nositelja na dan 31.12.2020. godine.



Grafikon 4. Broj aktivnih trgovačkih društava po spolu nositelja na dan 31.12.2020. godine

Izvor: Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, upisnici i registri <https://www.apprrr.hr/upisnik-poljoprivrednika/>

⁴⁹ Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 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. i 40/19., (1993.)

Kao i u prethodnim organizacijskim oblicima može se zaključiti da je poljoprivredna djelatnost oslonjena na muškarca kao nositelja djelatnosti. Ovo stanje ima svoje korijene u prošlosti gdje su vlasnici zemlje najprije bili zadružni obiteljski starješine koji su raspadanjem obiteljskih zdruza zemlju prenosili na sinove i tako gotovo sve do danas.

Trgovačko društvo kao organizacijski oblik svake djelatnosti pa tako i poljoprivredne proizvodnje zahtijeva od nositelja – vlasnika društva poznavanje poduzetništva i posjedovanje menadžerskih sposobnosti neophodnih za vođenje društva, ako je direktor i vlasnik društva u jednoj osobi, što je najčešći slučaj u poljoprivrednoj proizvodnji odnosno kod mikro i malih poduzetnika uopće.

Pri osnivanju društva s ograničenom odgovornošću (d.o.o.), osnivač je dužan osigurati sredstva u visini 20.000,00 kn kao temeljni kapital društva i angažirati javnobilježnički ured da pripremi potrebne akte za upis društva u registar pri nadležnom trgovačkom sudu.⁵⁰ Za jednostavno društvo s ograničenom odgovornošću (j.d.o.o.) temeljni kapital je 10,00 kn, a postupak registracije pri trgovačkom sudu jednak je kao i za društvo s ograničenom odgovornošću. Jednostavno društvo s ograničenom odgovornošću (j.d.o.o.)⁵¹ vrlo rijetko se koristi kao organizacijski oblik u poljoprivrednoj proizvodnji zbog temeljnog kapitala male vrijednosti. Kod početka poslovanja u poljoprivredi su potrebna znatna financijska ulaganja koja svoj izvor imaju i u temeljnom kapitalu.

U ovom poslijediplomskom specijalističkom radu prikazano je poslovanje trgovačkog društva čija je osnovna djelatnost proizvodnja grožđa. U navedenom slučaju prikazani su primjeri knjiženja i porezno vrednovanje poslovnih događaja prema Zakonu o porezu na dobit.

3.4. Specifičnosti financiranja poljoprivredne djelatnosti

Ulazak Republike Hrvatske u EU zahtijevao je duboke promjene u cjelokupnoj društvenoj zajednici, a posebno u poljoprivrednoj proizvodnji. Poljoprivredna proizvodnja je najzapuštenija privredna djelatnost i njezin oporavak i mogućnost držanja koraka s ostalim članicama i konkurencijom zahtijeva investiranje kojim će poljoprivredna proizvodnja dobiti stvarnu ulogu proizvođača hrane i pokretača razvoja društva. Da bi poljoprivredni proizvođač donio odluku o investiranju mora napraviti vlastitu strategiju razvoja s dubinskom analizom postojećeg stanja i definirati ciljeve koje će postići investiranjem.

⁵⁰ Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 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. čl. 389., (1993.)

⁵¹ Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 11.8/03., 107/07., 146/08., 137/09., 125/11., 152/11., 111/12., 68/13., 110/15., 40/19. čl. 390. a, st. 3., (1993.)

Osnovna pitanja na koja strategija mora odgovoriti su:⁵²

- je li postojeća proizvodnja dohodovno isplativa i treba li je nastaviti ili se okrenuti novoj isplativijoj proizvodnji
- ako je postojeća proizvodnja isplativa kojim aktivnostima povećati ekonomičnost i rentabilnost, je li to izgradnja novih objekata, nabava novih modernijih sredstava za rad (poljoprivredne mehanizacije)
- odabir poznatog proizvođača opreme zbog lakšeg održavanja
- cijena rezervnih dijelova i usluga održavanja opreme
- u vinogradarstvu, je li to sadnja novih čokota ili zamjena sorte
- ulaganje u obrazovanje i ekološki pristup proizvodnji.

Budući poljoprivredni proizvođači koji tek ulaze u proizvodnju uz navedena pitanja moraju uskladiti vrstu i planirani obujam proizvodnje klimatskim uvjetima i zemljopisnom položaju obradivog zemljišta. Investicije u poljoprivredi dugoročnog su karaktera i prije odluke o investiranju poljoprivredni proizvođač mora sam i uz pomoć stručnih osoba procijeniti sve rizike koji mogu negativno djelovati na rezultat poslovanja.

Najznačajniji rizici su:

- nedovoljno poznavanje procesa proizvodnje
- loše upravljačke vještine
- stanje na tržištu (ponuda i potražnja gotovih proizvoda, kao i repromaterijala)
- negativni učinci porezne politike
- uvozno izvozne politike na državnoj razini
- propisane kvote
- cijena novca
- rokovi dospijeca kreditnih obveza
- otkupne cijene
- ljudski potencijali (dostatnost radne snage).

Prema dosadašnjim iskustvima vrlo često dobri projekti završe loše budući poljoprivredni proizvođači podižu kredite i financiranje baziraju na tuđim sredstvima i državnim potporama.

⁵² Republika Hrvatska, Ministarstvo poljoprivrede, (2020.), *Strategija razvoja poljoprivrede i ribarstva RH 2020*, (e-publikacija), preuzeto s https://poljoprivreda2020.hr/wp-content/uploads/2019/12/Strategija_prezentacija.nacrt.pdf

3.4.1. Državne potpore u poljoprivredi

Poljoprivredna proizvodnja je strateški važna za svaku državu, stoga države svojim poljoprivrednim politikama osiguravaju sredstva kojima će poticati svoju poljoprivrednu proizvodnju. Hrvatska poljoprivredna politika usklađena je s poljoprivrednom politikom EU i poticanje poljoprivrednih proizvođača provodi kroz izravna plaćanja iz poljoprivredno jamstvenog fonda (EPJF):

- plaćanje po površini (osnovno plaćanje, zeleno plaćanje ili ekološka proizvodnja, preraspodijeljeno plaćanje)
- proizvodno vezana plaćanja
- program za male poljoprivrednike.

Financijska omotnica za ovaj fond iznosi 373 milijuna EUR-a godišnje, uz postupno povećanje udjela kroz 10 godina. Sto postotno povećanje će biti 2022. godine.⁵³ Pravo na ovu vrstu potpora imaju poljoprivredni proizvođači koji zemlju i stoku imaju upisanu u Upisnik poljoprivrednika, a vjerodostojnost upisanih zemljišnih površina dokazuju sa stanjem u ARKOD-u. ARKOD sustav je preglednik korištenja zemlje i obuhvaća četiri glavne vrste korištenja poljoprivrednog zemljišta za koje se isplaćuju potpore (oranice, livade, trajni nasadi i mješovito korištenje zemljišta).⁵⁴ Iz Europskog poljoprivrednog fonda omogućeno je korištenje sredstava temeljem propisanih mjera ruralnog razvoja (EAFRD). Cilj plaćanja iz ovog Fonda je poticanje prenošenja znanja i informiranja poljoprivrednog stanovništva u ruralnim područjima u vidu strukovnog osposobljavanja za djelatnost poljoprivrede, osposobljavanje i uvođenje u rad savjetnika za poljoprivredu, financiranje uvođenja sustava kvalitete, sudjelovanje na sajmovima, organiziranje radionica namijenjenih promidžbi poljoprivrednika. Ovaj Fond nastavlja financiranja koja su poljoprivrednici mogli ostvariti putem pred pristupnog IPARD programa. Dobivena sredstva moraju se koristiti za restrukturiranje i modernizaciju gospodarstva, ekološko zbrinjavanje stajskog gnoja, korištenje obnovljivih izvora energije i razvoj poljoprivrednih gospodarstava i poslovanja mladih poljoprivrednika u ruralnim područjima.

⁵³ Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, (2015.), *Izravna potpora poljoprivrednicima i kontrola prije isplate 2015-2020.* (e-publikacija), preuzeto s https://www.apprrr.hr/wp-content/uploads/2018/02/Priru%C4%8Dnik_Izravna-potpore-poljoprivrednicima-i-kontrola-prije-isplate-2015-2020.pdf

⁵⁴ Zakon o poljoprivredi, Narodne novine br. 118/18., 42/20., 127/20., 52/21., čl. 18. do 25., (2018.)

Proizvođači grožđa imaju na raspolaganju posebnu omoćnicu iz mjera restrukturiranja (ostale potpore) koju mogu koristiti za točno određene djelatnosti:⁵⁵

- zamjene sorte ili više sorata nasada
- premještanje vinograda te
- poboljšavanje vinogradarskih tehnika.

Poljoprivredni proizvođači u RH dosada su bili zaknuti za državne potpore koje daju članice EU svojim poljoprivrednicima. Vlada Republike Hrvatske smjernicama za politiku državnih potpora u razdoblju od 2016. do 2018. godine donijela je skup mjera kojima će se podupirati poljoprivredna proizvodnja, ali još uvijek nema točno definiranih uvjeta i programa kojima će se poticati. Pri poticanju davatelji potpora moraju voditi računa da potpore neće narušiti tržišno natjecanje što bi bilo protivno Uredbi komisije EU za državne poticaje.

Ostale potpore koje poljoprivredni proizvođači mogu realizirati iz državnog proračuna su tržišne potpore i potpore u slučaju elementarne nepogode. Tržišne potpore država provodi u slučaju interventnih mjera u skladu s ponudama na tržištu (otkup tržišnih viškova, plaćanjem naknada da se ograniči proizvodnja nekih proizvoda ili neke druge pomoći kojima bi se normaliziralo stanje na tržištu). Potpore za slučaj elementarne nepogode poljoprivrednim proizvođačima isplaćuju se temeljem procjene štete, a sredstva su limitirana planiranim državnim proračunom i proračunom lokalne samouprave. Bogatije lokalne samouprave (gradovi i županije) u svojim proračunima planiraju i onda isplaćuju potpore male vrijednosti za osiguranje usjeva i nasada, sufinanciraju podizanje plastenika ili neke druge aktivnosti. Da bi se realizirala ovakva potpora poljoprivrednik mora ispunjavati zahtjeve koji su propisani natječajem.

3.4.2. Kreditiranje poljoprivredne djelatnosti

Odluku koju imovinu nabaviti i na koji način će je financirati donosi svaki poljoprivredni proizvođač nakon procjene proizvodnog procesa, postojeće opreme i vlastite financijske moći te ponude na financijskom i robnom tržištu. Krediti koje daju komercijalne banke kao najveći i najčešći ponuđači za mikro i male poljoprivredne proizvođače su neisplativi zbog previsoke cijene koštanja. Kamate koje se plaćaju na posuđeni novac više su na godišnjoj razini od viška vrijednosti stvorenog proizvodnjom, naročito ako se radi o ulaganju u suvremenu mehanizaciju na malim ili manjim zemljišnim posjedima. Bankovne kredite poljoprivredni proizvođači teško dobivaju jer im je vrijednost poslovne imovine

⁵⁵ Republika Hrvatska, Ministarstvo poljoprivrede, Agencija za plaćanje u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju – APPRRR, (2018.), *Nacionalni program pomoći sektoru vina za razdoblje od 2019.do 2023.* (e-publikacija), preuzeto s <https://www.apprrr.hr/wp-content/uploads/2019/01/Nacionalni-program-pomo%C4%87i-sektoru-vina-za-radoblie-od-2019.-do-2023.pdf>

nedostatna, stoga im trebaju posebne garancije najčešće vlastitom imovinom što maksimalno izbjegavaju zbog nesigurnosti koja proizlazi iz tržišta i klimatsko-meteoroloških uvjeta.

Za sada je na razini države usuglašen projekt s Hrvatskom bankom za obnovu i razvitak (HBOR) koja kreditira pripremu poljoprivredne proizvodnje poljoprivrednika koji imaju poteškoće u poslovanju kao posljedicu pandemije COVID 19. Ovim kreditom financiraju se obrtna sredstva u okviru poslovanja za nabavu sirovina, repromaterijala i ostalih potreba za nesmetano obavljanje proizvodnje. Ovaj program HBOR provodi direktnim kreditiranjem. Kredit je dugoročni na rok otplate do 5 godina, uključujući početak do 12 mjeseci s 0,5% fiksne godišnje kamate.⁵⁶

Leasing društva poljoprivrednim proizvođačima nude nabavu dugotrajne materijalne imovine putem financijskog i operativnog leasinga. Financijskim leasingom imovina se nabavlja uz plaćanje akontacije (učešća) ili bez učešća, uz ostatak vrijednosti, a rok otplate duga i mjesečno dospjeće dogovara se prema platežnoj moći i raspoloživim sredstvima od 12 do 84 mjeseca. Tako nabavljena imovina odmah se evidentira u poslovnim knjigama u dugotrajnoj imovini i kao dugoročna obveza, kojom se povećava zaduženost obveznika.

Dugotrajnu materijalnu imovinu poljoprivredni proizvođači mogu nabaviti putem operativnog leasinga. Operativni leasing predstavlja trostrani posao u kojemu se leasing društvo pojavljuje kao posrednik između proizvođača opreme i korisnika leasinga. Svrha ovakvog leasinga je financiranje primatelja leasinga na njemu prilagođen način. Nakon sklapanja ugovora primatelj mora uplatiti jamčevinu kao osiguranje u slučaju nastanka problema u plaćanju ili nekih drugih rizika kojima bi bio izložen davatelj leasinga. Primatelj operativnog leasinga nema vlasništvo nad imovinom, već je ugovorno ima u poslovnom najmu. Za koju vrstu leasinga će se poljoprivredni proizvođači odlučiti ovisi o namjeni i korištenju predmeta leasinga, platežnoj moći i dosadašnjoj zaduženosti.

⁵⁶ Hrvatska banka za obnovu i razvitak (b.d.), Obrtna sredstva za ruralni razvoj, kreditni program, preuzeto 31.08.2021. s https://www.hbor.hr/kreditni_program/obrotna-sredstva-za-ruralni-razvoj/#contacts

4. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POLJOPRIVREDNE DJELATNOSTI NA PRIMJERU PROIZVODNJE GROŽĐA

Podizanje nasada vinograda i proizvodnja grožđa s računovodstvenog aspekta daju sveobuhvatnu sliku složenosti računovodstvenog praćenja poljoprivredne proizvodnje. U ovom specijalističkom poslijediplomskom radu dan je prikaz računovodstvenog evidentiranja podizanja vinograda kroz poslovanje trgovačkog društva i Obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva.

4.1. Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa za društvo s ograničenom odgovornošću

Uzgoj i proizvodnja grožđa vrlo je složena djelatnost u produktivnom i u računovodstvenom smislu. Pripremu za sadnju, poslove sadnje i održavanja vinograda potrebno je računovodstveno pratiti i sastavljati financijske izvještaje za vlasnike, poreznu upravu i javnu objavu.

Strategija svakog poslovnog subjekta je neograničenost u poslovanju. Poslovni subjekti koji se bave proizvodnjom grožđa već odlukom o toj djelatnosti moraju dugoročno planirati i postavljati dugoročne ciljeve. Vrijeme od donošenja odluke o sadnji prvih cijepova do proizvedenog grožđa za tržište predstavlja dugačak vremenski period koji ovisi o financijskoj moći poslovnog subjekta i agrometeorološkoj situaciji. Cilj ulaganja u vinograde je povećanje ekonomskih koristi kroz ubiranje poljoprivrednih proizvoda (grožđa) kroz razdoblje duže od godine dana (odnosno kroz više obračunskih razdoblja) s ciljem da se poljoprivredni proizvodi (grožđe) prodaju na tržištu, ili da se dalje prerađuju pa se prodaju kao prerađeni poljoprivredni proizvodi (npr. mošt, vino, sok od grožđa).⁵⁷

Računovodstveno praćenje uporište nalazi u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Za računovodstveni prikaz proizvodnje grožđa potrebno je poznavati sve tehnološke procese i prirodne zakonitosti rasta i razvoja posađenog čokota. Prije donošenja odluke o podizanju novih nasada potrebno je planirati i procijeniti troškove. Planiranje podizanja vinograda temelji se na kalkulaciji troška po jednom hektaru vinograda, zbog toga što su kalkulacije izvori informacija o isplativosti planiranog projekta kao i financijskim potrebama u određenom vremenskom razdoblju. U kalkulacije je potrebno uključiti sve aktivnosti vezane uz podizanje nasada kao i aktivnosti oko obrade novog vinograda u razdoblju od prve do treće odnosno četvrte godine, ovisno o sorti, kvaliteti zemlje i zemljopisnom položaju vinograda.

S troškovnog aspekta gledano, proizvodnja grožđa razlikuje se od industrijske proizvodnje. U proizvodnji grožđa teško je razlučiti fiksne od varijabilnih troškova budući je količina proizvodnje uvjetovana površinom zemljišta i brojem zasađenih čokota koji se kroz godine ne mijenjaju. U objektivnim okolnostima za zasađeni hektar vinove loze ovisno o sortimentu poznate su količine

⁵⁷ Hladika, M. (2017,), Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa i vina, *Računovodstvo i financije*, 2017(9), 27.

gnojiva, preparata za prihranu, preparata za tretiranje korova i štetnika. Na njihovo povećanje ili smanjenje djeluju agrometeorološke pojave čije djelovanje i posljedice nisu predvidive, ne mogu se planirati, a u trenutku nastajanja teško ih je i gotovo nemoguće spriječiti. Kod proizvodnje grožđa troškove treba promatrati prema prirodnim vrstama: materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi rada, troškovi amortizacije, troškovi posudbe (financijski troškovi) i ostali troškovi.

Troškovi sadnog materijala u prvoj godini su i najveći troškovi. Vezuju se za površinu predviđenu za sadnju. Broj čokota određuje se prema broju redova, razmaku među redovima i razmaku među cijepovima (sadnicama). Visinu troškova sadnog materijala određuje vrsta cijepa. Što je cijep „plemenitije“ sorte to mu je i viša prodajna cijena. U Republici Hrvatskoj donesen je Pravilnik o nacionalnoj listi priznatih kultivara vinove loze⁵⁸. Pravilnikom su određene sorte grožđa dopuštene za sadnju i preporuka koju sortu saditi u kojoj vinogradarskoj regiji. Uz sadni materijal važnu ulogu imaju i troškovi umjetnih i stajskih gnojiva, troškovi sredstava za prihranu preko lista, troškovi sredstava za zaštitu od nametnika i korova. Uzgoj vinograda može se odvijati na dva načina. Jedan način je ekološki, a drugi je konvencionalni. Ekološki uzgoj podrazumijeva korištenje prirodnih sredstava za održavanje vinograda. Zabranjeno je korištenje mineralnih gnojiva, pesticida. Površine među redovima se zatravuju. Troškovi ekološke proizvodnje su viši i s manjim prinosima, stoga ih i država preko EU fondova potiče u vidu izravnih plaćanja po površini.

Troškovi goriva, maziva, rezervnih dijelova i auto guma su materijalni troškovi čija visina ovisi o upotrebi mehanizacije i agrometeorološkim situacijama. Primjena suvremenih tehnologija smanjuje troškove goriva. Proizvođači grožđa upisani u poljoprivredni upisnik nabavljaju gorivo „plavi dizel“ po nižoj cijeni (prodajna cijena je umanjena za trošarinu). Pravo na ostvarivanje povlaštene kupnje stječe se podnošenjem zahtjeva za izravnu potporu, a gorivo se mora koristiti isključivo za pogon poljoprivrednih strojeva. Kod poljoprivrednih proizvođača troškovi rezervnih dijelova su uobičajeni.

Kod velikih proizvođača unutar organizacijske strukture nalazi se i mehanička radionica u kojoj se strojevi i alati održavaju i ne koriste se vanjske usluge servisa. Auto gume su također rezervni dijelovi koji se vrlo često zamjenjuju budući mehanizacija ide i neuređenim putovima. Računovodstveni aspekt stavljanja auto guma u upotrebu podrazumijeva troškove auto guma razgraničiti na troškove razdoblja HSFI 16 *Rashodi* i na troškove budućeg razdoblja HSFI 14 *Vremenska razgraničenja*.

U troškove pomoćnog materijala mogu se ubrojiti troškovi veziva i kvačica za mladice te ostali potrošni materijal. Iz sezone u sezonu na tržištu se pojave i nude novi potrošni materijali. Bez troškova sitnog inventara gotovo da je nezamisliva proizvodnja grožđa. Svakodnevni radovi u vinogradu zahtijevaju

⁵⁸ Pravilnik o Nacionalnoj listi priznatih kultivara vinove loze, Narodne novine br. 45/09., 153/09., 46/10., 129/10., 31/11., 78/11., 67/12., 53/14. i 25/20., (2009.)

upotrebu različitih alata male vrijednosti. U sitni inventar se ubrajaju predmeti kupljeni po pojedinačnoj cijeni do maksimalno 3.500,00 kn s rokom upotrebe do godinu dana. Alati koji se upotrebljavaju pri uzgoju i održavanju vinograda su motike, lopate, škare, kose. Nabava sitnog inventara u računovodstvu evidentira se u skladu s HSFI 10 *Zalihe*. Trošak sitnog inventara provodi se otpisom vrijednosti kroz jednu godinu. Ako je sitni inventar stavljen u upotrebu u tijeku godine, njegovo trošenje s računovodstvenog aspekta započinje s prvim mjesecom nakon stavljanja u upotrebu i u tekućoj godini se otpisuje za toliko mjeseci koliko je bio u upotrebi. Ostatak vrijednosti otpisuje se i uračunava u troškove u sljedećem razdoblju.

Troškovi usluga vezanih za sadnju i uzgoj vinograda direktno ovise o financijskoj moći poslovnog subjekta. Ako se sade velike površine za sadnju se kupuje vlastita mehanizacija, a za manje površine potrebno je angažirati tuđe strojeve i opremu. Usluge koje obvezno prate sadnju i održavanje nasada su usluge Agronomskog fakulteta kod analize tla, određivanja sortimenta i savjetodavne usluge kod sadnje. Kroz cijelo vrijeme uzgoja vinograda mali proizvođači usmjereni su na različite savjetodavne službe koje plaćaju jer bi u protivnom morali imati stalno uposlenog agronoma. Naknade agencijama koje vrše ekološko certificiranje i kasnije nadzor također predstavljaju troškove usluga. Jedina razlika je što se u početnoj fazi za usluge certificiranja može ostvariti novčana potpora čiju visinu određuje Ministarstvo poljoprivrede i Zakon o poljoprivredi. Visina troškova usluga se s godinama eksploatacije vinograda smanjuje jer u vinogradu troškovi fizičkog rada postaju dominantni. Ostale usluge koje se susreću kod proizvodnje grožđa su usluge koje imaju i ostali poslovni subjekti. To su troškovi računovodstvenih usluga, troškovi odvjetnika i bilježnika, troškovi najma prostora, troškovi telefona, poštanski troškovi, usluge registracije, troškovi komunalnih i njima sličnih usluga, troškovi parkiranja, garažiranja, troškovi korištenja auto ceste, troškovi špeditera, troškovi fotokopiranja i ostale vanjske usluge. Vegetacijska sezona raspoređuje aktivnosti i fizičke radove u vinogradu. Početak fizičkih radova određuje i zemljopisni položaj. U sjevernijim krajevima mirovanje traje do 180 dana zbog mogućnosti ulaska vode u tkivo trsa što bi ranijim obrezivanjem moglo dovesti do smrzavanja trsa. Prvi fizički radovi započinju kad je dnevna temperatura oko 8 do 10 stupnjeva.⁵⁹ Aktivnosti radnika započinju rezanjem vinograda, skidanjem stare kore, popravcima naslona i armature, vezanjem trsova i lucnjeva, gnojenjem i zimskim prskanjem zaštitnim sredstvima. Kako mladice rastu tako se povećava i potreba za fizičkim radom. Zasada je čovjek još uvijek u vinogradu nezamjenljiv. Iz navedenoga je vidljivo da je fizički rad u vinogradu sezonski stoga se i radnici zapošljavaju na dva načina, kao sezanci ili stalni uposlenici putem ugovora o radu i kao sezonski radnici u poljoprivredi.⁶⁰ Zapošljavanje stalnih sezonaca u poljoprivredi daje mogućnost zapošljavanja nezaposlenih fizičkih osoba i umirovljenika na

⁵⁹ Mirošević, N., Karoglan Kontić, J. (2008.), *Vinogradarstvo*, Zagreb: Nakladni zavod Globus, str. 49.

⁶⁰ Zakon o tržištu rada, Narodne novine br.118/18. i 32/20. čl. 78. i 79., (2018.)

rok od 90 dana. Rok se ne mora kalendarski poštivati. Jedna osoba može ukupno raditi 90 dana u različitim terminima. Evidentiranje takvog rada vrši se na posebnim ugovorima na koje se lijepe voucheri koji se mogu kupiti u FINA-i. Jedan voucher predstavlja vrijednost doprinosa iz i na plaću za jedan dan. Po obračunu odrađenih dana radniku se obračunava porez i pripadajući prizrez. Neto vrijednost dnevnice u poljoprivrednoj proizvodnji na početku poslovne godine određuje Ministarstvo rada i mirovinskog sustava. Radnicima zaposlenim temeljem Zakona o radu obračun plaće temelji se na evidencijama o prisutnosti na radu. Kod proizvodnje grožđa ove evidencije imaju značajnu ulogu budući se rad na sadnji i održavanju svakog sortimenta u prve tri godine mora voditi odvojeno zbog kapitaliziranja troškova, a kasnije zbog utvrđivanja proizvodne cijene sortimenta. U ekološkoj obradi vinograda fizički rad je po obujmu puno veći. Uglavnom se razmaci među redovima zatravnjuju i trava se kosi. U prvoj i drugoj godini dok su mladice male i krhke uglavnom se kosidba obavlja ručno. Osim fizičkih radnika, u velikim poslovnim subjektima koji se bave proizvodnjom grožđa uposleni su i djelatnici u upravi, prodaji i na upravljačkim pozicijama. Kod malih, a naročito mikro proizvođača funkcija menadžera i fizičkog radnika nalazi se u jednoj osobi. Vlasnik društva najčešće je i direktor, a najviše radnog vremena provede aktivno radeći u vinogradu.

Poslove administracije i promidžbe obavlja u zimskom razdoblju dok vinograd „miruje“, a u posljednje vrijeme promidžbu malih proizvođača vrše njihove Turističke zajednice i Komore. Troškovi fizičkog rada u vinogradu u razdoblju od sadnje do ekonomske eksploatacije kapitaliziraju se u vrijednost biološke imovine u pripremi.

Mehanizacija predstavlja trošak u vidu obračuna amortizacije i troškova održavanja i rezervnih dijelova. Nabava mehanizacije predstavlja značajan financijski izdatak i kod malih proizvođača nabava skupe mehanizacije nije isplativa. Računovodstveno evidentiranje nabave mehanizacije vrši se u skladu s HSFI 6 *Dugotrajna materijalna imovina*. Veliki proizvođači se odlučuju za nabavu skupe mehanizacije jer njome zamjenjuju fizički rad. Fizički poslovi u poljoprivredi su za tijelo iscrpljujući i teški stoga se iz godine u godinu sve teže pronalaze radnici.

Osnovna mehanizacija potrebna za radove u podizanju i njezi vinograda je:

- traktori različitih vrsta (ovisno o veličini i nagibu terena)
- traktorski priključci (plugovi, hidraulika, prskalice, kosilice)
- strojevi za obrezivanje mladica
- akumulatorske škare za rezanje vinograda
- strojevi za branje grožđa.

Obračun amortizacije za mehanizaciju u upotrebi je trošak poslovnog subjekta. Vrednovanje ovisi o vremenu obračuna amortizacije. U vremenu sadnje i do tri godine minimalne starosti vinograda

amortizacija se prema iskorištenom kapacitetu prenosi u vrijednost nasada. Porezni propisi omogućuju obračun amortizacije po povećanim stopama.⁶¹ Tu poreznu blagodat proizvođači grožđa najčešće ne koriste iz najmanje tri razloga:

- iskorištenost kapaciteta je vrlo niska
- gubitak vrijednosti dugotrajne imovine u kratkom vremenu
- akumulirana sredstva iz obračuna amortizacije ne mogu se upotrijebiti za zamjenu i nabavu nove dugotrajne imovine.

Troškovi posudbe predstavljaju financijske troškove poslovanja. Proizvodni procesi poput proizvodnje grožđa zahtijevaju financiranje u vidu značajnih odljeva novčanih sredstava. Najčešća potreba za tuđim novčanim sredstvima javlja se kod podizanja novih nasada ili investiranjem u skupu mehanizaciju. Bez obzira na izdašnost potpora iz EU fondova potreba za kreditima i leasing uslugama ne može se izbjeći. Prema HSFI 6 *Dugotrajna materijalna imovina*, točka 6.23. troškove kamata i interkalarnih kamata po kreditima, troškove kamata za financijski leasing, kao i troškove obrade ugovora (banke i leasing društva) proizvođači grožđa u prve tri godine sve do eksploatacije vinograda kapitaliziraju i povećavaju vrijednost biološke imovine u pripremi. Nakon što vinograd počinje davati urod namijenjen tržištu, kamate i naknade evidentiraju se kao rashodi razdoblja (HSFI 16 *Rashodi*).

Ostali troškovi poslovanja u proizvodnji grožđa ovise o potrebama i obujmu poslovanja. To su najčešće troškovi platnog prometa, troškovi za članarine i nadoknade, troškovi prava korištenja (računalni programi), troškovi stručne literature i stručnih časopisa, troškovi stručnog obrazovanja, troškovi popusta, kazni, penala, ležarina, troškovi izuzimanja, troškovi osiguranja, troškovi registracije, biljezi, takse te troškovi konzultanata, odvjetnika, bilježnika, računovođa. Od navedenih troškova bez obzira na veličinu poduzetnika svaki od njih posebnu pozornost posvetit će troškovima osiguranja kako imovine, tako i nasada. U zadnjih nekoliko godina ćudljivost prirode zaista je nepredvidiva, stoga osiguranje nasada daje određenu sigurnost. Važnost troškova osiguranja nasada prepoznata je i na lokalnoj i na državnoj razini na način da se poduzetnicima plaćaju potpore za osiguranje.

U ovom specijalističkom poslijediplomskom radu produktivne aktivnosti i predradnje koje uvjetuju proizvodnju u vinogradarstvu prikazane su kroz primjere knjiženja podizanja novog vinograda zasađenog s 3 različite sorte grožđa na 3 hektara zemlje kroz četiri godine kroz poslovanje društva Trsek d.o.o. Društvo je osnovano unosom zemljišta u temeljni kapital, a prema veličini spada u mikro subjekte.

⁶¹ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16. 106/18., 121/19., 32/20. i 138/20. čl. 12., (2004.)

U prethodnom razdoblju poslovanja Društvo se je bavilo voćarstvom i na zemljištu koje je evidentirano u dugotrajnoj imovini bio je zasađen voćnjak koji je prešao fazu ekonomske isplativosti te su vlasnici odlučili promijeniti vrstu djelatnosti. Na zemljištu se planira podizanje novog vinograda. Zemljište društva Trsek d.o.o. (dalje u tekstu Društvo), sastoji se od tri parcele, svaka je veličine jednog hektara i na jednoj će biti podignut vinograd nasada MUŠKAT, na drugoj GRAŠEVINA, a na trećoj RIZLING. Naziv i podaci o Društvu su hipotetski, ali podaci na temelju kojih su rađene kalkulacije, vrijednosti mehanizacije, sadnog i ostalog materijala dobivene su od specijaliziranih trgovaca i popraćene savjetima agronoma. Cilj ovog računovodstvenog prikaza je dobivanje zaokružene vrijednosti nasada vinograda kao biološke imovine kroz tri godine. U četvrtoj godini kada počinje ekonomska eksploatacija vinograda prikazana je primjena HSFI-a 17 *Poljoprivreda* vrednovanjem proizvedenog grožđa po prodajnoj cijeni na tržištu, ostvarivanjem nerealiziranih dobitaka i nerealiziranih gubitaka. U poslovanje svake pojedinačne godine uključeni su i tekući troškovi poslovanja kako bi se dobio što vjerniji prikaz i mogla napraviti usporedba računovodstvenog evidentiranja proizvodnje grožđa u društvu kapitala i u OPG-u.

4.1.1. Evidentiranje podizanja vinograda i proizvodnje grožđa u prvoj godini

Kod podizanja nasada vinograda treba voditi računa o prirodnim zakonitostima koje uvjetuju faze podizanja, rasta i razvoja vinograda. Sadnja vinograda odvija se u točno definirane četiri faze. Za svaku od tih faza potrebno je kalkulirati i predvidjeti troškove.

Sve aktivnosti vezane za tlo spadaju u prvu fazu koja obuhvaća pripremu zemljišta u obliku čišćenja i krčenja sadne površine. Krčenje na pripremi terena obuhvaća čupanje stabala voćaka, čupanje panjeva i ostalog raslinja. Kod konvencionalnog pristupa primjenom specijalnih pesticida tlo se čisti i može se odmah pristupiti sadnji. Kod ekološkog pristupa sadnji, tlo bi se moralo odmarati od dvije do tri godine. Za vrijeme odmaranja mehanizacijom bi se vršilo kultiviranje. Oranjem, tanjuranjem bi se čistilo tlo i izbacivalo na površinu zaostalo korijenje i ostaci panjeva.

Uprava ili vlasnik Društva odlučuju za koji će se oblik poljoprivredne proizvodnje opredijeliti. Najprihvatljivija je sadnja vinograda na konvencionalan način, a već nakon godinu do dvije može započeti čišćenje tla i certificiranje za ekološku proizvodnju. Za pripremne radove potrebno je angažirati strojeve i fizičku radnu snagu. Na odluku o isplativosti nabave mehanizacije utječe veličina, zemljopisni položaj (nagib terena) i financijska moć. Odluka se donosi temeljem kalkulacije upotrebe specijalne mehanizacije koja se koristi pri pripremi terena za sadnju i samoj sadnji.

Za čišćenje, pripremu i sadnju vinograda u društvu Trsek d.o.o. angažiran je dobavljač da uslužno obavi radove. Za rad mehanizacije i fizički rad napravljene su kalkulacije kao izvor podataka o utrošenim satima rada.

Tablica 2. Kalkulacija za rad traktora i fizičkog rada za čišćenje zemljišta

OPIS AKTIVNOSTI	JEDINICA MJERE	Kn/ha	Ukupno za 3 ha
krčenje prostora (čupanje stabala, grmlja...)	sat	15	45
malčiranje (mljevenje granja, panjeva....)	sat	15	45
odvoz krčevine	sat	10	30
utovar krčevine i kamenja	sat	10	30
paljenje ostataka	sat	10	30
ukupno sati		60	180
SKLOPLJEN UGOVOR S DOBAVLJAČEM		8.000,00	

Izvor: obrada autora

Podaci u tablici 2. prikazuju specifikaciju osnovnih troškova prve faze podizanja vinograda za površinu prosječnog nagiba na kojoj je prije bio voćnjak. U planiranih 180 sati angažirana je mehanizacija i fizički rad radnika. Ovi troškovi čišćenja odnosno pripreme terena ne odnose se na vrijednost zemljišta niti na vrijednost novog nasada, stoga predstavljaju rashod razdoblja. Troškovi čišćenja i održavanja zemljišta propisani su Zakonom o poljoprivrednom zemljištu.⁶²

- Poljoprivredno zemljište mora se održavati pogodnim za poljoprivrednu proizvodnju.
- Pod održavanjem poljoprivrednog zemljišta pogodnim za poljoprivrednu proizvodnju smatra se sprječavanje njegove zakorovljenosti i obrastanja višegodišnjim raslinjem, kao i smanjenje njegove plodnosti.
- Vlasnici i posjednici poljoprivrednog zemljišta dužni su održavati postojeću funkcionalnost podzemne odvodnje na poljoprivrednom zemljištu gdje je ona izgrađena.

Priznavanje ovih troškova evidentira se u računu dobiti i gubitka za obračunsko razdoblje u kojem su i nastali u skladu s HSFI 16 *Rashodi*, sukladno točki 16.14.⁶³ Knjiženje se provodi u razredu 4, na troškovima usluga konto 412 *Usluge na izradi proizvoda*.

Radovi u drugoj fazi daju novi oblik zemljištu. Da bi se omogućila sadnja na zemljištu se moraju izravnati sve neravnine, riješiti vododerine i depresije kako bi se osiguralo i spriječilo klizanje tla. Ovi troškovi obuhvaćaju: planiranje terena, ravnanje terena, nasipavanje udubina, niveliranje ispučenja, izvođenje odvodnih kanala i po potrebi polaganje drenaže tla.

⁶² Zakon o poljoprivrednom zemljištu, Narodne novine, br. 20/18. i 115/18. čl.4. st.1.-3., (2018.)

⁶³ Rashod se odmah priznaje u računu dobiti i gubitka kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi. Ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve, ili su prestale biti takve, da se kvalificiraju za priznavanje u bilanci kao imovina.

Tablica 3. Kalkulacija rada mehanizacije na pripremi terena za sadnju vinograda

AKTIVNOSTI STROJEVA	JEDINICA MJERE	1 ha	3 ha
Strojno nasipavanje terena GUSJENIČAR	sat	5	15
Strojno ravnanje terena GUSJENIČAR	sat	10	30
Strojno niveliranje ispučenja GUSJENIČAR	sat	5	15
UKUPNO ZA PRIPREMU TERENA	sat	20	60
Sklopljen ugovor s dobavljačem		21.000,00	

Izvor: obrada autora

U tablici 3. prikazana je specifikacija radova na čišćenju i pripremi terena koji su izvođeni mehanizacijom. Vrijednost radova određena je brojem utrošenih sati rada strojeva po hektaru zemljišta.

Tablica 4. Kalkulacija fizičkog rada na pripremi terena za sadnju vinograda

AKTIVNOSTI	JEDINICA MJERE	1 ha	3 ha
Rad radnika na niveliranju ispučenja	sat	15	45
Rad radnika na izvođenju odvodnih kanala i drenaže	sat	20	60
UKUPNO ZA PRIPREMU TERENA	sat	35	105

Izvor: obrada autora

Na radovima pripreme terena u tablici 4. angažirani su sezonski radnici u poljoprivredi na 100 sati. Osnovica za obračun je dnevnicu u iznosu od 72,10 kn. Izdaci za pripremu terena nisu troškovi niti rashodi razdoblja već ulaganje u povećanje vrijednosti zemljišta sukladno HSFI 6 *Dugotrajna materijalna imovina*.⁶⁴ Zemljište se u bilančnoj strukturi iskazuje kao posebna pozicija, stoga se povećanje vrijednosti zemljišta mora evidentirati u bilanci u razdoblju nastanka.

Troškovi pripreme i uređenja zemljišta popravljaju vrijednost zemljištu i evidentiraju se po prirodnim vrstama u razredu 4, a potom preko *Rasporeda troškova* konto 490 (u primjeru je to konto 4903) troškovi se prenose na zemljište konto 010 *Poljoprivredno zemljište*. Da je zemljište tek nabavljeno i ranije nije bilo u upotrebi, tada bi se nabava zemljišta evidentirala na konto 015 *Poljoprivredno zemljište u pripremi*, a ulaganja u povećanje vrijednosti zemljišta na kraju obračunskog razdoblja putem konta 490 *Raspored troškova* na konto 015 *Poljoprivredno zemljište u pripremi*. Po završetku ulaganja i stavljanjem zemljišta u upotrebu vrijednosti s konta 015 *Zemljišta u pripremi* prenose se na konto 010 *Poljoprivredno zemljište*.

U trećoj fazi pozornost je usmjerena na kvalitetu tla, stoga se uz konzultaciju stručnjaka s Agronomskog fakulteta mora napraviti ispitivanje kvalitete, popravak fizikalnih, kemijskih i bioloških svojstava tla u vidu meliorativne gnojidbe i rigolanja. Ovim radovima započinju „prve prave“ aktivnosti vezane za biološku imovinu. Već u ovoj fazi potrebno je razmišljati o budućim prinosima stoga se

⁶⁴ HSFI 6. Dugotrajna materijalna imovina, točka 6.19.

zemljištu moraju popraviti biološka i kemijska svojstva. Tlo treba dezinficirati i spriječiti nastanak bolesti truljenjem drvenastih ostataka u zemlji. Prema vrsti nasada tlo treba nahraniti i ujednačiti mu kiselost. U tu svrhu potrebno je nabaviti mineralna i stajska gnojiva kao i sredstva za oplemenjivanje tla.

Četvrta je ujedno i posljednja faza u kojoj se odvijaju najznačajnije i financijski najzahtjevnije radnje. Obuhvaća fizičku pripremu površina za sadnju vinograda i samu sadnju kroz obilježavanje tabli i putova, nabavu sadnog materijala i potrošnog materijala za sadnju (nabava cijepova, razvrstavanje i prikraćivanje korijena), nabavu potrošnog materijala kod sadnje te iskopavanje jami za cijepove. Obilježavanjem tabli i putova određuje se dužina tehnološkog reda, smjerovi redova, razmaci među redovima koji služe kao glavne i sporedne prometnice unutar nasada. Obilježavaju se mjesta gdje će biti posađeni cijepovi. Kod nabave cijepova mora se voditi računa o kvaliteti cijepa u smislu kvalitete korijena, o kvaliteti spojnog mjesta (mjesto na kojemu je zacijepljena vrsta kultivara), o debljini cijepa. Navedene karakteristike cijepa utječu na nabavnu cijenu i za nabavu treba osigurati dostatna novčana sredstva (tablica 5.).

Za iskopavanje jami i sadnju Društvo je angažiralo vanjskog dobavljača jer njegova sadilica ima lasersko navođenje kojim zadržava pravac reda i razmak među redovima. Primjena ovakve sadilice skraćuje vrijeme sadnje i trošak fizičkog rada.

Tablica 5. Kalkulacija troškova sadnog materijala, pomoćnog materijala i trošak usluge sadnje po sortimentu

OPIS TROŠKA	SORTIMENT		
	MUŠKAT	GRAŠEVINA	RIZLING
trošak cijepova (sadnica)	64.400,00	61.600,00	63.280,00
kolčići za naslon	5.600,00	5.600,00	5.600,00
vezivo	80,00	80,00	80,00
umjetno gnojivo	2.500,00	2.500,00	2.500,00
stajsko gnojivo	500,00	500,00	500,00
najam sadilice s radnikom	9.166,00	9.167,00	9.167,00
savjetovanje pri sadnji Agronomski fakultet	4.000,00	4.000,00	4.000,00
ispitivanje zemlje Agronomski fakultet	1.666,00	1.667,00	1.667,00
gorivo i mazivo	3.883,00	3.884,00	3.883,00
UKUPNO	91.795,00	88.998,00	90.677,00

Izvor: obrada autora

U tablici 5. prikazani su materijalni troškovi nabave cijepova (Muškat, Graševina, Rizling) koji predstavljaju direktne materijalne troškove. Ostali troškovi navedeni u kalkulaciji (kolčići, vezivo, gnojivo, gorivo, mazivo) također se svrstavaju u direktne troškove jer su neophodni za sadnju. Vanjske usluge koje ulaze u direktne troškove su ispitivanje tla i određivanje sortimenta, uslužno sađenje te savjetovanje agronoma pri sadnji.

Kod sadnje različitih sortimenata nikad nije istovjetno početno ulaganje. Razlike se pojavljuju kroz

ulaganje u poboljšanje kemijskih i bioloških svojstava zemljišta i u nabavnoj vrijednosti sortimenta. Kasnije u završnoj fazi svaki sortiment daje svoju vrstu vina koja se rangira po kvaliteti, a kvalitetu određuju pitkost, boja, harmoničnost i specifičnost okusa. Muškat je u odnosu na graševinu i rizling plemenitija sorta i zbog toga mu je nabavna vrijednost sadnica veća u odnosu na Graševinu i Rizling.

Nabava sadnog i pomoćnog materijala evidentira se na zalihu sirovina putem konta 310 *Zaliha sirovina i materijala u skladištu*, analitički po vrstama materijala. S danom upotrebe vrijednosti troškova prenose se s konta 310 *Zaliha sirovina* na konto 400 *Utrošene sirovine i materijal* po sortimentu. Troškovi usluga koji se odnose na sadnju evidentiraju se po prirodnim vrstama na kontima razreda 4 *Troškovi* i to 41 *Troškovi usluga* i 42 *Troškovi ostalih usluga*.

Novo posađeni vinograd zahtijeva svakodnevno obilaženje i tretiranje. Za prvu godinu agronomi kažu da je to doba intenzivnog razvoja korjenova sustava i nadzemnog dijela, razdoblje u životnom ciklusu loze kad se oblikuje uzgoj, a s time u vezi i vegetativni i rodni potencijal.⁶⁵

Radne aktivnosti u vidu fizičkog rada i rada mehanizacije očituju se kroz: rahljenje i malčiranje zemlje između redova (fizički rad i mehanizacija), redovita zaštita od bolesti i štetnika, gnojidba (nabava i trošak materijala, fizički rad i mehanizacija), duboka jesenska obrada (fizički rad i mehanizacija). Za društvo TRSEK d.o.o. sati fizičkog rada prikazani su u tablici 6.

Tablica 6. Kalkulacija fizičkog rada u prvoj godini (2018.) izraženo u satima rada

AKTIVNOSTI RADNIKA	JEDINICA MJERE	1 ha	3 ha
Rad radnika na niveliranju ispučenja	sat	15	45
Rad radnika na izvođenju odvodnih kanala i drenaže	sat	20	60
UKUPNO ZA UREĐENJE ZEMLJIŠTA	sat	35	105
Rad radnika na dovozu i rasipavanju gnojiva	sat	10	30
Rad radnika na traktoru pri rigolanju	sat	30	90
Rad radnika na sadnji cijepova	sat	30	90
Rad radnika na dovozu cijepova i ostalim dovozima	sat	10	30
Rad radnika na rahlenju između redova	sat	70	210
Rad radnika na tretiranju korova i zaštiti od štetnika	sat	70	210
Rad radnika na dubokom jesenskom oranju	sat	20	60
Pljevljenje vinograda 3x	sat	40	120
Vežanje mladica 3x	sat	40	120
Rad radnika na pripremi pesticida i sredstava za prihranu	sat	10	30
UKUPNO RAD RADNIKA U PRVOJ GODINI	sat	340	1020
SVEUKUPNO SATI		375	1.125
Vrijednost rada izražena u kunama	sati	iznos	
Rad vlasnika	520	17.513,60	
Rad radnika na ugovor o radu (sezonci)	500	12.306,00	
Ukupna vrijednost rada radnika u prvoj godini	1020	29.819,60	
Ukupna vrijednost radnika na uređenju zemljišta (rad na kupone)	105	1.350,24	
SVEUKUPNO TROŠAK RADA		1.125	31.169.84

Izvor: obrada autora

⁶⁵ Mirošević, N., Karoglan Kontić, J. (2008.), *Vinogradarstvo*, Zagreb: Nakladni zavod Globus, str. 159.

Za podizanje nasada angažiran je jedan sezonski radnik koji je zaposlen u Društvu temeljem Ugovora o radu na određeno vrijeme. On cijelo vrijeme radi na održavanju vinograda u prvoj godini. Vlasnik Društva ujedno je i direktor društva zaposlen na neodređeno vrijeme i aktivno sudjeluje u radovima na podizanju i održavanju vinograda. Vrijeme utrošeno na organizaciju sadnje i održavanje vinograda u prvoj godini predstavlja direktne troškove podizanja vinograda (tablica 6.).

Za izračun direktnih troškova rada u Društvu za stalno uposlenog djelatnika temeljem evidencija o radu izračunat je njegov angažman na radovima podizanja i održavanja vinograda u prvoj godini. Direktor društva aktivno je sudjelovao 520 sati, a sezonski radnik 500 sati odnosno on je cijelo vrijeme radio u vinogradu.

Tablica 7. Obračun plaće uposlenih djelatnika u prvoj (2018.) godini

R. br.	OPIS	Stalno uposlena osoba		Sezonski radnik		UKUPNO
		Plaća za 1 mjesec	Plaća za 12 mjeseci (2088 sati)	Plaća za 1 mjesec	Ukupno za 3 mjeseca (500 sati)	
	1	2	3	4	5	6 (3 + 5)
1.	BRUTO PLAĆA	5.000,00	60.000,00	3.500,00	10.500,00	70.500,00
2.	DOPRINOSI IZ PLAĆE	1.000,00	12.000,00	700,00	2.100,00	14.100,00
3.	POREZ	168,00	2.016,00	24,00	72,00	2.088,00
4.	PRIREZ	20,16	241,92	2,88	8,64	250,56
5.	NETO (1-2-3-4)	3.811,84	45.742,08	2.733,12	8.319,36	54.061,44
6.	DOPRINOSI NA PLAĆU	860,00	10.320,00	602,00	1.806,00	12.126,00
	SVEUKUPNO (1 + 6)	5.860,00	70.320,00	4.102,00	12.306,00	82.626,00

Izvor: obrada autora

Podaci za izračun vrijednosti rada direktora za 520 sati uzeti su iz tablice 6.

Simboli za izračun: UP = ukupna plaća, U_s = ukupni sati, V_s = vrijednost 1 sata, VR = vrijednost rada,

S = broj sati odrađenih u pripremi, sadnji i održavanju vinograda.

U primjeru $UP = 70.320,00$, $U_s = 2088$, $V_s = UP / U_s$, $V_s = 70.320,00 / 2088$, $V_s = 33,68$

$VR = 520 \times 33,68$, $VR = 17.513,60$.

Vrijednost fizičkog rada direktora za 520 sati iznosi 17.513,60 kn, a vrijednost fizičkog rada jednog sezonskog radnika za 500 sati iznosi 12.306,00 kn. Za uređenje zemljišta aktivirana su tri radnika koji su plaćani putem vouchera u bruto iznosu 1.350,24 kn. Knjiženje ukupnih troškova rada uposlenika i radnika na vouchere vrši se temeljem konta 47 *Troškovi osoblja*.

Za potrebe podizanja i održavanja vinograda u prvoj godini nabavljen je traktor, plug za 2 brazde i traktorska prskalica. To je neophodna mehanizacija bez koje se ne bi mogao održavati vinograd. Nabava mehanizacije evidentira se u pomoćnim evidencijama, tj. u knjigovodstvu osnovnih sredstava na način da se za svako osnovno sredstvo otvori kartica na koju se upisuju svi podaci: datum nabave, naziv osnovnog sredstva, podaci o ispravi temeljem koje je izvršena nabava, vrijednost osnovnog sredstva, datum stavljanja u upotrebu, stopa amortizacije, iznos amortizacije, iznos akumulirane

amortizacije i knjigovodstvena vrijednost na kraju obračuna amortizacije. Temeljem navedenih podataka izvršen je obračun amortizacije kroz godine upotrebe (tablica 8.).

U glavnoj knjizi nabava poljoprivredne mehanizacije evidentira se u razredu 0 *Dugotrajna materijalna imovina* na kontu 021 *Mehanizacija za poljoprivredu*. Ako se nabavlja mehanizacija koja odmah po nabavi ne ide u upotrebu, već iz nekih razloga mora čekati, tada se nabava knjiži na konto 027 *Materijalna imovina izvan upotrebe*. Danom donošenja odluke o upotrebi knjiženjem se prenosi na konto 021 *Mehanizacija za poljoprivredu*.

U direktne troškove podizanja i održavanja vinograda u prvoj godini uračunati su troškovi amortizacije za nabavljenu mehanizaciju. Obračun amortizacije obračunat je od prvog dana sljedećeg mjeseca od kad je mehanizacija stavljena u upotrebu. Računovodstveno evidentiranje troška amortizacije napravljeno je sukladno HSFI 16 *Rashodi*, točka 16.14.⁶⁶ Obračun amortizacije prikazan je u tablici 8., a u tablici 9., prikazan je obračun amortizacije prema iskorištenom kapacitetu.

Tablica 8. Obračun amortizacije za poljoprivredne strojeve za prvu (2018.) godinu

R.b r.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost
1.	21. 1. 2018.	Traktor LANDINI	1	1. 2. 2018.	250.000,00	10%	20.833,00	0,00	229.167,00
2.	21. 1. 2018.	Plug dvobrazdni	1	1. 2. 2018.	5.000,00	10%	417,00	0,00	4.583,00
3.	21. 1. 2018.	Prskalica NOBILI	1	1. 3. 2018.	25.000,00	10%	1.875,00	0,00	23.125,00
UKUPNO za 2018.					280.000,00		23.125,00	0,00	256.875,00

Izvor: obrada autora

Kod odabira načina obračuna amortizacije mora se utvrditi korisni vijek opreme i prema njemu se određuje stopa za obračun i otpis vrijednosti. Na korisni vijek upotrebe utječe vrsta stroja, proizvođač, garancija, tržište rezervnih dijelova, dostupnost ovlaštenih servisnih usluga, površine vinograda koje se obrađuju i zemljopisni položaj vinograda (postotak nagiba zasađene površine). Iskorištenost kapaciteta mehanizacije u upotrebi obračunava se na način da se ukupan broj optimalnih radnih sati podijeli s brojem godina (radnim vijekom stroja) da bi se dobio planirani iskorišteni kapacitet za jednu godinu. Kod mehanizacije proizvođači u tehničkoj dokumentaciji daju podatke koliko je optimalna količina radnih sati do prvog generalnog servisa, što je osnova za izračun iskoristivosti kapaciteta. Izračun iskorištenih sati rada na obradi vinograda u prvoj godini prikazan je u tablici 9., a obračun troškova amortizacije prema iskorištenom kapacitetu u tablici 10.

⁶⁶ Rashod se odmah priznaje u računu dobiti i gubitka kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi. Ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve, ili su prestale biti takve, da se kvalificiraju za priznavanje u bilanci kao imovina.

Tablica 9. Kalkulacija iskorištenosti kapaciteta za mehanizaciju u prvoj (2018.) godini

R. br.	Naziv stroja	Kapacitet stroja na bazi radnih sati				
		Optimalni radni kapacitet	ISKORIŠTENI		NEISKORIŠTENI	
			BROJ SATI	%	BROJ SATI	%
1.	TRAKTOR	1000	610	61	390	39
2.	PLUG 2 BRAZDE	500	300	60	200	40
3.	TRAKTORSKA PRSKALICA	700	210	30	490	70

Izvor: obrada autora

Iz podataka prikazanih u tablici 9. vidljiva je niska iskorištenost kapaciteta poljoprivredne mehanizacije. Maksimalna iskorištenost kapaciteta za traktore iznosi oko 60%.

Tablica 10. Obračun troška amortizacije prema iskorištenom kapacitetu za prvu (2018.) godinu

R. br.	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Obračunata amortizacija	%	Iznos prema iskorištenom kapacitetu	Iznos prema neiskorištenom kapacitetu
1.	Traktor Landini	1	20.833,00	61	12.708,13	8.124,87
2.	Plug dvobrazdni	1	417,00	60	250,00	167,00
3.	Prskalica Nobili	1	1.875,00	30	563,00	1.312,00
	UKUPNO 2018.		23.125,00		13.521,13	9.603,87

Izvor: obrada autora

Kod obračuna amortizacije troškovi za iskorišteni kapacitet se priznaju u direktne troškove, a iznos amortizacije za neiskorišteni kapacitet predstavlja rashod razdoblja. Troškovi amortizacije knjiže se u razredu 4 *Troškovi*, konto 430 *Trošak amortizacije*. Trošak amortizacije može se kod knjiženja podijeliti analitički na troškove iskorištenog i na troškove neiskorištenog kapaciteta, u primjeru je konto 4303 *Trošak amortizacije za iskorišteni kapacitet* i 4304 *Trošak amortizacije za neiskorišteni kapacitet*.

Na kraju prve (2018.) godine proknjiženi su svi nastali događaji redosljedom kako su i nastajali. Nabavljena je mehanizacija. Izvršena je registracija traktora. Primljen je dugoročni kredit banke za nabavu mehanizacije. Za čišćenje i pripremu terena i sadnju angažirani su vanjski dobavljači. Nabavljeni su cijepovi, pomoćni materijal (vezivo, kolčići ...), umjetno i stajsko gnojivo. Angažirani su stručnjaci Agronomskog fakulteta za analizu zemlje i odabir sortimenta i savjetovanje pri sadnji. Angažiran je geodet na trasiranju tabli. Nabavljen je sitni inventar za poljoprivredu (motike, lopate) i stavljen u upotrebu. Nabavljen je sitni inventar za administraciju (PC i printer) i stavljen u upotrebu. Kupljena je licenca Windows 10. Nabavljeno je gorivo i mazivo (plavi dizel). Angažirana je agencija za EU projekte (elaborat za kupnju stroja za obrezivanje mladica). Kupljeno je 100 vouchera i ugovora za vouchere u FINA-i. Ugovoreno je osiguranje nasada i mehanizacije. Obračunate su plaće za uposlene djelatnike i sezonce u poljoprivredi (13 vouchera). Izvršena su plaćanja dobavljačima i obračun PDV-a. Primljene su subvencije za osiguranje nasada, kupnju mehanizacije i naslona (lokalna samouprava). Izvršen je obračun amortizacije i raspoređivanje troškova po nositeljima i aktivnostima. Prije sastavljanja financijskih izvještaja izvršena je kontrola svih proknjiženih dokumenata i knjiženja su

usklađena s računovodstvenim politikama. Knjiženje nastalih poslovnih događaja prikazano je u tablicama 11. i 12. Nabava mehanizacije evidentirana je u dugotrajnu materijalnu imovinu u skladu s HSM 6 *Dugotrajna materijalna imovina*.

Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje:⁶⁷

- nabavnu cijenu, uključujući uvozna davanja i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

Kod početnog mjerenja višegodišnjih nasada potrebno je u vrijednost nasada uključiti sve troškove koji se izravno mogu pripisati stjecanju višegodišnjih nasada i njihovu dovođenju u stanje za namjeravanu upotrebu.⁶⁸ (tablica 11.).

Tablica 11. Prikaz kapitaliziranih troškova u biološku imovinu u prvoj (2018.) godini

OPIS TROŠKA	SORTIMENT		
	MUŠKAT (konto 03020)	GRAŠEVINA (konto 03021)	RIZLING (konto 03022)
troškovi sadnje	86.246,00	83.447,00	85.127,00
gorivo za muškat	3.450,00	3.450,00	3.450,00
utrošeno mazivo za strojeve	433	434	433
troškovi ispitivanja tla i sorte	1.666,00	1.667,00	1.667,00
trošak amortizacije strojeva	4.507,00	4.507,00	4.507,13
neto plaća dio za fizički rad	3.797,00	3.798,00	3.798,00
prijenos dijela troškova za fizički rad	1.183,00	1.184,00	1.184,00
prijenos dijela troškova za fizički rad	857	856	857
prijenos dijela troškova za fizički rad sezonci	2.773,00	2.773,00	2.773,00
prijenos dijela troškova za fizički rad sezonci	726	726	727
prijenos dijela troškova za fizički rad sezonci	602	602	602
interkalarne kamate	136	136	135
naknada za kredit banke	194	194	195
kamate za kredit banke	5.000,00	5.000,00	5.000,00
PRIJENOS NA BIOLOŠKU IMOVINU	111.570,00	108.774,00	110.455,13

Izvor: obrada autora

Analizom i kontrolom troškova utvrđeni su troškovi koji se kapitaliziraju i rashodi razdoblja. Kapitalizirani troškovi po sortimentu analitički su prikazani u tablici 11., a u tablici 12. dan je ukupni raspored troškova.

⁶⁷ HSM 6 Dugotrajna materijalna imovina, točka 6.20.

⁶⁸ Hladika, M. (2016). Računovodstveno praćenje dugotrajne biološke imovine – maslinici i vinogradi, Zagreb, *Računovodstvo i financije*, 2016 (9), 42.

Tablica 12. Pregled ostvarenih troškova u prvoj (2018.) godini

Konto	Opis konta	IZNOS	UKUPNI TROŠKOVI	
			KAPITALIZIRANO	RASHOD RAZDOBLJA
4000	trošak sadnje sorte MUŠKAT	86.246,00	86.246,00	0,00
4001	trošak sadnje sorte GRAŠEVINA	83.447,00	83.447,00	0,00
4002	trošak sadnje sorte RIZLING	85.127,00	85.127,00	0,00
4004	trošak uredskog materijala	2.600,00	0,00	2.600,00
4018	utrošeno gorivo za poljoprivredu	10.350,00	10.350,00	0,00
4043	utrošeno mazivo za poljoprivredu	1.300,00	1.300,00	0,00
4050	trošak sitnog inventara za poljoprivredu	976,25	0,00	976,25
4051	trošak sitnog inventara za administraciju	3.000,00	0,00	3.000,00
	MATERIJALNI TROŠKOVI	273.046,25	266.470,00	6.576,25
4120	troškovi pripreme terena	21.000,00	21.000,00	0,00
4222	trošak računovodstvenih usluga	15.000,00	0,00	15.000,00
4229	troškovi ispitivanja tla i sorte	5.000,00	5.000,00	0,00
4230	troškovi osiguranja poljoprivrednih strojeva	7.166,00	0,00	7.166,00
4231	police osiguranja za nasade	9.360,00	0,00	9.360,00
4259	troškovi prava korištenja računalnih programa	1.200,00	0,00	1.200,00
4284	administrativne usluge pri registraciji	430,00	0,00	430,00
4293	troškovi geodeta	5.000,00	5.000,00	0,00
4299	troškovi čišćenja terena	8.000,00	0,00	8.000,00
	TROŠKOVI USLUGA	72.156,00	31.000,00	41.156,00
4303	trošak amortizacije poljoprivredne opreme (iskorišteni kapacitet)	13.521,13	13.521,13	0,00
4304	trošak amortizacije poljoprivredne opreme (neiskorišteni kapacitet)	9.603,87	0,00	9.603,87
	TROŠKOVI AMORTIZACIJE	23.125,00	13.521,13	9.603,87
4633	troškovi naknade za okoliš	650,00	0,00	650,00
	OSTALI TROŠKOVI	650,00	0,00	650,00
4700	trošak neto plaće	54.061,56	19.712,00	34.349,56
4701	doprinosi iz plaće + porez + prirez	16.438,56	5.730,00	10.708,56
4720	trošak doprinosa na plaću	12.126,00	4.376,00	7.750,00
4730	doprinosi za sezonski rad u poljoprivredi	267,41	267,41	0,00
4731	neto + porez + prirez za sezonski rad (voucheri)	1.082,83	1.082,83	0,00
	TROŠKOVI PLAĆA	83.976,36	29.818,00	54.158,36
4820	trošak interkalarnih kamata	407,00	407,00	0,00
4821	trošak plaćenih naknada bankama	583,00	583,00	0,00
4822	troškovi kamata na kredite bankama	15.000,00	15.000,00	0,00
	TROŠKOVI FINANCIRANJA	15.990,00	15.990,00	0,00
	UKUPNO TROŠKOVI	468.943,61	358.149,37	110.794,24

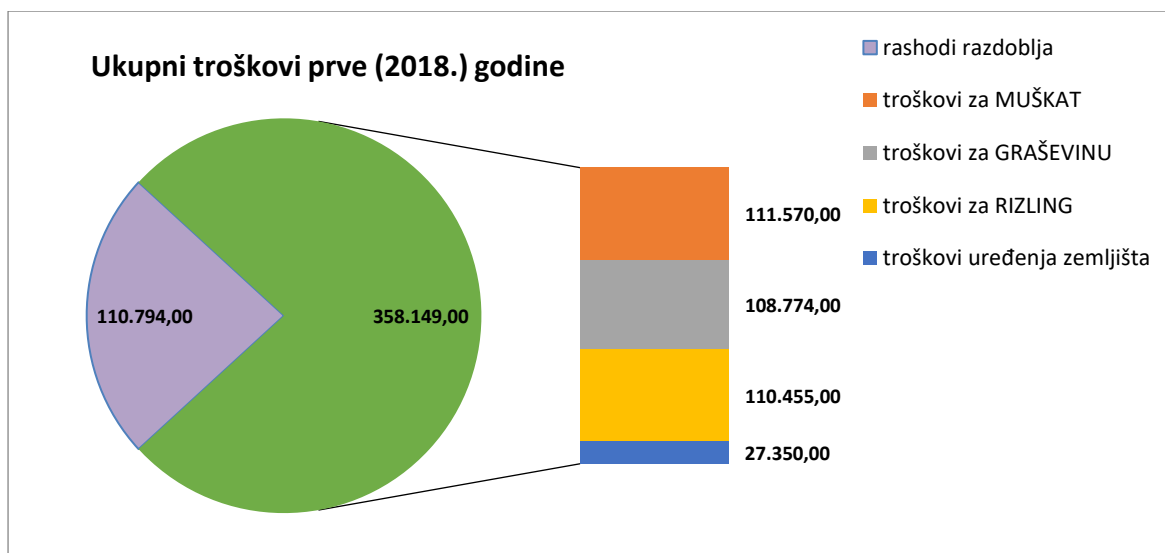
Izvor: obrada autora

Iz primjera je vidljivo da se svi troškovi poslovanja evidentiraju u razredu 4 i klasificiraju prema prirodnoj vrsti troška.

Preko *konta 490 Raspored troškova* prenosi se vrijednost kapitaliziranih troškova na nivou obračunskog razdoblja na biološku imovinu u pripremi *konto 0302*. U primjeru je svakom sortimentu dodijeljen zaseban konto:

- Konto 03020 Nasadi MUŠKATA u pripremi
- Konto 03021 Nasadi GRAŠEVINE u pripremi
- Konto 03022 Nasadi MUŠKATA u pripremi.

Na kraju prve (2018.) godine napravljena je usporedba kapitaliziranih troškova i rashoda razdoblja (grafikon 5).



Grafikon 5. Ukupni troškovi u prvoj (2018.) godini

Izvor: obrada autora.

Grafikon 5. prikazuje odnos troškova u prvoj (2018.) godini. Troškovi koji se kapitaliziraju tri puta su veći od rashoda razdoblja.

Kod podizanja vinograda i proizvodnje grožđa značajnu bilančnu poziciju imaju i aktivna i pasivna vremenska razgraničenja (HSFI 14 *Vremenska razgraničenja*). Ovaj standard se temelji na utvrđivanju vremenskih razlika i njihovom vrednovanju. U pozitivnim vremenskim razgraničenjima na primjeru Društva evidentirani su troškovi budućeg razdoblja i to troškovi za plaćeno osiguranje nasada i mehanizacije, troškovi kupljenih, a neiskorištenih vouchera za sezonske radnike u poljoprivredi, troškovi registracije i troškovi plaćeni konzultantima. Ovi troškovi razgraničeni su na rok od jedne godine stoga su djelomično evidentirani kao rashod razdoblja, a dio ih je prenesen u sljedeće razdoblje u skladu s HSFI 14 *Vremenska razgraničenja*, točka 14.17.⁶⁹

Najčešći pojavni oblici pozitivnih vremenskih razgraničenja su troškovi osiguranja, troškovi registracije i troškovi auto guma. Datum računa za usluge kao i datum stavljanja auto guma u upotrebu određuje koji dio izdatka će biti trošak, a koji plaćeni trošak budućeg razdoblja. Troškovi tekućeg razdoblja u glavnoj knjizi se evidentiraju u troškove razreda 4 po prirodnoj vrsti, a troškovi budućeg razdoblja evidentiraju se u razredu 19 *Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela uplata prihoda*.

U pasivnim vremenskim razgraničenjima u bilanci TRSEK d.o.o. evidentirane su potpore lokalne samouprave za osiguranje vinograda, nabavu opreme i naslona za cijepove te državne potpore. Knjiženje pasivnih vremenskih razgraničenja provedeno je na skupini konta 298 *Odgođeno priznavanje*

⁶⁹ Unaprijed plaćeni troškovi priznaju se kao imovina kada se odnose na iznose plaćene u tekućem razdoblju, a koji se odnose na buduća razdoblja (npr. plaćena premija osiguranja).

prihoda od potpora, subvencija i donacija. Raspored priznavanja prihoda evidentiran je u tablici 13.

Tablica 13. Priznavanje prihoda temeljem obračuna amortizacije za mehanizaciju (potpora lokalne samouprave)

OPIS	IZNOS	STANJE
primljena potpora za mehanizaciju	149.280,00	149.280,00
prihod od potpore 2018.	12.440,00	136.840,00
prihod od potpore 2019.	14.928,00	121.912,00
prihod od potpore 2020.	14.928,00	106.984,00
prihod od potpore 2021.	14.928,00	92.056,00
prihod od potpore 2022.	14.928,00	77.128,00
prihod od potpore 2023.	14.928,00	62.200,00
prihod od potpore 2024.	14.928,00	47.272,00
prihod od potpore 2025.	14.928,00	32.344,00
prihod od potpore 2026.	14.928,00	17.416,00
prihod od potpore 2027.	14.928,00	2.488,00
prihod od potpore 2028.	2.488,00	0

Izvor: obrada autora

Potpore iz primjera priznaju se kao prihod svake godine u vrijednostima prikazanim u tablici 13. Obračunom amortizacije umanjuje se vrijednost odgođenih prihoda i za isti iznos se odobravaju prihodi od subvencija u tekućem razdoblju. Kada je riječ o potporama (ili odgovarajućim dijelovima potpora) povezanih s imovinom, osim biološke imovine u skladu s HSFI 17 *Poljoprivreda*, dvije metode prikazivanja u financijskim izvještajima se smatraju prihvatljivim alternativama:

- a) jedna metoda iskazuje potporu kao odgođeni prihod koja se priznaje kao prihod na sustavnoj i racionalnoj osnovi tijekom vijeka upotrebe imovine
- b) druga metoda oduzima potporu pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti imovine. Potpora se priznaje kao prihod, tijekom vijeka upotrebe imovine koja se amortizira, smanjenjem troška amortizacije.⁷⁰

Za financiranje podizanja vinograda u primjeru društva TRSEK d.o.o. angažirana su novčana sredstva podizanjem kredita kod poslovne banke. Za kapitalizaciju troškova posudbe u vrijednost nasada poljoprivrednici se odlučuju iz poreznih razloga. Troškovi posudbe uvećavaju vrijednost imovine i od trenutka stavljanja imovine u upotrebu umanjuju osnovicu poreza na dobit kroz amortizaciju. Evidentiranje troškova posudbe (kamate) u rashode razdoblja kad su nastali utječe na povećanje gubitka ako društvo nema prihoda u godinama dok se ulaže u podizanje vinograda, što negativno utječe na kreditore i njihovu spremnost financiranja projekta podizanja novog vinograda. Troškovi posudbe u primjeru kapitalizirani su u vrijednost nasada za prve tri godine u skladu s HSFI 6 *Dugotrajna*

⁷⁰ HSFI 14 Vremenska razgraničenja, t. 14.22.

*materijalna imovina, (točka 6.23.)*⁷¹ Troškovi posudbe početno se u bilanci evidentiraju u razredu 4 na kontu 480 *Financijski troškovi uključeni u troškove proizvoda, a* na kraju obračunskog razdoblja preko konta 490 *Raspored troškova* kapitaliziraju se u vrijednost biološke imovine u pripremi (tablica 11.). Obveza za dugoročni kredit knjiži se na konto 952 *Dugoročni krediti od banaka* (analitika po kreditima).

4.1.2. Evidentiranje podizanja vinograda i proizvodnje grožđa u drugoj godini

U odnosu na prvu godinu, radovi u vegetativnom periodu vinograda intenzivniji su u smislu tretiranja i održavanja posađenih cijepova. U drugoj godini zasađene površine dobivaju izgled vinograda. Mladice su porasle i ozelenile se. Zahtijevaju rad kroz cijelo proljeće pa sve do jeseni. Obrada je vezana uz vegetativni napredak i odvija se kroz:

- proljetnu obradu (mehanizacija i fizički rad)
- odgrtanje mladica (fizički rad)
- okapanje cijepova (fizički rad)
- zalamanje zaperaka – oblikovanje trsa (fizički rad)
- zaštitu od bolesti i štetnika (nabava i trošak materijala, fizički rad i mehanizacija)
- prihranjivanje (nabava materijala, fizički rad i mehanizacija)
- tretiranje korova (nabava materijala, fizički rad i mehanizacija)
- postavljanje armature (nabava stupova i žice, fizički rad, mehanizacija)

Za radove u drugoj godini potrebno je nabaviti novu mehanizaciju: hidrauliku za postavljanje stupova i akumulatorske škare za obrezivanje vinograda te organizirati potrebnu radnu snagu za fizički rad. Hidraulika je traktorski priključak kojim se kopaju rupe za stupove i postavljaju stupovi u zemlju. Izračunom iskorištenosti kapaciteta zaključeno je da nabava hidraulike za vlastite potrebe Društva nije isplativa, ali u okruženju postoji potreba pa ju se može angažirati za postavljanje stupova kod drugih vinogradara (tablica 15.). Postavljanje stupova i armature izvodi se u vinogradu koji već ima mladice i upotreba hidraulike čuva mladice od lomljenja čime izravno djeluje na rast cijepa, a u budućnosti na prinos. Komercijalni uzgoj vinove loze zahtijeva kultiviranje mehanizacijom, što se u vinogradima bez naslona ne može sprovesti. Nabavljena armatura ne evidentira se zasebno već ulazi u vrijednost biološke imovine u pripremi iz razloga što ima isti vijek trajanja kao i nasadi. Izmjene armature negativno djeluju na korijen i stablo čokota što uzročno posljedično doprinosi smanjenom urodu. Kalkulacija za fizički rad i rad mehanizacije u drugoj godini prikazana je u tablici 14., a obračun iskorištenosti kapaciteta u tablici 15.

⁷¹ Troškovi posudbe koji se izravno mogu pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, mogu se kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine. Iznos troškova posudbe koji je prihvatljiv za kapitalizaciju treba odrediti u skladu s HSF1 15 *Rashodi*.

Tablica 14. Kalkulacija za rad strojeva na obradi vinograda u drugoj (2019.) godini

AKTIVNOSTI MEHANIZACIJE	JEDINICA MJERE	1 ha	3 ha
Proletna obrada (TRAKTOR i PLUG)	sat	20	60
Kultiviranje (3 x TRAKTOR I PRSKALICA)	sat	30	90
Zaštita i tretiranje korova (10 x TRAKTOR I PRSKALICA)	sat	70	210
Dovoz i razvoz stupova i armature (TRAKTOR)	sat	30	90
Postavljanje stupova i armature (TRAKTOR + HIDRAULIKA)	sat	20	60
Postavljanje sidara (TRAKTOR + HIDRAULIKA)	sat	5	15
Razvlačenje žica (TRAKTOR)	sat	15	45
Ostalo (TRAKTOR)	sat	10	30
UKUPNO ZA DRUGU (2019.) GODINU	sat	200	600

Izvor: obrada autora

Troškovi rada strojeva prikazani su u tablici 14. Iz prikazanih podataka vidljiva je sezonska upotreba mehanizacije.

Tablica 15. Obračun iskorištenog kapaciteta za mehanizaciju u drugoj (2019.)godini

R. br.	Naziv stroja	Kapacitet stroja na bazi radnih sati				
		Optimalni radni kapacitet	ISKORIŠTENI 2019		NEISKORIŠTENI 2019	
			BROJ SATI	%	BROJ SATI	%
1.	TRAKTOR	1000	600	60	400	40
2.	PLUG 2 BRAZDE	500	60	12	440	88
3.	TRAKTORSKA PRSKALICA	700	300	43	400	57
4.	HIDRAULIKA	500	75	15	425	85
5.	AKUMULATORSKE ŠKARE	600	90	15	510	85

Izvor: obrada autora

U drugoj godini iskorištenost kapaciteta mehanizacije je ispod 50%, osim traktora koji je multifunkcionalan. Traktor je angažiran za čišćenje korova, prskanje, postavljanje armature, dovoz i odvoz materijala. Iz tablice 15. vidljivo je da je nabavljena hidraulika i akumulatorske škare za obrezivanje vinograda. Kao i u prethodnoj godini troškovi mehanizacije za iskorišteni kapacitet kapitalizirani su u vrijednost nasada. Obračun amortizacije prikazan je u tablici 16., a u tablici 17. obračun amortizacije za iskorišteni kapacitet.

Tablica 16. Obračun amortizacije za poljoprivredne strojeve za drugu (2019.) godinu

R. br.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost
1.	21. 1. 2018.	Traktor LANDINI	1	1. 2. 2018.	250.000,00	10%	25.000,00	20.833,00	204.167,00
2.	21. 1. 2018.	Plug dvobrazdni	1	1. 2. 2018.	5.000,00	10%	500,00	417,00	4.083,00
3.	21. 1. 2018.	Prskalica NOBILI	1	1. 3. 2018.	25.000,00	10%	2.500,00	1.875,00	20.625,00
4.	15. 1. 2019.	HIDRAULIKA	1	31. 1. 2019.	10.656,00	10%	976,80	0,00	9.679,20
5.	31. 1. 2019.	Akumulatorske škare	1	31. 1. 2019.	7.800,00	10%	715,00	0,00	7.085,00
UKUPNO za DRUGU (2019.) GODINU					298.456,00		29.691,80	23.125,00	245.639,20

Izvor: obrada autora

U drugoj godini novo nabavljena mehanizacija stavljena je u upotrebu i uključena sa ranije nabavljenom mehanizacijom u obračun amortizacije.

Tablica 17. Obračun amortizacije prema iskorištenom kapacitetu za drugu (2019.) godinu

R. br.	Naziv osnovnog sredstava	Količina	Obračunata amortizacija	%	Iznos prema iskorištenom kapacitetu	Iznos prema neiskorištenom kapacitetu
1.	Traktor Landini	1	25.000,00	60	15.000,00	10.000,00
2.	Plug dvobrazdni	1	500,00	12	60,00	440,00
3.	Prskalica Nobili	1	2.500,00	43	1.075,00	1.425,00
4.	HIDRAULIKA	1	976,80	15	146,52	830,28
5.	Akumularotske škare	1	715,00	15	107,25	607,75
	UKUPNO ZA DRUGU (2019.) GODINU		29.691,80		16.388,77	13.303,03

Izvor: obrada autora

U tablici 17. prikazani su troškovi amortizacije prema iskorištenom kapacitetu. Troškovi amortizacije za iskorišteni kapacitet iznose 55% u odnosu na ukupne troškove amortizacije.

Rast i razvoj vinograda u drugoj godini zahtijeva prisutnost fizičkih radnika gotovo svakodnevno, naročito nakon cvatnje cijepova. Nakon postavljanja armature prvi radovi započinju odgrtanjem mladica koje su ostale u humcima nakon sadnje te rahljenjem zemlje oko cijepova. Zemlja se mora lagano prokopati da bi se cijep zaštitilo od korova i zadržala vlaga. Potrebno je provesti prvu zaštitu od nametnika i bolesti. Posebna briga posvećuje se mladicama koje treba očistiti od zaperaka (novih divljih mladica koje rastu na spoju lista i stabljike mladice). Na rast mladica osim prihrane utječe količina kiše i sunca. Da vjetar ne bi polomio mladice potrebno ih je vezati za kolac i tako mogu zdravo napredovati. Kalkulacija za fizički rad oko posađenih cijepova u drugoj godini prikazana je u tablici 18.

Tablica 18. Kalkulacija za fizički rad na obradi vinograda u drugoj (2019.) godini

AKTIVNOSTI	JEDINICA MJERE	1 ha	3 ha
Rad radnika na proljetnoj obradi	sat	40	120
Rad radnika na kultiviranju 3x	sat	60	180
Rad radnika na zaštiti i tretiranju korova 10x	sat	50	150
Rad radnika na utovaru, istovaru sredstava za zaštitu i kultiviranje	sat	30	90
Rad radnika na dovozu, odvozu i postavljanju armature, postavljanje sidara i razvlačenje žice	sat	120	360
Rad na odgrtanju mladica	sat	40	120
Plijevljenje vinograda 2x	sat	60	180
Vežanje 3x	sat	50	150
Okapanje cijepova	sat	60	180
Zalamanje zaperaka	sat	30	90
UKUPNO RAD RADNIKA U DRUGOJ (2019.) GODINI	sat	540	1620
Plaća uposlenog radnika za vrijeme rada u vinogradu 740 sati			24.922,00
Plaća uposlenih sezonskih radnika za rad u vinogradu 480 sati			12.306,00
Plaća sezonskih radnika na kupone - 5 radnika po 10 dana 400 sati			5.242,35
UKUPNO VRIJEDNOST FIZIČKOG RADA			42.470,35

Izvor: obrada autora

Navedene radove obavljala je jedna osoba zaposlena na neodređeno, dvije osobe na određeno vrijeme i angažirano je 5 stalnih sezonaca po deset dana, što je ukupno 1.620 sati fizičkog rada.

Na kraju obračunskog razdoblja troškovi radne snage se raspoređuju na nositelje (sortiment). Raspored po sortimentu prikazan je u tablici 19.

Tablica 19. Troškovi radne snage po sortimentu u drugoj (2019.) godini

RADNICI	SORTA					
	MUŠKAT		GRAŠEVINA		RIZLING	
	SATI	IZNOS	SATI	IZNOS	SATI	IZNOS
Stalno uposleni vlasnika	250	8.420,00	300	10.103,00	190	6.399,00
Uposleni sezonski radnici	160	4.102,00	160	4.102,00	160	4.102,00
Sezonski radnici na kupone	105	1.373,50	72	946,00	223	2.922,85
UKUPNO	515	13.895,50	532	15.151,00	573	13.423,85

Izvor: obrada autora

Računovodstveni prikaz proizvodnje grožđa u drugoj godini složeniji je od prve iz razloga što se troškovi dijele po sortimentu, a to zahtijeva dodatne evidencije.

Posebno se vode evidencije prisutnosti na radu stalno uposlenog djelatnika, za sezonske djelatnike koji su u radnom odnosu kao i za sezonske radnike koji rade temeljem kupljenih vouchera u FINA-i. U tablici 19. Prikazana je kalkulacija ukupnih sati za obradu sva 3 hektara vinograda. Broj sati i vrijednost fizičkog rada iskazan u tablici 19. nije podijeljen na tri jednaka dijela, jer svaka sorta ima različit broj mladica, različito ju napadaju štetnici i korovi.

U primjeru podizanja vinograda u drugoj (2019.) godini društvo Trsek d.o.o. imalo je sljedeće aktivnosti. Nabavljena je i postavljena armatura u vinograd. Od osnovnih sredstava nabavljena je hidraulika i akumulatorske škare. Nabavljeno je i utrošeno gorivo, vezivo, sredstva za prihranu, gnojiva te servis traktora. Nabavljen je i utrošen uredski materijal. Plaćene su kamate za kredit banci i plaćeni dobavljači. Konzultanti su ispostavili račun za elaborat za nabavu stroja za podrezivanje mladica.(potpora iz EU). Plaćeno je osiguranje mehanizacije i nasada. Primljena je subvencija lokalne samouprave za osiguranje nasada. Izvršen je obračun plaća za sve radnike. Ostatak sitnog inventara za poljoprivredu stavljen je u upotrebu, obračunat je otpis. Obračunat je PDV i evidentiran povrat od Porezne uprave. Obračunata je amortizacija. Sklopljen je ugovor s bankom o dozvoljenom prekoračenju.

Svi poslovni događaji nastali u drugoj godini podizanja vinograda evidentirani su u trenutku nastanka, a troškovi su raspoređeni i prema prirodnim vrstama. (tablica 20.).

Tablica 20. Pregled ostvarenih troškova prema aktivnostima u drugoj (2019.) godini

Konto	Opis konta	IZNOS	UKUPNI TROŠKOVI	
			KAPITALIZIRANO	RASHOD
4000	trošak sadnje sorte MUŠKAT	43.453,00	43.453,00	0,00
4001	trošak sadnje sorte GRAŠEVINA	42.993,00	42.993,00	0,00
4002	trošak sadnje sorte RIZLING	44.623,50	44.623,50	0,00
4004	trošak uredskog materijala	1.000,00	0,00	1.000,00
4018	utrošeno gorivo za poljoprivredu	6.800,00	6.800,00	0,00
4050	trošak sitnog inventara za poljoprivredu	4.355,75	0,00	4.355,75
4051	trošak sitnog inventara za administraciju	1.175,00	0,00	1.175,00
	MATERIJALNI TROŠKOVI	144.400,25	137.869,50	6.530,75
4130	Troškovi tekućeg održavanja mehanizacije	2.100,00	2.100,00	0,00
4222	trošak računovodstvenih usluga	15.000,00	0,00	15.000,00
4224	troškovi konzultanta na projektima	15.000,00	0,00	15.000,00
4230	troškovi osiguranja poljoprivrednih strojeva	8.934,00	0,00	8.934,00
4231	police osiguranja za nasade	14.040,00	0,00	14.040,00
	TROŠKOVI USLUGA	55.074,00	2.100,00	52.974,00
4303	trošak amortizacije poljoprivredne opreme	16.388,77	16.388,77	0,00
4304	trošak amortizacije poljoprivredne opreme	13.303,03	0,00	13.303,03
	TROŠKOVI AMORTIZACIJE	29.691,80	16.388,77	13.303,03
4700	trošak neto plaće	54.061,56	24.530,36	29.531,20
4701	doprinosi iz plaće + porez + prirez	16.438,56	7.234,64	9.203,92
4720	trošak doprinosa na plaću	12.126,00	5.463,00	6.663,00
4730	doprinosi za sezonski rad u poljoprivredi	1.028,50	1.028,50	0,00
4731	neto + porez + prirez za sezonski rad (voucheri)	4.213,85	4.213,85	0,00
	TROŠKOVI PLAĆA	87.868,47	42.470,35	45.398,12
4821	trošak plaćenih naknada bankama	700,00	700,00	0,00
4822	troškovi kamata na kredite bankama	15.000,00	15.000,00	0,00
	TROŠKOVI FINANCIRANJA	15.700,00	15.700,00	0,00
	UKUPNO TROŠKOVI	332.734,52	214.528,62	118.205,90

Izvor: obrada autora

Na kraju obračunskog razdoblja za drugu godinu podizanja vinograda temeljem napravljenih kalkulacija napravljena je analiza prihoda, odgođenih prihoda i troškova. Troškovi su svrstavani u rashode razdoblja i troškove koji se kapitaliziraju.

Knjiženje kapitalizacije troškova prikazano je u tablici 21. i u tablici 22.

Tablica 21. Raspored troškova fizičkog rada u drugoj (2019.) godini

OPIS KNJIŽENJA	KONTO	Duguje	Potražuje
prijenos troškova fizičkog rada vlasnika	4701	0,00	5.054,00
prijenos troškova fizičkog rada vlasnika	4700	0,00	16.211,00
prijenos troškova fizičkog rada vlasnika	4720	0,00	3.657,00
ukupni troškovi fiz. rada vlasnika	4904	24.922,00	0,00
prijenos troškova fizičkog rada sezonskih radnika	4700	0,00	8.319,36
prijenos troškova fizičkog rada sezonskih radnika	4701	0,00	2.180,64
prijenos troškova fizičkog rada sezonskih radnika	4720	0,00	1.806,00
prijenos troškova fizičkog rada sezonskih radnika	4904	12.306,00	0,00
prijenos troškova rada sezonaca na kupone	4730	0,00	1.028,50
prijenos troškova rada sezonaca na kupone	4731	0,00	4.213,85
prijenos troškova rada sezonaca na kupone	4904	5.242,35	0,00
UKUPNI TROŠKOVI FIZIČKOG RADA U DRUGOJ (2019.) GODINI:		42.470,35	42.470,35

Izvor: obrada autora

Obračun plaća svih uposlenika početno je knjižen u razredu 4 *Troškovi* po kontima 470 *Troškovi neto plaće, doprinosa iz plaće i obračunati porez i prirez iz plaća* i kontima 472 *Trošak doprinosa na plaću*.

Obračunate naknade sezonskim radnicima na voucher početno su knjižene u razredu 4 *Troškovi* po

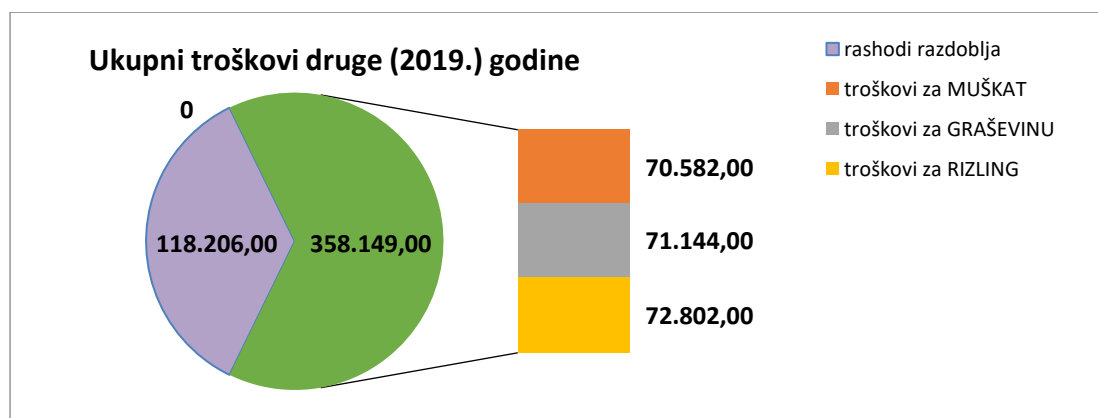
kontima 473 *Troškovi doprinosa za sezonski rad u poljoprivredi*. Povećanja vrijednosti biološke imovine u pripremi u drugoj godini evidentirana su preko konta 490 *Raspored troškova* istovjetno kao i u prvoj godini.

Tablica 22. Prijenos kapitaliziranih troškova na sortimente u drugoj (2019.) godini

Opis knjiženja	SORTIMENT			Konto (D-duguje, P-
	MUŠKAT	GRAŠEVINA	RIZLING	
Trošak sadnje MUŠKAT	43.453,00	42.993,00	44.623,50	4000P
Utrošeno gorivo za poljoprivredu	2.000,00	2.267,00	2.533,00	4018P
Troškovi tekućeg održavanja mehanizacije	700,00	700,00	700,00	4130P
Troškovi amortizacije za iskorišteni kapacitet	5.300,00	4.800,00	6.288,77	4303P
Trošak plaćene naknade za kredit	233,00	233,00	234,00	4821P
Trošak plaćenih kamata za kredit	5.000,00	5.000,00	5.000,00	4822P
Trošak rada (kapitalizacija prikazana u tablici 25)	13.895,50	15.151,00	13.423,85	4904P
Ukupni troškovi održavanja druge godine MUŠKAT	70.581,50			4900D
Ukupni troškovi održavanja druge godine		71.144,00		4901D
Ukupni troškovi održavanja druge godine RIZLING			72.803,12	4902D
<i>Prijenos troškova na sortiment - MUŠKAT</i>	<i>70.581,50</i>			<i>4900P</i>
<i>Troškovi održavanja druge godine - MUŠKAT</i>	<i>70.581,50</i>			<i>03500D</i>
<i>Prijenos troškova na sortiment - GRAŠEVINA</i>		<i>71.144,00</i>		<i>4901P</i>
<i>Troškovi održavanja druge godine - GRAŠEVINA</i>		<i>71.144,00</i>		<i>03501D</i>
<i>Prijenos troškova na sortiment - RIZLING</i>			<i>72.803,12</i>	<i>4902P</i>
<i>Troškovi održavanja druge godine - RIZLING</i>			<i>72.803,12</i>	<i>03502D</i>

Izvor: obrada autora

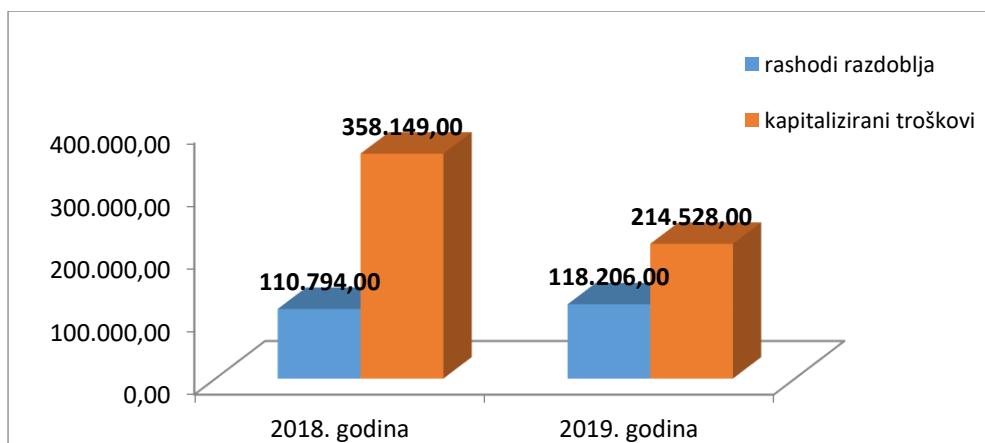
U dugotrajnoj imovini već je u početnom stanju evidentirana biološka imovina u pripremi po sortimentima i na kraju druge godine kapitalizirani troškovi povećali su vrijednost biološke imovine. U grafikonu 6. prikazani su kapitalizirani troškovi po sortimentu i odnos kapitaliziranih troškova i rashoda razdoblja.



Grafikon 6. Prikaz ukupnih troškova druge (2019.) godini

Izvor: obrada autora.

Troškovi koji se kapitaliziraju dvostruko su veći od rashoda razdoblja. U drugoj godini rasta nema velike razlike u troškovima po sortimentu. Usporedba troškova za 2018. i 2019. godina dana je u grafikonu broj 7.



Grafikon 7. Odnos troškova 2018. godine i 2019. godine

Izvor: obrada autora.

Grafikon 7. prikazuje odnose kapitaliziranih troškova i rashoda u 2018. i 2019. godini. U prvoj (2018.) godini ukupni troškovi iznose 468.933,00kn. U odnosu na ukupne troškove kapitalizirani troškovi iznose 76%. U drugoj (2019.) godini ukupni troškovi iznose 332.734,00 kn. Kapitalizirani troškovi u drugoj (2019.) godini sudjeluju sa 64%. Ako se uspoređi visina troškova s prethodnom godinom omjer troškova kapitalizacije u odnosu na rashode razdoblja bio je 1:3.

Iz poslovnih aktivnosti u drugoj godini poslovanja društva TRSEK d.o.o. nisu ostvareni redovni prihodi, već samo prihodi od subvencija. Sve uplaćene subvencije evidentirane su na odgođeni prihod. Na kraju obračunskog razdoblja u prihode od subvencija evidentirani su prihodi od subvencija primljeni u prvoj godini za nabavu mehanizacije (iznos u tablici 13.) te prihodi za osiguranje nasada.

Već u drugoj godini podizanja vinograda vidljiva je neusporedivost proizvodnje grožđa s bilo kojom drugom poljoprivrednom proizvodnjom. Razlozi neusporedivosti pronalaze se u dužini vremena rasta od sadnje do prvog ekonomskog uroda, u količini fizičkog rada i rada mehanizacije. Druga godina uzgoja vinograda važna je i za početno ostvarivanje financijskih potpora za zasađene površine koje je potrebno upisati u vinogradarski registar. Temeljem izvoda iz vinogradarskog registra ostvaruje se pravo podnošenja zahtjeva za potpore Agenciji za plaćanje u poljoprivredi.

4.1.3. Evidentiranje podizanja vinograda i proizvodnje grožđa u trećoj godini

Treća godina u uzgoju vinograda je ujedno i najzahtjevnija u smislu oblikovanja trsa (čokota) jer se rezidbom određuje visina stabla, razvijenost i opterećenje koji izravno utječu na količinu prinosa i na rok maksimalnog iskorištenja trsa. Sve ostale radnje na obradi tla i prihranjivanju istovjetne su kao i u drugoj godini. Različitost rasta i razvoja sortimenta utječe na razliku u količini gnojiva, tretiranju štetnika i prihrani. Značajnije razlike mogu izazvati agrometeorološka stanja i vremenske nepogode, što se ne može predvidjeti.

U trećoj (2020). godini najvažniji posao je bila njega i održavanje vinograda. Nabavljen je stroj za prikraćivanje mladica iz financijskog leasinga, plaćene su kamate i obrada ugovora. Primljena je potpora EU za nabavu stroja, za zasađene površine. Pokrenut je postupak za priznavanje ekološke proizvodnje, uplaćene takse. Nabavljeno je ekološko gnojivo, prihrana, sredstva za zaštitu, vezivo i ostali potrošni materijal. Pokrenut je postupak priznavanja zemljopisnog podrijetla vinograda i uplaćene takse. Plaćene su računovodstvene usluge. Plaćene su kamate banci. Nabavljena su i utrošena sredstva za čišćenje i održavanje. Iznajmljena je zgrada za smještaj mehanizacije. Kupljene su auto gume i stavljene u upotrebu. Napravljen je redovni servis traktora i prskalice. Vlasnik je pohađao tečaj za rukovanje strojem za prikraćivanje mladica i za ekološku proizvodnju. Izvršen je obračun i uplata plaća. Plaćeno je osiguranje nasada i mehanizacije. Primljena je potpora lokalne samouprave za osiguranje nasada. Obračunat je PDV, Porezna uprava je izvršila povrat PDV-a. Plaćeni su računi dobavljačima.

Njega i održavanje vinograda u trećoj godini predstavlja nastavak na drugu godinu. U odnosu na prethodne dvije godine u trećoj godini najizraženiji je fizički rad. Radovi u trećoj godini su: obrezivanje čokota (fizički rad), vezanje čokota, mladica i lucnjeva (nabava veznog materijala i fizički rad), tretiranje i zaštita od štetnika, bolesti i korova (nabava materijala, fizički rad, mehanizacija), uklanjanje mladica (fizički rad), prikraćivanje mladica (fizički rad i mehanizacija), zalamanje zaperaka (fizički rad), prorjeđivanje grozdova (fizički rad) i prorjeđivanje listova (fizički rad).

Da bi se svi navedeni radovi na vrijeme i stručno obavili potrebno je imati dovoljan broj ljudi, od kojih radnici zaposleni na obrezivanju vinograda moraju biti posebno stručni. Podaci o satima angažiranih radnika prikazani su u tablici 23.

Tablica 23. Kalkulacija za fizički rad u trećoj (2020.) godini

AKTIVNOSTI RADNIKA	JEDINICA MJERE	1/ha	3/ha
Rad radnika na obrezivanju čokota	sat	80	240
Rad radnika na skupljanju rozgve	sat	15	45
Rad radnika na plijevljenju (uklanjanje viška mladica 2x)	sat	60	180
Rad radnika na vezanju čokota, mladica i lucnjeva	sat	80	240
Rad radnika na tretiranju od štetnika i korova 10x	sat	160	480
Rad radnika na prikraćivanju mladica (rad na stroju)	sat	10	30
Rad radnika na zalamanju zaperaka	sat	60	180
Rad radnika na prorjeđivanju grozdova	sat	24	72
Rad radnika na prorjeđivanju listova	sat	20	60
Rad radnika na utovaru, istovaru sredstava za zaštitu	sat	10	30
UKUPNO RAD RADNIKA U TREĆOJ GODINI	sat	519	1557
Plaća stalno uposlenog radnika za 781 sat			31.563,00
Plaća uposlenih sezonskih radnika za 480 sati			15.822,00
Plaća sezonskih radnika na kupone za 296 sati			4.433,15
UKUPNO TROŠAK FIZIČKOG RADA - 1.557 SATI			51.818,15

Izvor: obrada autora

Kao i u prethodne dvije godine uz stalno zaposlenu osobu još je zaposleno troje ljudi na određeno vrijeme i stalni sezanci putem vouchera. Radnici su putem vouchera odradili 37 radnih dana ili 296 sati. Uposlenici na neodređeno radili su prema potrebi u preraspodijeljenom radnom vremenu ukupno 480 sati. Vlasnik je odradio 781 sat u vinogradu, a 1.307 sati na poslovima administracije i uprave. Kao i u drugoj godini fizički rad radnika raspoređen je po sortimentima. U tablici 24. prikazan je raspored fizičkog rada po sortimentu.

Tablica 24. Troškovi fizičkog rada raspoređeni po sortimentu

RADNICI	SORTIMENT					
	MUŠKAT		GRAŠEVINA		RIZLING	
	SATI	IZNOS	SATI	IZNOS	SATI	IZNOS
Stalno uposleni vlasnik	280	11.315,00	210	8.486,00	291	11.762,00
Uposleni sezonski radnici	170	5.604,00	140	4.614,00	170	5.604,00
Sezonski radnici na kupone	90	1.348,00	98	1.467,00	108	1.618,15
UKUPNO	540	18.267,00	448	14.567,00	569	18.984,15

Izvor: obrada autora

Muškat i Rizling su osjetljivije sorte, imaju veći rast mladica stoga su zahtijevaju više fizičkog rada u odnosu na sortu Graševina. Proljetna obrada predstavlja početak intenzivnih radova u vinogradu. Uz fizičku radnu snagu angažirana je i mehanizacija. Nabavljen je stroj za rezanje mladica. Iskoristivost kapaciteta početno mu je niska, jer vinograd još uvijek raste i mladice se razvijaju. Financijska sredstva za njegovu nabavu dobivena su kroz potporu iz EU fondova i financijskim leasingom. U punom rodu vinograda stroj za rezanje mladica i primjena akumulatorskih škara uvelike će smanjiti troškove radne snage. Primljena potpora za nabavu stroja evidentirana je na konto 298 *Odgođeni prihodi* – pasivna vremenska razgraničenja.

Nabavna vrijednost stroja evidentirana je u dugotrajnoj materijalnoj imovini na kontu 02150 *Mehanizacija za poljoprivredu*, a obveza prema leasing društvu u dugoročnim obvezama na kontu 9580 *Obveza za financijski leasing*. Ugovor o financijskom leasingu sklopljen je na 5 godina. Ugovoreno je mjesečno plaćanje glavnice i kamata u 60 rata. Troškovi obrade ugovora i kamate po leasingu evidentirani su početno na kontu skupina 48, a na kraju razdoblja iznosi troškova razdoblja za kamate i obradu ugovora kapitalizirani su u vrijednost sortimenata. Neiskorišteni troškovi obrade ugovora evidentirani su u plaćene troškove budućeg razdoblja (aktivna vremenska razgraničenja) i svake godine u obračunatom iznosu prenosit će se u troškove razdoblja. Plaćanjem glavnice smanjuje se dugoročno zaduženje, a uplate se knjiže na konto 9580 *Obveza za financijski leasing*. Odmah po isporuci stroj je stavljen u upotrebu i evidentiran u dugotrajnu materijalnu imovinu. Računovodstvenom politikom definirano je da će stroj biti u upotrebi 10 godina.

U tablici 25. prikazana je aktivnost mehanizacije po satima rada, u tablici 26. dan je pregled iskorištenog kapaciteta za mehanizaciju, a u tablici 27. prikazan je obračun amortizacije za mehanizaciju.

Tablica 25. Kalkulacija za rad strojeva u trećoj (2020.) godini

AKTIVNOSTI MEHANIZACIJE	JEDINICA MJERE	1/ha	3/ha
Proletna obrada (TRAKTORI PLUG)	sat	20	60
Kultiviranje (3x TRAKTOR I PRSKALICA)	sat	10	30
Zaštita i tretiranje korova (10x TRAKTOR I PRSKALICA)	sat	160	480
Prikraćivanje mladica (STROJ ZA PRIKRAĆIVANJE)	sat	10	30
Ostalo (TRAKTOR)	sat	10	30
AKUMULATORSKE ŠKARE	sat	13	40
UKUPNO ZA TREĆU GODINU	sat	223	670

Izvor: obrada autora

U trećoj godini mehanizacija je angažirana 670 sati, od čega 600 sati otpada na rad traktora.

Tablica 26. Pregled iskorištenog kapaciteta mehanizacije za treću (2020.) godinu

R. br.	Naziv stroja	Kapacitet stroja na bazi radnih sati				
		Optimalni radni kapacitet	ISKORIŠTENI 2020. godine		NEISKORIŠTENI 2020. godine	
			BROJ SATI	%	BROJ SATI	%
1.	Traktor Landini	1000	600	60	400	40
2.	Plug dvobrazdni	500	60	12	440	88
3.	Traktorska prskalica	700	510	43	190	27
4.	Hidraulika	500	0	0	500	100
5.	Akumulatorske škare	600	40	7	560	93
6.	Stroj za rezanje mladica	1000	30	3	970	70

Izvor: obrada autora

Iz podataka prikazanih u tablici 26. može se zaključiti da od strojeva za obradu vinograda jedino traktor ima iskorištenost kapaciteta veću od 50%.

U primjeru podizanja vinograda u društvu Trsek d.o.o. za prve tri godine nije rađena kalkulacija za radne sate mehanizacije po sortimentu jer nije bilo posebnih vremenskih uvjeta koji bi iziskivali dodatno angažiranje mehanizacije. U tom razdoblju vinograd je još bio u rastu i razvoju. Vrijednost troškova mehanizacije po sortimentu dobivena je na temelju ukupnih sati rada i raspodijeljena je po uputama agronoma

Tablica 27. Obračun amortizacije za poljoprivredne strojeve za treću (2020.) godinu

R. br.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost
1.	21.1.2018	Traktor LANDINI	1	1. 2. 2015.	250.000,00	10%	25.000,00	45.833,00	179.167,00
2.	21.1.2018	Plug dvobrazdni	1	1. 2. 2015.	5.000,00	10%	500,00	917,00	3.583,00
3.	21.1.2018	Prskalica NOBILI	1	1. 3. 2015.	25.000,00	10%	2.500,00	4.375,00	18.125,00
4.	15.1.2019	HIDRAULIKA	1	31. 1. 2016.	10.656,00	10%	1.065,60	976,80	8.613,60
5.	31.1.2019	AKUMULATORske ŠKARE	1	31. 1. 2016.	7.800,00	10%	780,00	715,00	6.305,00
6.	1.4.2020	Stroj za rezanje mladica	1	1. 5. 2017.	32.560,00	10%	1.899,00	0,00	30.661,00
UKUPNO za 2020					331.016,00		31.744,60	52.816,80	246.454,60

Izvor: obrada autora

U trećoj 2020. godini nabavljen je stroj za rezanje mladica i odmah stavljen u upotrebu kako bi se smanjila potreba za fizičkim radom. Kao i u prethodnim godinama izvršen je obračun amortizacije prema iskorištenom kapacitetu. (tablica 28.).

Tablica 28. Obračun troška amortizacije prema iskorištenom kapacitetu za treći (2020.) godinu

R. br.	Naziv osnovnog sredstava	Količina	Obračunata amortizacija	%	Iznos prema iskorištenom kapacitetu	Iznos prema neiskorištenom kapacitetu
1.	Traktor Landini	1	25.000,00	60	15.000,00	10.000,00
2.	Plug dvobrazdni	1	500,00	12	60,00	440,00
3.	Prskalica Nobili	1	2.500,00	43	1.075,00	1.425,00
4.	HIDRAULIKA	1	1.065,60			1.065,60
5.	AKUMULATORske ŠKARE	1	780,00	7	55,00	725,00
6.	Stroj za rezanje mladica	1	1.899,00	3	60,00	1.839,00
UKUPNO 2020.			31.744,60		16.250,00	15.494,60

Izvor: obrada autora

Troškovi amortizacije strojeva prema iskorištenom kapacitetu iznose 51% od ukupnih troškova amortizacije. U organizaciji procesa podizanja vinograda u društvu Trsek d.o.o. bez obzira na relativno malene površine pod vinogradima, mehanizacija zauzima značajno mjesto. Analizom iskorištenosti kapaciteta može se zaključiti da mehanizacija nije iskorištena prema mogućnostima. Društvo je dalo prednost tehnologiji jer korištenje strojeva značajno skraćuje vrijeme za obavljanje radova i zamjenjuje fizički rad i daje veće prinose po hektaru. Društvo Trsek d.o.o. je po prvi puta primilo državnu potporu na ime biološke imovine i potporu za nabavu mehanizacije. Primljene su potpore za osiguranje nasada od lokalne samouprave i Ministarstva poljoprivrede.

Potpore na ime biološke imovine i potpora za nabavu mehanizacije smatraju se uvjetovanim potporama. Uvjet za ostvarenje potpore na ime biološke imovine je posjedovanje vinograda, što službe Ministarstva poljoprivrede provjeravaju putem ARKOD sustava. Primljene potpore za osiguranje i za zasađene površine evidentirane su na odgođene prihode i prije utvrđivanja rezultata

prenijete su u visini troškova osiguranja u razdoblju na prihode od potpora. Primitljena je za nabavu stroja za prikraćivanje mladica i za nju je izvršen raspored prihoda po godinama. (tablica 29.).

Tablica 29. Pregled vrijednosti primljene subvencije za stroj koji će se oprihodovati kroz razdoblje 2020. – 2030. godine

OPIS	IZNOS	STANJE
primljena potpora za stroj	24.420,00	24.420,00
prihod 2020.	1.424,00	22.996,00
prihod 2021.	2.442,00	20.554,00
prihod 2022.	2.442,00	18.112,00
prihod 2023.	2.442,00	15.670,00
prihod 2024.	2.442,00	13.228,00
prihod 2025.	2.442,00	10.786,00
prihod 2026.	2.442,00	8.344,00
prihod 2027.	2.442,00	5.902,00
prihod 2028.	2.442,00	3.460,00
prihod 2029.	2.442,00	1.018,00
prihod 2030.	1.018,00	0,00

Izvor: obrada autora

U tablici 29. dan je prikaz vrijednosti kojima će se u razdoblju od 2020. godine do 2030. godine umanjivati odgođeni prihodi i za isti iznos priznavati prihodi od subvencija. Državne potpore i potpore lokalne samouprave u poslovnim knjigama evidentiraju se u trenutku primitka uplate. Ne smije ih se evidentirati kao potraživanje i prihod, prema HSFI-u 15 *Prihodi*.⁷²

U trećoj godini svi troškovi poslovanja prikazani u tablici 30. istovjetno su evidentirani po prirodnim vrstama na kontima razreda 4 kao i u prethodnim razdobljima. Raspored troškova koji su kapitalizirani po sortimentima prikazani su u tablici 31. raspored troškova fizičkog rada i tablici 32. prijenos kapitaliziranih troškova na sortimente.

⁷² Prihod se priznaje kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi ulaziti kod poduzetnika i kada se koristi mogu pouzdano izmjeriti.

Tablica 30. Pregled ostvarenih troškova prema aktivnostima u trećoj (2020.) godini

Konto	Opis konta	IZNOS	UKUPNI TROŠKOVI	
			KAPITALIZIRANO	RASHOD RAZDOBLJA
4000	trošak sadnje sorte MUŠKAT	6.910,00	6.910,00	0,00
4001	trošak sadnje sorte GRAŠEVINA	6.750,00	6.750,00	0,00
4002	trošak sadnje sorte RIZLING	7.112,00	7.112,00	0,00
4004	trošak uredskog materijala	460,00	0,00	460,00
4018	trošak goriva za mehanizaciju	2.067,00	2.067,00	0,00
4050	trošak sitnog inventara za poljoprivredu	2.133,00	0,00	2.133,00
4052	trošak auto guma za mehanizaciju	1.600,00	1.600,00	0,00
	MATERIJALNI TROŠKOVI	27.032,00	24.439,00	2.593,00
4130	troškovi tekućeg održavanja mehanizacije	5.735,00	5.735,00	0,00
4150	Troškovi najma prostora za mehanizaciju	20.000,00	0,00	20.000,00
4222	trošak računovodstvenih usluga	18.000,00	0,00	18.000,00
4230	troškovi osiguranja poljoprivrednih strojeva	16.500,00	0,00	16.500,00
4231	police osiguranja za nasade	13.430,00	0,00	13.430,00
	TROŠKOVI USLUGA	73.665,00	5.735,00	67.930,00
4303	trošak amortizacije poljoprivredne opreme	16.250,00	16.250,00	0,00
4304	trošak amortizacije poljoprivredne opreme	15.494,60	0,00	15.494,60
	TROŠKOVI AMORTIZACIJE	31.744,60	16.250,00	15.494,60
4700	trošak neto plaće	65.174,40	31.138,00	34.036,40
4701	doprinosi iz plaće + porez + prizrez	20.325,60	9.293,00	11.032,60
4720	trošak doprinosa na plaću	12.642,00	6.954,00	5.688,00
4730	doprinosi za sezonski rad u poljoprivredi	761,09	761,09	0,00
4731	neto + porez + prizrez za sezonski rad (voucheri)	3.554,77	3.554,77	0,00
	TROŠKOVI PLAĆA	102.457,86	51.700,86	50.757,00
4821	trošak plaćenih naknada bankama	700,00	700,00	0,00
4822	troškovi kamata na kredite bankama	15.000,00	15.000,00	0,00
4823	troškovi kamata iz financijskog leasinga	897,70	897,70	
4824	troškovi obrade leasing ugovora	240,00	240,00	
	TROŠKOVI FINANCIRANJA	16.837,70	16.837,70	
4441	OSTALI TROŠKOVI (opće obrazovanje radnika)	1.000,00	0,00	1.000,00
	UKUPNO TROŠKOVI	252.737,16	114.962,56	137.774,60

Izvor: obrada autora

U trećoj godini rashodi razdoblja veći su od kapitaliziranih troškova i u odnosu na ukupne troškove povećanje iznosi 45%.

Tablica 31. Raspored troškova fizičkog rada u trećoj (2020.) godini

OPIS KNJIŽENJA	KONTO	Duguje	Potražuje
prijenos troškova fizičkog rada vlasnika	4700	0,00	20.338,00
prijenos troškova fizičkog rada vlasnika	4701	0,00	6.593,00
prijenos troškova fizičkog rada vlasnika	4720	0,00	4.632,00
ukupni troškovi fiz. rada vlasnika	4904	31.563,00	0,00
prijenos troškova fizičkog rada sezonskih radnika	4700	0,00	10.800,00
prijenos troškova fizičkog rada sezonskih radnika	4701	0,00	2.700,00
prijenos troškova fizičkog rada sezonskih radnika	4720	0,00	2.322,00
prijenos troškova fizičkog rada sezonskih radnika	4904	15.822,00	0,00
prijenos troškova rada sezonaca na kupone (voucheri)	4730	0,00	761,09
prijenos troškova rada sezonaca na kupone (voucheri)	4731	0,00	3.554,77
prijenos troškova rada sezonaca na kupone (voucheri)	4904	4.315,86	0,00
UKUPNI TROŠKOVI FIZIČKOG RADA U TREĆOJ (2020.) GODINI:		51.700,86	51.700,86

Izvor: obrada autora

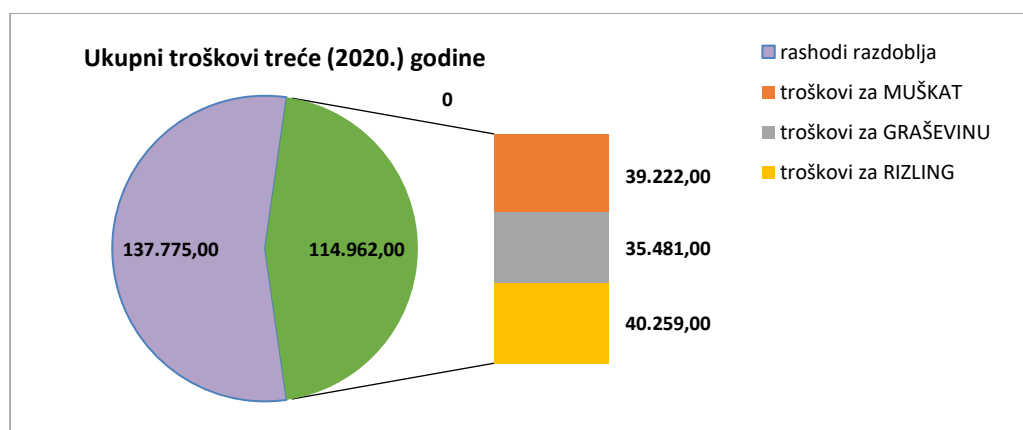
Ukupni troškovi fizičkog rada prenose se na sortimente, a knjiženje je isto kao i u drugoj godini.

Tablica 32. Prijenos kapitaliziranih troškova na sortimente u trećoj (2020.) godini

Opis knjiženja	SORTIMENT			Konto (D- duguje, P-potražuje)
	MUŠKAT	GRAŠEVINA	RIZLING	
Trošak sadnje MUŠKAT	6.910,00	6.750,00	7.112,00	4000P
Utrošeno gorivo za poljoprivredu	711,00	712,00	711,00	4018P
Trošak auto guma za mehanizaciju	511,00	511,00	511,00	4052P
Troškovi tekućeg održavanja mehanizacije	1.911,00	1.912,00	1.912,00	4130P
Troškovi amortizacije za iskorišteni kapacitet	5.417,00	5.416,00	5.417,00	4303P
Trošak plaćene naknade za kredit	233,00	234,00	233,00	4821P
Trošak obrade leasing ugovora	80,00	80,00	80,00	4824P
Trošak plaćenih kamata za kredit	5.000,00	5.000,00	5.000,00	4822P
Trošak kamata po leasing ugovorima	299,20	299,20	299,30	4823P
Trošak rada (kapitalizacija prikazana u tablici 33)	18.149,71	14.567,00	18.984,15	4904P
Ukupni troškovi održavanja druge godine MUŠKAT	39.221,91			4900D
Ukupni troškovi održavanja druge godine GRAŠEVINA		35.481,20		4901D
Ukupni troškovi održavanja druge godine RIZLING			40.259,45	4902D
<i>Prijenos troškova na sortiment - MUŠKAT</i>	<i>39.221,91</i>			<i>4900P</i>
<i>Troškovi održavanja druge godine - MUŠKAT</i>	<i>39.221,91</i>			<i>03500D</i>
<i>Prijenos troškova na sortiment - GRAŠEVINA</i>		<i>35.481,20</i>		<i>4901P</i>
<i>Troškovi održavanja druge godine - GRAŠEVINA</i>		<i>35.481,20</i>		<i>03501D</i>
<i>Prijenos troškova na sortiment - RIZLING</i>			<i>40.259,45</i>	<i>4902P</i>
<i>Troškovi održavanja druge godine - RIZLING</i>			<i>40.259,45</i>	<i>03502D</i>

Izvor: obrada autora

Na kraju treće godine kao i prethodne dvije, troškovi vezani na biološku imovinu prenose se u vrijednost biološke imovine i biološka imovina kao i zemljište stavljaju se u upotrebu. U trećoj godini najmanje je kapitalizirano troškova na sortiment Graševina, dok su kapitalizirani troškovi za sortiment Muškat i Rizling podjednaki. U grafikonu 8. prikazana je struktura ukupnih troškova u trećoj godini.

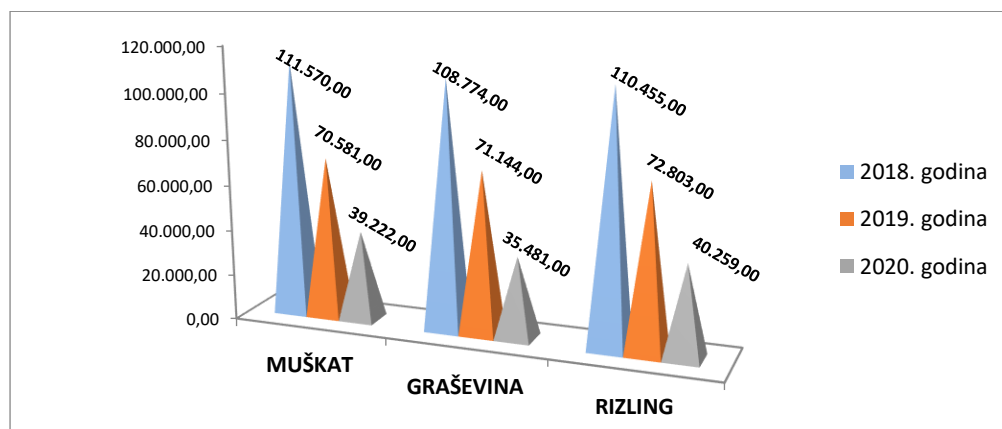


Grafikon 8. Prikaz ukupnih troškova treće (2020.) godine

Izvor: obrada autora

U grafikonu 8. prikazana je struktura troškova treće godine podizanja vinograda. U svakom narednom razdoblju zasigurno će biti puno veća razlika u troškovima održavanja sortimenta, jer svaki sortiment

ima svoj vegetativni ciklus. Pravovremenim ekološkim tretiranjem i pojačanim fizičkim radom djeluje se na obujam proizvodnje, što u konačnici rezultira financijskom koristi za proizvođača. U grafikonu 9. dan je prikaz kapitaliziranih troškova po sortimentu za prve tri godine.



Grafikon 9. Ulaganje u nasade po godinama po sortimentu

Izvor: obrada autora.

Iz grafikona 9. vidljivo je da su ulaganja u prvoj godini najveća sukladno složenosti poslova i izdacima vezanim za sadnju. U drugoj godini bilo je značajno ulaganje u armaturu i žice, dok ulaganje u trećoj godini čine samo radovi na održavanju nasada.

U trećoj godini obavlja se prva „probna“ berba koja ne predstavlja kvalificiranu ekonomsku berbu. Proizvodnu i prodajnu cijenu grožđa se ne uspoređuje te nema ne realizirane dobiti niti gubitka. Prihod od prodaje grožđa knjiži se na kontu 7510 *Prihod od prodaje grožđa*.

Istraživanjem tržišta, posebno istraživanjem preferencija budućih kupaca gledano na kvalitetu, životne navike i financijsku sposobnost u trećoj godini rasta vinograda najranije se može pristupiti postupku zaštite regije ili pod regije, vinogorja što je u društvu Trsek d.o.o. i učinjeno. Društvo će dobiti certifikat koji jamči da grožđe potječe baš s određene zemljopisne regije koja mu daje specifičnu kakvoću i druga obilježja koja se pripisuju zemljopisnom podrijetlu. Već se iz prve neformalne berbe mogu uzeti uzorci koji su neophodni za dobivanje certifikata. Zaštitu regionalne pripadnosti na nacionalnoj razini odobrava Ministarstvo poljoprivrede, ono rukovodi cijelim postupkom prihvaćanja, kontrole i odobravanja zahtjeva. Odobreno prvo korištenje zemljopisnog podrijetla traje 10 godina od dana upisa u registar.

Danom upisa u registar pri Ministarstvu poljoprivrede Društvo stječe nematerijalnu imovinu koja se evidentira u skladu s HSF1 5 *Dugotrajna nematerijalna imovina*.⁷³ Nakon 10 godina ostvaruje se pravo na produženje koje je uvjetovano plaćanjem propisanih naknada i pristojbi. Produženje nije

⁷³ Dugotrajna nematerijalna imovina je resurs od kojega se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi poduzetniku, HSF1 5 *Dugotrajna nematerijalna imovina* t. 5. 11a.

ograničeno i na zahtjev korisnika prava može se produživati neograničeni broj puta.

U trećoj godini uplaćena pristupna taksa evidentirana je na dugotrajnu nematerijalnu imovinu u pripremi (konto 0050). Sva iduća davanja u vezi dobivanja zaštite regionalne pripadnosti evidentirat će se na nematerijalnu imovinu u pripremi do završetka procesa.

Na kraju treće godine vinograd je spreman za eksploataciju. U budućem razdoblju očekuje se da će negativni novčani tokovi mijenjati smjer. „Vinska omoćnica“ – novac iz EU fondova omogućava poboljšanja u održavanju i primjenu suvremenih tehnika, a grožđe postaje roba i plasira ga se na tržište.

Budući da proizvodni ciklus započinje s novom kalendarskom godinom stoga se u prosincu tekuće godine u bilanci evidentira stavljanje biološke imovine u upotrebu, što je u glavnoj knjizi Društva i učinjeno (tablica 33).

Tablica 33. Prijenos biološke imovine u pripremu u upotrebu

Konto	Opis knjiženja	Datum	Duguje	Potražuje
03500	MUŠKAT PRIJENOS U UPOTREBU	31. 12. 2017.		221.373,41
03020	MUŠKAT DONOS IZ PRIPREME	31. 12. 2017.	221.373,41	
03501	GRAŠEVINA PRIJENOS U UPOTREBU	31. 12. 2017.		215.399,20
03021	GRAŠEVINA DONOS IZ PRIPREME	31. 12. 2017.	215.399,20	
03502	RIZLING PRIJENOS U UPOTREBU	31. 12. 2017.		223.517,70
03022	RIZLING DONOS IZ PRIPREME	31. 12. 2017.	223.517,70	
UKUPNO:			660.290,31	660.290,31

Izvor: obrada autora

Stavljanje biološke imovine u upotrebu provedeno je preknjiženjem ukupnog iznosa s konta 035 *Višegodišnji nasadi u pripremi* (analitika po nasadima) na konta 030 *Biološka imovina u upotrebi* (analitika po kontima).

4.1.4. Evidentiranje proizvodnje grožđa u četvrtoj godini

Za novo zasađene nasade vinograda četvrta godina predstavlja početak eksploatacije i početak povrata na uloženo. Isplativa ekonomska eksploatacija vinograda traje 30 godina. Tijekom godina eksploatacije pokoji trs se može osušiti. Svaka nova sadnja pojedinih trsova nije povećanje vrijednosti nasada, već rashod razdoblja u kojem je podsađivanje nastalo. Knjiženje se evidentira na kontu 400 *Trošak sadnje osušenog trsa*.

Kao i u prethodne tri godine u bilanci Društva evidentirani su poslovni događaji kako su nastajali. Nabavljeno je ekološko gnojivo i sredstava za prihranu. Nabavljen je potrošni materijal (vezivo...). Dobiven je certifikat za „pravo priznavanja zemljopisnog podrijetla grožđa“. Obavljen je servis traktora. Produžen je najam zgrade za smještaj mehanizacije. Kupljeno je gorivo i mazivo. Kupljeni su voucheri za sezonsko zapošljavanje. Primljene su potpore od lokalne samouprave za osiguranje

nasada. Primljene su potpore od Agencije za plaćanju u poljoprivredi za osiguranje nasada. Uplaćene su izravne potpore za zasađene površine i ekološku proizvodnju. Plaćeno je praćenje i kontrola ekološke proizvodnje. Primljeni su računi za osiguranje nasada i mehanizacije. Obavljena je registracija traktora. Evidentiran je trošak računovodstvenih usluga. Plaćene su kamate banci. Plaćene su kamate i glavnica leasing društvu. Unajmljena je oprema za proizvodnju vina. S danom 31.12.2020. u bilanci društva Trsek d.o.o. nasadi vinograda preknjiženi su s pozicije biološka imovina u pripremi na bilančnu poziciju biološka imovina u upotrebi.

S prvim danom 2021. godine nasadi vinograda podliježu obračunu amortizacije. Računovodstvenim politikama se određuje način amortizacije, stopa amortizacije i rok na koji će se nasade MUŠKATA, GRAŠEVINE I RIZLINGA amortizirati. S početkom obračuna amortizacije biološke imovine stvoreni su uvjeti za priznavanje prihoda temeljem primljene potpore za kupnju armature. Raspoređivanjem iznosa potpore na godine amortizacije, godišnji iznos iznosi 33,33 kn (10.000,00 kn uz stopu 3 %). Obračun amortizacije vinograda funkcionalnom metodom bio bi puno prihvatljiviji jer vinograd što je stariji daje manje prinose, ali linearnu metodu uvjetuju porezni propisi⁷⁴ i Društvu je prihvatljivije plaćati manje poreze.

U prve tri godine računovodstveno evidentiranje temeljeno je na kalkulacijama troška ulaganja u nasade, dok se u četvrtoj i svim budućim godinama kad je vinograd u eksploataciji, računovodstveno evidentiranje temelji na kalkulacijama troškova proizvodnje svakog sortimenta pojedinačno. Pogreške u izradi kalkulacije proizvodnje grožđa i kalkulaciji ulaganja imaju različite posljedice s poreznog aspekta. Svaki trošak koji je nastao s osnove ulaganja prenosi se na svaki sortiment pojedinačno i nakon stavljanja u upotrebu za sortimente će se obračunavati trošak amortizacije. Ako jedan sortiment ima veći trošak amortizacije, a drugi manji, to u konačnici ne mijenja rezultat. Pogrešno kalkuliranje troška proizvodnje grožđa može dovesti kod procjene vrijednosti grožđa do nepotrebnog nerealiziranog dobitka ili gubitka, što kod proizvođača vina i proizvođača stolnog grožđa povećava osnovicu poreza na dobit. Proizvođači industrijskog grožđa ako proizvode za daljnju prodaju, urod prodaju odmah po berbi i kod njih se nerealizirani dobiti ili gubici u trenutku prodaje neutraliziraju. Porezno priznato priznavanje nerealiziranih gubitaka regulirano je Zakonom o porezu na dobit⁷⁵.

U odnosu na ranija razdoblja troškovi fizičkog rada u četvrtoj godini povećani su zbog rasta i razvoja mladica i berbe kao novog posla. Struka predviđa da je za berbu jednog hektara, dok vinograd nije u punom rodu, potrebno oko 200 radnih sati ili oko 25 radnika na dan. Prema evidencijama radnog

⁷⁴ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16. 106/18., 121/19., 32/20. i 138/20. čl. 12. t.1. (2004.)

⁷⁵ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16. 106/18., 121/19., 32/20. i 138/20. čl. 10. st. 1. (2013.)

vremena u Društvu je obavljena berba za 592 sata. U berbi je sudjelovao vlasnik s 80 sati, sezonski uposlenici s 288 sati i radnici zaposleni putem vouchera 244 sata (tablica 34.)

Tablica 34. Pregled troškova rada po satima i sortimentu u četvrtoj (2021.) godini

AKTIVNOSTI RADNIKA	JEDINICA MJERE	MUŠKAT	GRAŠEVINA	RIZLING
Rad radnika na obrezivanju čokota	sat	60	65	80
Rad radnika na skupljanju rozgve	sat	10	10	15
Rad radnika na plijevljenju (uklanjanje viška	sat	60	60	70
Rad radnika na vezanju čokota, mladica i	sat	80	85	100
Rad ranika na berbi grožđa	sat	184	192	216
Rad radnika na tretiranju od štetnika i korova	sat	120	180	200
Rad radnika na prikraćivanju mladica (rad na	sat	15	20	25
Rad radnika na zalamanju zaperaka	sat	50	60	70
Rad radnika na prorjeđivanju grozdova	sat	20	20	20
Rad radnika na prorjeđivanju listova	sat	20	20	25
Rad radnika na utovaru, istovaru sredstava za	sat	10	10	10
UKUPNO SATI RADA RADNIKA	sat	569	657	751
UKUPNA VRIJEDNOST - SATI RADA	KN	20.672,35	23.956,18	26.437,03
Plaća stalno uposlenog radnika za 1273 sata		51.446,75		
Plaća uposlenih sezonskih radnika za 480 sati		15.822,00		
Plaća sezonskih radnika na kupone za 224		3.796,81		
UKUPNO TROŠAK FIZIČKOG RADA:		71.065,56		

Izvor: obrada autora

U tablici 34. prikazana je kalkulacija troškova rada. Na sortimentu RIZLING utrošeno je najviše sati, jer je sorta prirodno razgranatija, ima više mladica i zaperaka i zahtijeva više njege u odnosu na sortiment MUŠKAT i GRAŠEVINA. Izračun troškova fizičkog rada temelji se na vrijednosti jednog sata i postotku učešća u aktivnosti prema ukupnom broju odrađenih sati u vinogradu.

U kalkulaciju troškova mehanizacije uvršteni su troškovi amortizacije za iskorišteni kapacitet, troškovi održavanja i troškovi utrošenog goriva. Ovi troškovi raspoređuju se prema satima rada. U tablici 35. prikazani su sati rada mehanizacije.

Tablica 35. Rad mehanizacije po satima rada i po sortimentu u četvrtoj (2021.) godini

OPIS POSLOVA	JEDINICA MJERE	MUŠKAT	GRAŠEVINA	RIZLING
Proletna obrada TRAKTOR	sat	20	30	35
Kultiviranje 3x TRAKTOR I PRSKALICA	sat	10	10	15
Zaštita i tretiranje korova 10x TRAKTOR I PRSKALICA	sat	120	180	200
Pikraćivanje mladica STROJ ZA PIKRAČIVANJE	sat	15	20	25
Akumulatorske škare	sat	20	25	35
Ostalo TRAKTOR dovozi, odvozi, berba	sat	40	45	50
UKUPNO ZA ČETVRTU GODINU	sat	225	310	360

Izvor: obrada autora

Usporedbom podataka iz tablice 35. može se zaključiti da je kod prikazanih sortimenata RIZLING najzahtjevniji i potrebno je najviše radnih sati za kultiviranje iz razloga što s ima najbujniju vegetaciju. Za obračun amortizacije u četvrtoj godini primijenjena je linearna metoda kao i u prethodne tri godine.

Obračun amortizacije prikazan je u tablici 36.

Tablica 36. Obračun amortizacije (mehanizacija) za četvrtu (2021.) godinu

R.br.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost
1.	21.1.2018.	Traktor LANDINI	1	1.2.2015	250.000,00	10%	25.000,00	70.833,00	154.167,00
2.	21.1.2018.	Plug dvobrazdni	1	1.2.2015.	5.000,00	10%	500	1.417,00	3.083,00
3.	21.1.2018.	Prskalica NOBILI	1	1.3.2015.	25.000,00	10%	2.500,00	6.875,00	15.625,00
4.	15.1.2019.	HIDRAULIKA	1	31.1.2016.	10.656,00	10%	1.065,60	2.042,40	7.548,00
5.	31.1.2019.	Akumulatorske škre	1	31.1.2016.	7.800,00	10%	780	1.495,00	5.525,00
6.	1.4.2020.	Stroj za rezanje mladica	1	1.5.2017.	32.560,00	10%	3.256,00	1.899,00	27.405,00
Ukupno					331.016,00		33.101,60	84.561,40	231.353,00

Izvor: obrada autora

Upotreba mehanizacije za obradu čokota proporcionalno je vezana za rast čokota i razvoj mladica (vegetacija). Temeljem podataka iz tablice 36. raspoređuju se troškovi amortizacije mehanizacije prema iskorištenom kapacitetu na proizvodnju u toku za svaki sortiment.

Tablica 37. Obračun iskorištenosti kapaciteta mehanizacije za četvrtu (2021.) godinu

R.br.	Naziv osnovnog sredstva	Optimalni radni sati	Obračunata amortizacija	Iskorišteni kapacitet		Iznos prema iskorištenom kapacitetu	Iznos prema neiskorištenom kapacitetu
				Radni sati	%		
1.	Traktor Landini	1000	25.000,00	755	75,5	18.875,00	6.125,00
2.	Plug dvobrazdni	500	500,00	85	17	85,00	415,00
3.	Prskalica Nobili	700	2.500,00	535	76	1.900,00	600,00
4.	HIDRAULIKA	500	1.065,60	0			1.065,60
5.	Akumulatorske škare	600	780,00	80	13	101,4	678,60
6.	Stroj za rezanje mladica	1000	3.256,00	60	6	195,36	3.060,64
Ukupno			33.101,60			21.156,76	11.944,84

Izvor: obrada autora

U četvrtoj godini rasta čokota povećana je iskorištenost kapaciteta. U odnosu na prvu, drugu i treću godinu u četvrtoj godini iskorištenost kapaciteta je 64%. Temeljem podataka iz tablice 37. raspoređeni su troškovi amortizacije mehanizacije prema iskorištenom kapacitetu na proizvodnju u toku za svaki sortiment (tablica 38).

Tablica 38. Trošak amortizacije (iskorišteni kapacitet) prema sortimentu za četvrtu (2021.) godinu

R.br.	Naziv osnovnog sredstva	Radni sati	Amortizacija za iskorišteni kapacitet	MUŠKAT			GRAŠEVINA			RIZLING		
				SATI	%	IZNOS	SATI	%	IZNOS	SATI	%	IZNOS
1.	Traktor LANDINI	755	18.875,00	190	25	4.718,75	265	35	6.606,25	300	40	7.550,00
2.	Plug dvobrazdni	85	85,00	20	24	44.306,00	30	35	29,75	35	41	34,85
3.	Prskalica NOBILI	535	1.900,00	130	24	456,00	190	36	684,00	215	40	760,00
5.	Akumulatorske škare	80	101,40	20	25	25,35	25	32	32,45	35	43	43,60
6.	Stroj za rezanje mladica	60	195,36	15	25	48,80	20	33	64,50	35	42	82,06
UKUPNO:			21.156,76			5.269,30			7.416,95			8.470,51

Izvor: obrada autora

Troškovi amortizacije za iskorišteni kapacitet knjiže se na *proizvodnju u toku* na kontima razreda 60 analitički za svaki sortiment:

- 6010 *Proizvodnja grožđa MUŠKAT*
- 6011 *Proizvodnja grožđa GRAŠEVINA*
- 6012 *Proizvodnja grožđa RIZLING.*

Tablica 39. Obračun amortizacije za biološku imovinu i nematerijalnu imovinu za četvrtu (2021.) godinu

R.br.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost
1.	31.12.2020.	Nasadi MUŠKAT	1 ha	31. 12. 2020.	221.373,41	3	6.641,20	0,00	214.732,21
2.	31.12.2020.	Nasadi GRAŠEVINA	1 ha	31. 12. 2020.	215.399,20	3	6.462,00	0,00	208.937,20
3.	31.12.2020.	Nasadi RIZLING	1 ha	31. 12. 2020.	223.517,70	3	6.705,50	0,00	216.812,20
UKUPNO BIOLOŠKA IMOVINA					660.290,31		19.808,70	0,00	640.481,61
4.	31.1.2021.	Zaštićeno zemljopisno podrijetlo	1	1. 2. 2021	24.200,00	10	2.017,00	0,00	22.183,00
Ukupno					684.490,31		21.825,70	0,00	662.664,61

Izvor: obrada autora

U četvrtoj godini rasta vinograd je spreman za punu eksploataciju što u računovodstvenom smislu podrazumijeva obračun amortizacije. Amortizacija je obračunata za svaki sortiment HSFI 6 *Dugotrajna materijalna imovina, točka 6.41.*⁷⁶

Obračun amortizacije za mehanizaciju i obračun amortizacije za biološku imovinu podloga su za izradu elemenata proizvodne kalkulacije. Kod izrade proizvodnih kalkulacija posebnu pozornost treba posvetiti slijedećim troškovima:

- Troškovima rada (tablica 34)
- Troškovima mehanizacije (amortizacija za iskorišteni kapacitet), (tablica 40.)
- Troškovima mehanizacije (gorivo i mazivo), (tablici 40.)
- Troškovima mehanizacije (tekuće održavanje i popravci), (tablici 40.)
- Troškovima materijala za održavanje (vezivo, kvačice...), (tablica 41.)
- Troškovima prihrane (tablici 41.).
- Troškovima zaštitnih sredstava (tablica 41.)

Tablica 40. Troškovi mehanizacije: gorivo, mazivo, tekuće održavanje i amortizacija tablica za četvrtu (2021.) godinu

Vrsta troška	Iznos	MUŠKAT		GRAŠEVINA		RIZLING	
Troškovi goriva	4.000,00	25%	1.000,00	35%	1.400,00	40%	1.600,00
Servis traktora	1.800,00	25%	450,00	35%	630,00	40%	720,00
Trošak amortizacije	21.156,76		5.269,30		7.416,95		8.470,51
Ukupno:	26.956,76		6.719,30		9.446,95		10.790,51

Izvor: obrada autora

⁷⁶ Svaki dio pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine s troškom nabave koji je značajan u odnosu na ukupnu vrijednost pojedinog predmeta dugotrajne imovine treba amortizirati zasebno.

Troškovi goriva i servisa traktora raspoređeni su u postotcima prema satima rada na svakom sortimentu.

Tablica 41. Troškovi materijala, prihrane i zaštitnih sredstava raspodijeljeni po sortimentu za četvrtu (2021.) godinu

Vrsta troška	Iznos u kunama	Muškat		Graševina		Rizling	
		%	iznos	%	iznos	%	iznos
Troškovi ekološke prihrane	8.400,00	30	2.520,00	33	2.772,00	37	3.108,00
Troškovi zaštitnih sredstava	3.456,00	30	1.036,80	33	1.140,50	37	1.278,70
Troškovi potrošnog materijala	350	30	105	33	115,5	37	129,5
UKUPNO	12.206,00		3.661,80		4.028,00		4.516,20

Izvor: obrada autora

Na raspoređivanje troškova prihrane, zaštitnih sredstava i troškova potrošnog materijala utječe razvoj čokota, broj i veličina mladica. Sortiment RIZLING ima najbujniju vegetaciju, što uzrokuje veće troškove u odnosu na sortiment MUŠKAT i sortiment GRAŠEVINA.

U prvoj ekonomskoj berbi je ubrano 11.000,00 kg Muškata, 11.300 kg Graševine i 11.700 kg Rizlinga. Na ubrano grožđe primijenjen je HSFI 17 *Poljoprivreda* i kao fer vrijednost uzeta je prodajna cijena grožđa. Na tržištu 1 kg Muškata iz ekološke proizvodnje vrijedi 4,00 kn, 1 kg Graševine 3,20 kn i 1 kg Rizlinga 3,68 kn. Cijene su uzete po neto iznosu budući je Društvo obveznik PDV-a. Vrijednost berbe iskazana je u tablici 42. Ubrano grožđe nasada Graševina i Rizling namijenjeno je prodaji na tržištu, a grožđe nasada Muškat ostavlja se za proizvodnju desertnog vina. Tržište traži to vino jer ima snažno izraženi voćni okus s mirisom bazge. Prodajom se postiže zadovoljavajuća cijena. Berba grožđa ima određene uvjete kojih se treba pridržavati. Vinsko grožđe nije sirovina koja se skladišti, već odmah mora u preradu, stoga u računovodstvenom smislu grožđe ubrano za tržište se ne evidentira na skladište, već na trošak proizvodnje konto 7000 *Trošak proizvodnje grožđa*. Grožđe namijenjeno vlastitoj proizvodnji vina računovodstveno je evidentirano prenošenjem stanja s konta proizvodnje grožđa na novi konto proizvodnje u toku za proizvodnju vina 6013 *Proizvodnja vina MUŠKAT*.

Tablica 42. Kalkulacija za proizvodnu cijenu grožđa, analitika po sortama grožđa u četvrtoj (2021.) godini

R. br.	VRSTA TROŠKA	VRSTA (SORTA) GROŽĐA		
		MUŠKAT	GRAŠEVINA	RIZLING
1.	Troškovi rada na obradi (tablica 37.)	20.672,35	23.956,18	26.437,03
2.	Troškovi materijala (tablica 44.)	3.661,80	4028	4.516,20
3.	Troškovi mehanizacije (tablica 43.)	6.719,30	9.446,95	10790,51
	UKUPNO TROŠKOVI	31.053,45	37.431,13	41.743,74
	UBRANA KOLIČINA GROŽĐA	11.000 kg	11.300kg	11.700kg
	JEDINIČNA CIJENA PO SORTI (bez PDV-a)	4,00	3,20	3,68
	VRIJEDNOST BERBE PO SORTI	44.000,00	36.160,00	43.056,00
	NEREALIZIRANA DOBIT	12.946,55	0,00	1.312,26
	NEREALIZIRANI GUBITAK		1.271,13	

Izvor: obrada autora

Proizvodna kalkulacija kod proizvođača grožđa neophodna je s ekonomskog aspekta jer omogućava uspoređivanje prodajne cijene s troškovima proizvodnje. Analizom troškova proizvodnje i usporedbom s prodajnom cijenom utvrđuje se ekonomičnost poslovanja i donose odluke o nastavku proizvodnje, promjeni sorte (sječi postojećeg vinograda i sadnji nove isplativije sorte koja je traženija na tržištu), o proširenju poslovanja na proizvodnju vina (kvalitetnih, vrhunskih, vina posebne kvalitete i berbe), o potražnji otkuplivača koji će financirati proizvodnju. Proizvodna kalkulacija je podloga za računovodstveno evidentiranje berbe.⁷⁷

Na sortimentu MUŠKAT ostvarena je nerealizirana dobit koja se evidentira u prihode. Grožđe je stavljeno u proizvodnju vina i nerealizirana dobit evidentira se u računu dobiti i gubitka. Jednim dijelom je neutralizirana tehnološkim manjkom, jer u proizvodnju idu čiste bobice, a peteljke se odstranjuju. Na ukupnu količinu grožđa na peteljke otpada do 10 %. Knjiženje tehnološkog manjka vrši se umanjnjem vrijednosti proizvodnje u toku na konto 6013 *Proizvodnja vina MUŠKAT* (storno) i redovno na konto 7332 *Tehnološki rashod u proizvodnji vina*. Sortiment GRAŠEVINA je ostvario nerealizirani gubitak, tržišna cijena je bila manja od proizvodne. Iznos gubitka evidentiran je u razredu 7 na kontu 7430 *Nerealizirani gubitak od fer vrijednosti ubranog grožđa*. Utjecaj nerealiziranog gubitka neutralizira se prodajom grožđa. Sortiment RIZLING ostvario je nerealiziranu dobit. Tržišna cijena bila je viša od proizvodne. Iznos nerealizirane dobiti neutraliziran je cjelokupnom prodajom. Nerealizirana dobit knjiži se na konto 7884 *Nerealizirani prihod s osnove procjene vrijednosti grožđa*.

Reflektiranje nerealizirane dobiti ili gubitka od procjene na konačni rezultat poslovanja nastaje kada procijenjeni proizvodi nisu prodani. Tu se javlja dvostruki negativan učinak kroz povećanje proizvodne cijene (nerealizirana dobit) ili kroz smanjenje proizvodne cijene (nerealizirani gubitak). U daljnjoj preradi grožđa i ostalih poljoprivrednih proizvoda povećana ili smanjena cijena utjecat će na formiranje konačne prodajne cijene, a time i na konkurentnost na tržištu. Ostvarivanjem veće prodajne cijene, nakon smanjenja proizvodne cijene dolazi se u situaciju dvostrukog plaćanja poreza na dobit:

1. Svođenjem vrijednosti biološke imovine na cijenu nižu od proizvodne dobiva se nerealizirani gubitak i ako proizvodnja nije završena i obavljena prodaja u istom poreznom razdoblju nerealizirani gubitak se evidentira u računu dobiti i gubitka, i pri izradi porezne prijave za iznos se mora povećati osnovica za oporezivanje
2. Ostvarivanjem visoke prodajne cijene stvara se velika razlika između proizvodne i prodajne cijene, što rezultira većom dobiti koja se oporezuje.

⁷⁷ HSFI 17 *Poljoprivreda*, točka 17.10

U vremenskom razdoblju od 30 godina vinograd zadese i oštećenja uzrokovana vremenskim nepogodama tučom, mrazom, oštećenja zbog jakog vjetrova, oštećenja od požara i drugo. Tako nastala oštećenja mogu biti djelomična ili trajna. Oporavak ovisi o vrsti nasada i njegovom biološkom statusu. S računovodstvenog aspekta za trajna oštećenja u bilanci se provodi isknjiženje biološke imovine koje se evidentira u računu dobiti i gubitka u obračunskom razdoblju nastanka. Ako šteta ima status elementarne nepogode tada lokalna samouprava proglašava elementarnu nepogodu. S poreznog aspekta to su porezno priznati troškovi. Stanje elementarne nepogode i pravo na odštetu uređeno je Zakonom o ublažavanju i otklanjanju posljedica prirodnih nepogoda.⁷⁸ U situacijama elementarne nepogode iz proračuna se nakon procjene isplaćuju naknade štete. Ako je naknada na ime štete uvjetovana sadnjom novog nasada, tada se takva naknada u računovodstvu evidentira kao odgođeni prihod do trenutka obračuna amortizacije novo posađenog vinograda, a nakon toga razmjerno broju godina upotrebe evidentira se u prihod od naknade štete. Naknada štete od osiguravajućeg društva uvjetovana je nastankom štetnog događaja te se evidentira u prihod nakon procjene i ispostave terećenja za štetu. Knjiženjem na konto skupine 740 *Vrijednosna umanjnja materijalne i nematerijalne imovine* umanjuje se vrijednost nasada prema procjeni. Nažalost, događa se da zbog položaja vinograda, zbog strujanja zraka, mraz ili tuča naprave poveliku štetu na pojedinačnim nasadima.

Takva šteta nije elementarna nepogoda, ali znatno umanjuje vrijednost vinograda. U takvim slučajevima nasade treba procijeniti, a umanjnje vrijednosti evidentirati kroz račun dobiti i gubitka. Vrijednost umanjnja povećava osnovicu poreza na dobit. Za proizvođača je to vrlo nepovoljno jer u budućih nekoliko razdoblja neće ostvarivati prihod, a pri tome će imati negativan novčani tok (plaćanje većeg poreza na dobit i plaćanje uvećanih akontacija poreza na dobit).

Knjiženja u društvu Trsek d.o.o. temeljena su na relativno stvarnim podacima, iako je Društvo za potrebe ovog poslijediplomskog specijalističkog rada teoretsko. Informacije s terena kažu da mali i mikro poljoprivredni poduzetnici ne koriste HSFI 17 *Poljoprivreda* jer u Republici Hrvatskoj nema burze poljoprivrednih proizvoda niti relevantnih informacija o cijenama poljoprivrednih proizvoda. Oni se u svojim računovodstvenim politikama pozivaju na točku 17.9. HSFI-a 17 *Poljoprivreda* i vrijednost biološke imovine mjere po trošku nabave.⁷⁹

⁷⁸ Zakon o ublažavanju i otklanjanju posljedica prirodnih nepogoda, Narodne novine br. 16/19. čl. 3. st. 1. i 2. (2019.)

⁷⁹ Biološka imovina se početno i na svaki sljedeći datum mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjnja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje).

4.2. Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu

Jedan od oblika organiziranja poljoprivredne proizvodnje je i obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo (OPG). U 2019. godini Vlada RH donijela je Zakon o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu kojim OPG opisuje kao strateški važan organizacijski oblik poljoprivrednog gospodarstva⁸⁰. Obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu takva osobita važnost se pridaje iz razloga što ono čuva i drži obitelj na okupu. Obiteljska poljoprivredna gospodarstva posjeduju oko 2/3 ukupnog poljoprivrednog zemljišta u Republici Hrvatskoj. Nositelj obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva je punoljetni član obitelji koji radi na gospodarstvu, a pomažu mu i ostali članovi obitelji. Na imanju OPG-a proizvodi se više različitih kultura, uzgaja se stoka i proizvodi hrana za cijelu obitelj. Višak proizvedenih proizvoda prodaje se na kućnom pragu kao „zdrava hrana“. Način rada na OPG-u s osnove primjene tehnologija i stručnog usavršavanja u posljednje vrijeme sve više se približava tehnološkom i agrotehničkom statusu ostalih organizacijskih oblika poljoprivrede. Bitna razlika vidljiva je u troškovima. U OPG-u su izraženi neki oportunitetni troškovi⁸¹ (troškovi propuštenih prilika) kojih kod drugih organizacijskih oblika nema. Najčešći primjeri oportunitetnih troškova na OPG-u su:

- nositelj gospodarstva uplaćuje zakonom propisane doprinose koji se obračunavaju na prosječnu plaću u RH u iznosu od 0,55 % čime si ne može osigurati dostojnu mirovinu i mirnu starost, a da je negdje zaposlen primao bi plaću za svoj rad
- članovi obitelji rade i ne isplaćuje im se plaća, a da su negdje drugdje zaposleni ostvarili bi dohodak od nesamostalnog rada
- stajsko gnojivo upotrebljava se na polju ili vinogradu, a da se proda ostvario bi se novčani primitak.

4.2.1. Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu u prvoj godini

U ovom specijalističkom poslijediplomskom radu je prikazano računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa kroz četiri godine na OPG-u Trsek, vlasnik MM. Naziv OPG-a je teoretski, a za vođenje poslovnih knjiga korišteni su podaci iz poglavlja 4.1 *Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa za društvo s ograničenom odgovornošću*.

Organizacija računovodstvenog praćenja poslovanja u OPG-u Trsek, zadana je Zakonom o porezu na

⁸⁰ Zakon o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu, Narodne novine br. 29/18. i 32/19., čl. 3. (2018.)

⁸¹ Oportunitetni troškovi jesu vrsta relevantnih troškova. To je potencijalna korist ili prihod od izbora jedne alternative u odnosu prema drugoj. Gulin, D. (2006.), Uvod u računovodstvo troškova, „u“: Gulin, D. i Žager, L. (ur.), *Računovodstvo II izdanje* str. 404., Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

dohodak koji propisuje jednostavno knjigovodstvo – načelo blagajne. Načelo blagajne zahtijeva da se poslovni događaj evidentira, ne kad nastane već, kad se primi ili isplati novac (po osnovu tog događaja).⁸² Zakonom su određene poslovne knjige: Knjiga primitaka i izdataka (KPI), Knjiga prometa (KP), popis tražbina i obveza, popis dugotrajne imovine (DI) i evidencija o nabavi i uporabi reprodukcijskog i potrošnog materijala.⁸³ Knjiga primitaka i izdataka je „glavna knjiga“. Ona predstavlja evidenciju o dnevnim i ukupnim poslovnim primitcima i izdatcima nastalim u poreznom razdoblju. Primitci i izdatci od poslovnih događaja utvrđuju se nakon primljenih uplata odnosno obavljenih isplata.⁸⁴ U knjigu prometa evidentiraju se primitci u gotovini. Ako u tekućoj godini nema evidentiranih primitaka u gotovini, već se naplata odvija putem poslovnog računa, Knjigu prometa nije potrebno voditi. Evidencija o tražbinama i obvezama je pregled svih ispostavljenih i primljenih računa, osim gotovinskih koji su plaćeni ili naplaćeni u gotovini. Obveznici PDV-a koji vode knjige ulaznih (URA) i izlaznih računa (IRA) nisu u obvezi voditi evidenciju o tražbinama i obvezama budući se svi podaci kronološki evidentiraju u knjigama URA i IRA.

U Knjizi primitaka i izdataka u primjeru za prvu godinu u kojoj započinje priprema sadnje, sadnja i održavanje posađenih trsova, svi poslovni događaji evidentirani su po datumu uplate i isplate. Za sadnju novog vinograda na postojećoj zemlji površine 3 hektara izvršena je priprema zemljišta u vidu čišćenja zapuštenog voćnjaka koji je ranije bio posađen i eksploatiran. Za čišćenje i sadnju uslužno su angažirani dobavljači, jer OPG nije opremljen potrebnom mehanizacijom. U fizičkom radu OPG-a sudjelovala je cijela obitelj i povremeno su angažirani sezonski radnici u poljoprivredi temeljem kupnje vouchera u FINA-i. Za angažirane sezonske radnike obračunata je poljoprivredna dnevnicica. U primjeru je obračunato za 13 vouchera.

Nakon pripreme i obrade terena zasađen je jedan hektar sadnicama GRAŠEVINE, jedan hektar sadnicama MUŠKATA i jedan hektar sadnicama RIZLINGA. U Knjizi primitaka i izdataka u prvoj godini evidentirani su poslovni događaji koji su prikazani u poglavlju 4.1.1. *Evidentiranje podizanja vinograda i proizvodnje grožđa u prvoj godini*. Aktivnosti pri podizanju vinograda u prvoj godini evidentirane su u knjigama ulaznih i izlaznih računa kronološki kako su se i odvijale. Paralelno s knjiženjem podataka u knjige ulaznih i izlaznih računa provedeno je knjiženje podataka u Knjigu primitaka i izdataka po novčanom toku. (tablica 43).

⁸² Žager, K. i Dečman, N. (2015.), Poslovne knjige obrtnika u sustavu poreza na dohodak u: Žager, K. (ur.), *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, (str. 291-301.), Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

⁸³ Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine br. 10/17., 128/17., 106/18., 1/19., 80/19., 1/20., 74/20., 1/21, čl. 35. st. 3. (2017.)

⁸⁴ Božina, A. (2021.), Obiteljska poljoprivredna gospodarstva koja vode knjige u sustavu poreza na dohodak, „u“ : Brkanić, V. (ur.), *Obiteljska poljoprivredna gospodarstva, računovodstvo, porezi, trgovina, usluge i fiskalizacija* str. 47., Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije

Tablica 43. Knjiga primitaka i izdataka za OPG Trsek u prvoj (2018.) godini

R. br.	Datum	Temeljnica	Opis knjiženja	Primici					Izdaci				
				U gotovini	Na žiro račun	U naravi	PDV	Ukupno	U gotovini	Sa žiro računa	U naravi	PDV	Ukupno
1.	31.12.2018.	IZV1	registracija i osiguranje traktora RN1							9.787,50		107,50	9.680,00
2.	31.12.2018.	IZV1	krčenje i malčiranje RN 2							26.250,00		5.250,00	21.000,00
3.	31.12.2018.	IZV1	umjetno gnojivo za sadnju RN3							10.125,00		2.025,00	8.100,00
5.	31.12.2018.	IZV1	analiza zemljišta AGRONOMSKI FAKULTET							5.000,00			5.000,00
6.	31.12.2018.	IZV1	strojno sađenje cijepova RN 7							34.375,00		6.875,00	27.500,00
7.	31.12.2018.	IZV1	računovodstvene usluge RN 8							12.500,00		3.750,00	15.000,00
8.	31.12.2018.	IZV1	gorivo i mazivo za strojeve RN 9							14.562,50		2500,00	10.000,00
9.	31.12.2018.	IZV1	konzultanti za EU projekte RN 1A							6.250,00		1.250,00	5.000,00
10.	31.12.2018.	IZV1	kupljeno 100 vouchera i ugovora FINA							2.432,00		75,00	2.357,00
11.	31.12.2018.	IZV1	poljoprivredni alati(motike, lopate,)							9.331,25		1.866,25	7.465,00
12.	31.12.2018.	IZV1	savjetovanje pri sadnji AGRONOMSKI FAKULTET							12.000,00			12.000,00
13.	31.12.2018.	IZV1	osiguranje nasada od nepogoda							14.040,00			14.040,00
14.	31.12.2018.	IZV1	geodeta-trasiranje zemljišta							5.000,00			5.000,00
15.	31.12.2018.	IZV1	čišćenje terena (stari voćnjak)							10.000,00		2.000,00	8.000,00
16.	31.12.2018.	IZV2	subvencija za osiguranje nasada		10.000,00			10.000,00					
17.	31.12.2018.	Dugotrajna imovina	obračunati prihodi od subvencije lokalne.samouprave			23.125,00		23.125,00					
18.	31.12.2018.	Dugotrajna imovina	obračun amortizacije 2015.								23.125,00		23.125,00
19.	31.12.2018.	IZV3	uplata doprinosa za nositelja OPG-a							19.501,68			19.501,68
20.	31.12.2018.	IZV4	uplata kamata po kreditu banke							15.000,00			15.000,00
21.	31.12.2018.	IZV4	plaćanje interkalarnih kamata po kreditu banke							407,00	0		407,00
22.	31.12.2018.	IZV4	plaćena naknada banci za obradu kredita							7.000,00			7.000,00
23.	31.12.2018.	IZV5	obračun i uplata 13 vouchera za sezonske radnike							1.082,83			1.082,83
24.	31.12.2018.	IZV6	pomoćni materijal za sadnju - kolčići, vezivo							21.375,00		4.275,00	17.100,00
25.	31.12.2018.	IZV7	KUPAC - Rn br. 12/2014.		3.000,00		600,00	2.400,00					
26.	31.12.2018.	IZV1	nabavljen PC							4.250,00		850,00	3.400,00
27.	31.12.2018.	IZV1	nabavljen printer za administraciju							1.225,00		245,00	980,00
28.	31.12.2018.	IZV1	nabavljena bušilica za administraciju							150,00		30,00	120,00
29.	31.12.2018.	IZV7	sredstva za čišćenje i održavanje							625,00		125,00	500,00
30.	31.12.2018.	IZV7	nabavljen je uredski materijal							2.250,00		450,00	1.800,00
31.	31.12.2018.	IZV6	plaćena licenca Windows 10							1.500,00		300,00	1.200,00
UKUPNO					13.000,00	23.125,00	600,00	35.525,00		246.019,76	23.125,00	31.136,25	238.008,51

Izvor: obrada autora

U OPG-u Trsek, kao primitak na žiroračun evidentirano je naplaćeno potraživanje od kupca iz prethodne godine. Ovaj način evidentiranja najbolje prikazuje učinke prihodovanja poslovnih događaja po datumu uplate (načelo blagajne). U izdatke sa žiro računa evidentirani su plaćeni poslovni događaji.

Temeljem poslovnog plana u OPG-u planirana su potrebna materijalna sredstva. Kalkulacije za rad mehanizacije i fizički rad se ne rade jer ih se u propisanim knjigovodstvenim evidencijama nema gdje

upotrijebiti. U troškove (izdatke) OPG-a nisu evidentirani troškovi stajskog gnojiva, jer ga imaju na imanju kao nusprodukt od uzgoja domaćih životinja. Nabavljeni sitni inventar evidentiran je u troškove s danom plaćanja, neovisno o tome je li stavljen u upotrebu. Za financiranje podizanja vinograda vlasniku OPG-a odobren je kredit u poslovnoj banci. Troškovi financiranja (interkalarne kamate, kamate po kreditu i naknada banci za obradu kredita) evidentirani su u izdatke u trenutku plaćanja. Za evidenciju obveze plaćanja dobivenog kredita u OPG-u koristi se otplatni plan dobiven u banci budući da Zakon o porezu na dohodak ne predviđa evidentiranje otvorenih obveza. Svi plaćeni bezgotovinski računi evidentirani su u stupcu izdaci sa žiroračuna. Izdatke vezane uz podizanje nasada zakonski nije moguće ukalkulirati i rasporediti po sortimentima.

Potpore Ministarstva financija i lokalne samouprave za OPG su od velikog značenja, posebice pri podizanju novih nasada vinograda. Potpore mogu biti uvjetovane i neuvjetovane. Ispunjenjem uvjeta (nabava točno određene imovine ili plaćanje točno određenog troška) ostvaruje se uvjetovana potpora koja se ne evidentira knjizi primitaka i izdataka. Neuvjetovane potpore su najčešće potpore za direktna plaćanja (zasađene površine) i po primitku uplate na račun moraju se evidentirati u primitke.

Nabava cijepova je izdatak koji se ne evidentira u Knjizi primitaka i izdataka, već u obrazac dugotrajne imovine. U knjigovodstvenim evidencijama OPG-a nabavljeni cijepovi upisani su po nabavnoj vrijednosti u obrazac Dugotrajna imovina u pripremi, budući će vinograd ići u upotrebu krajem treće godine rasta. Nabava mehanizacije zasebno je upisana u obrazac dugotrajne imovine i kako je odmah po nabavi stavljana u upotrebu izvršen je obračunu amortizacije.

U OPG-u Trsek od mehanizacije je nabavljen novi traktor marke LANDINI, dvobrazdni plug i prskalica marke NOBILI. Ovom mehanizacijom OPG može zadovoljiti osnovne potrebe za obradu vinograda. Amortizacija mehanizacije obračunata je od prvog dana sljedećeg mjeseca nakon stavljanja u upotrebu kao i kod pravnih osoba. Trošak amortizacije nema novčani tok, on je nefinancijski trošak i u Knjizi primitaka i izdataka evidentiran je kao izdatak u naravi. Iznimku čini trošak amortizacije dugotrajne imovine koja je financirana iz subvencija i poticaja. U tom slučaju poslovne primitke poreznog razdoblja po osnovi državnih pomoći, poticaja i potpora namijenjenih za nabavu dugotrajne imovine koja podliježe amortizaciji, uključuje se u poreznu osnovicu u iznosima evidentiranih izdataka nastalih temeljem amortizacije te dugotrajne imovine u istom poreznom razdoblju.⁸⁵ Obračun amortizacije za dugotrajnu imovinu nabavljenu putem subvencija prikazan je u tablici 44.

⁸⁵ Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 138/20. čl. 7-9. (2016.)

Tablica 44. Obračun amortizacije u OPG-u Trsek u prvj (2018.) godini

Rbr.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost
1.	21. 1. 2018.	Traktor LANDINI	1	1. 2. 2018.	250.000,0	10%	20.833,00	0,00	229.167,00
2.	21. 1. 2018.	Plug dvobrazdni	1	1. 2. 2018.	5.000,00	10%	417,00	0,00	4.583,00
3.	21. 1. 2018.	Prskalica NOBILI	1	1. 3. 2018.	25.000,00	10%	1.875,00	0,00	23.125,00
UKUPNO za 2018.					280.000,0		23.125,00	0,00	256.875,00

Izvor: obrada autora

Ukupni iznos amortizacije za mehanizaciju u OPG-u evidentiran je u primitke i izdatke u naravi u Knjizi primitaka i izdataka, tablica 43, r.br.18. Kako je oprema nabavljena u toku godine iznos amortizacije je manji u odnosu na buduća razdoblja kada se amortizacija obračunava za svih dvanaest mjeseci.

Iznosi subvencija koje su uplaćene OPG-u razgraničeni su po godinama u tablici 45.

Tablica 45. Pregled prihoda u naravi za subvencioniranu amortizaciju za razdoblje 2018. – 2022.

OPIS	IZNOS	STANJE
primljena potpora za mehanizaciju	149.280,00	149.280,00
primitak od potpore 2018.	23.125,00	125.155,00
primitak od potpore 2019.	28.000,00	97.155,00
primitak od potpore 2020.	28.000,00	69.155,00
primitak od potpore 2021.	28.000,00	41.155,00
primitak od potpore 2022.	28.000,00	13.155,00
primitak od potpore 2023.	13.155,00	0

Izvor: obrada autora

Iznosi po godinama prikazani u tablici 45. nakon obračuna amortizacije evidentirat će se u Knjizi primitaka i izdataka u primitke u naravi do 2023. godine.

Dugotrajna imovina evidentira se u obrascu Dugotrajna imovina i mora se tamo nalaziti sve dok je u upotrebi, ili do trenutka prodaje, darovanja ili uništenja. Obračunom amortizacije na dugotrajnu imovinu poljoprivredni proizvođači kao i ostali poslovni subjekti mogu utjecati na poreznu osnovicu primjenom uvećanih i porezno priznatih stopa amortizacije. Obračun amortizacije po povećanim porezno priznatim stopama nije primijenjen u OPG-u iz razloga što dugotrajna materijalna imovina kod poljoprivredne proizvodnje zbog sezonskog korištenja ima visok koeficijent neiskorištenosti kapaciteta. Iznos amortizacije trebao bi predstavljati akumulirana sredstva za nove nabave dugotrajne imovine, a nikako ne smije biti sredstvo za umanjenje porezne osnovice.

Značajni iznosi PDV-a pri nabavi dugotrajne imovine utječu na vlasnike OPG-ova da dobrovoljno ulaze u sustav PDV-a. Zakonom o PDV-u propisano je vođenje Knjige ulaznih računa te Knjige izlaznih računa.⁸⁶ U Knjizi ulaznih računa i u Knjizi izlaznih računa, kao i u knjigama za predujmove evidentiraju se svi primljeni i plaćeni računi temeljem kojih se vrši obračun PDV-a. U ovom teoretskom primjeru

⁸⁶ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19. i 138/20. čl. 83. (2013.)

OPG Trsek je također upisan u registar poreznih obveznika s osnove PDV-a.

Na kraju prve (2018.) godine svi primitci i izdatci evidentirani kroz Knjigu primitka i izdataka ušli su u obračun poreza na dohodak i u slijedećoj poslovnoj godini nigdje se ne prenose i ne kumuliraju.

4.2.2. Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu u drugoj godini

U drugoj godini uzgoja vinograda u Knjizi primitaka i izdataka (tablica 46.) evidentirani su poslovni događaji prema izvršenim uplatama i isplatama koji su prikazani u poglavlju 4.1.2. *Evidentiranje podizanja vinograda i proizvodnje u trećoj godini.*

Tablica 46. Knjiga primitaka i izdataka OPG Trsek u drugoj (2019.) godini

R. br.	Datum	Temeljnica	Opis knjiženja	Primici					Izdaci				
				U gotovini	Na žiro račun	U naravi	PDV	Ukupno	U gotovini	Sa žiro računa	U naravi	PDV	Ukupno
1.	31.12.2019.	IZV1	sredstva za prihranu, korova i uništavanje štetnika							10.536,75		2.107,35	8.429,40
2.	31.12.2019.	IZV1	nabavljeno gorivo							8.500,00		1.700,00	6.800,00
3.	31.12.2019.	IZV1	redovni servis traktora							2.625,00		525,00	2.100,00
4.	31.12.2019.	IZV1	nabavljen uredski materijal							2.250,00		450,00	1.800,00
5.	31.12.2019.	IZV1	nabavljeno vezivo i pomoćni materijal							0,00	300,00	0,00	300,00
6.	31.12.2019.	IZV1	osiguranje mehanizacije							9.000,00		0,00	9.000,00
7..	31.12.2019.	IZV1	osiguranje nasada							14.040,00		0,00	14.040,00
8.	31.12.2019.	IZV1	storno račun za elaborat							-6.250,00		-1.250,00	-5.000,00
9.	31.12.2019.	IZV2	plaćene kamate banci po kreditu							15.000,00		0	15.000,00
10.	31.12.2019.	IZV2	Lokalna samouprava subvencija za osiguranje nasada		9.600,00			9.600,00					
11.	31.12.2019.	IZV2	uplata doprinosa za nositelja OPG-a							19.732,44			19.732,44
12.	31.12.2019.	IZV2	Obračun sezonskog rada na voucher							4.213,85			4.213,85
13.	31.12.2019.	Dugotrajna imovina	potpora za mehanizaciju			30.962,80		30.962,80					
14.	31.12.2019.	Dugotrajna imovina	Obračun amortizacije								32.654,60		32.654,60
15.	31.12.2019.	IZV3	Računovodstvene usluge							12.500,00		2.500,00	10.000,00
16.	31.12.2019.	IZV3	Elaborat za EU fondove za stroj za rezanje mladica							18.750,00		3.750,00	15.000,00
UKUPNO					9.600,00	30.962,80		40.562,80		110.898,04	32.954,60	9.782,35	134.070,29

Izvor: obrada autora

Uz izdatke vezane za obradu i održavanje vinograda u Knjizi primitaka i izdataka evidentirani su i ostali izdaci poslovanja: za računovodstvo, za uredski materijal, za osiguranje nasada i osiguranje mehanizacije.

Osim redovnih izdataka za održavanje nasada i izdataka za tekuće poslovanje u drugoj godini vlasnik OPG-a dodatno je ulagao u nabavu mehanizacije i armaturu. Pri nabavi su korištena vlastita sredstva i potpora lokalne samouprave. U primjeru je prikazano ulaganje u nabavu hidraulike za postavljanje armature u vinogradu, nabavu akumulatorskih škara za rezanje vinograda, nabavu armature za naslon

cijepova. Nabava armature evidentirana je u Popisu dugotrajne imovine. Služi kao naslon posadenim cijepovima i bez obzira što s cijepovima čini cjelinu, posebno se amortizira, jer Zakonom o porezu dohodak⁸⁷ nije predviđeno kalkuliranje ulaganja u dugotrajnu imovinu. Armatura je zajedno sa ostalom dugotrajnom imovinom u upotrebi uključena u obračun amortizacije (tablica 47.).

Tablica 47. Obračun amortizacije za drugu (2019). godinu u OPG-u TRSEK

R. br.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost	PRIMITCI U NARAVI
1.	21.1.2018.	Traktor LANDINI	1	1.2.2018	250.000,00	10%	25.000,00	20.833,00	204.167,00	25.000,00
2.	21.1.2018.	Plug dvobrazdni	1	1.02.2018.	5.000,00	10%	500,00	417,00	4.083,00	500,00
3.	21.1.2018.	Prskalica NOBILI	1	1.03.2018.	25.000,00	10%	2.500,00	1.875,00	20.625,00	2.500,00
4.	15.1.2019.	HIDRAULIKA	1	31.1.2019.	10.656,00	10%	976,80	0,00	9.679,20	
5.	31.1.2019.	Akumulatorske škar	1	31.1.2019.	7.800,00	10%	715,00	0,00	7.085,00	
6.	15.1.2019.	Armatura za nasade	1	01.03.2019.	121.680,00	3%	2.962,80		118.717,20	2.962,80
UKUPNO za 2016.					420.136,00		32.654,60	23.125,00	364.356,40	30.962,80

Izvor: obrada autora

Primitci u naravi prikazani u tablici 47. evidentirani su u Knjizi primitaka i izdataka r.br. 13. u ukupnom iznosu od 30.962,80 kuna. Izvor primitaka u naravi leži u primljenim uvjetovanim potporama lokalne samouprave.

U tablici 48. dan je prikaz primitaka u naravi za primljenu potporu od lokalne samouprave za nabavu armature.

Tablica 48. Pregled primitaka u naravi za subvencioniranu armaturu za razdoblje 2019. – 2021. godine

OPIS	IZNOS	STANJE
primljena potpora za armaturu	10.000,00	10.000,00
primitak 2019.	2.962,80	7.037,20
primitak 2020.	3.650,40	3.386,80
primitak 2021.	3.386,50	0

Izvor: obrada autora

Trošak obračuna amortizacije za subvencioniranu nabavu dugotrajne imovine neće imati utjecaja na rezultat poslovanja, tj. neće povećati vrijednost rashoda jer će mu biti sučeljena vrijednost potpore od samouprave u istom iznosu. U drugoj godini poslovanja osim bankovnog kredita vlasnik OPG-a za poslovanje je koristio i vlastita sredstva. Na danu pozajmicu OPG-u vlasnik nije obračunavao kamate iz razloga što primici s osnove kamata ulaze u obvezu prijavljivanja dohotka od kapitala i oporezuju se⁸⁸. Davanje vlastite pozajmice predstavlja još jedan oportunitetni trošak u poslovanju OPG-a.

⁸⁷ U popis dugotrajne imovine unosi se pojedinačna vrijednost dobara dugotrajne imovine, vijek trajanja (korištenja), knjigovodstvena vrijednost i otpisi. Zakon o porezu na dohodak. Narodne novine br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 138/20. (2016.)

⁸⁸ Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20. čl. 64. st. 1 i čl. 65. st. 1. t.1. (2016.)

4.2.3. Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu u trećoj godini

U trećoj godini aktivnosti OPG-a usmjerene su na obradu i održavanje vinograda. Specifikacija poslovnih aktivnosti i njihova financijska vrijednost prikazani su u poglavlju 4.1.3. *Evidentiranje podizanja vinograda i proizvodnje grožđa u trećoj godini.*

Kao i u prethodnim godinama za redovno poslovanje i njegu vinograda u trećoj godini vlasnik OPG-a osigurao je sredstva za plaćanje materijalnih troškova: ekološko gnojivo za prihranu preko lista, sredstva za tretiranje korova, vezivo i ostale pomoćne materijale, gorivo, dvije gume za traktor. Plaćene su i usluge servisa za traktor i prskalicu, tečaj za rukovanje strojem za rezanje mladica, izobrazba za ekološku proizvodnju i rukovanje otrovima. Od ostalih troškova plaćeni su troškovi obrade ugovora i kamate leasing društvu, kamate banci, takse za certificiranje ekološke proizvodnje i zemljopisnog podrijetla, najam prostora za mehanizaciju, osiguranje nasada i mehanizacije, usluge računovodstva. Također su isplaćene naknade sa pripadajućim doprinosima radnicima na voucher te doprinosi vlasnika OPG-a. Novčani tokovi s osnove ovih aktivnosti evidentirani su u Knjizi primitaka i izdataka tablica 49.

Tablica 49. Knjiga primitaka i izdataka OPG Trsek u trećoj (2020.) godini

R.br.	Datum	Temeljnica	Opis knjiženja	PRIMITCI			IZDATCI				
				Na žiro račun	U naravi	PDV	Ukupno	Na žiro račun	U naravi	PDV	Ukupno
1.	31.12.2020.	IZV2	izravna potpora za zasađene površine	35.000,00			35.000,00				
2.	31.12.2020.	IZV1	za ekološko gnojivo					10.500,00		2.100,00	8.400,00
3.	31.12.2020.	IZV1	prihrana preko lista					700,00		140,00	560,00
4.	31.12.2020.	IZV1	sredstva za tretiranje korova					427,50		85,50	342,00
5.	31.12.2020.	IZV1	nabavljeno vezivo					712,50		142,50	570,00
6.	31.12.2020.	IZV1	sredstva za čišćenje					575,00		115,00	460,00
7.	31.12.2020.	IZV1	nabavljeno gorivo i mazivo					13.625,00		2.725,00	10.900,00
8.	31.12.2020.	IZV1	kupljene gume za traktor					6.875,00		1.375,00	5.500,00
9.	31.12.2020.	IZV1	servis traktora i prskalice					7.168,75		1.433,75	5.735,00
10.	31.12.2020.	IZV1	Tečaj za rukovanje strojem					875,00		175,00	700,00
11.	31.12.2020.	IZV1	izobrazba za eko proizvodnju i rukovanje otrovima					300,00			300,00
12.	31.12.2020.	IZV1	kamate po leasingu					879,70			879,70
13.	31.12.2020.	IZV1	trošak obrade leasing ugovora					1.600,00			1.600,00
14.	31.12.2020.	IZV1	pružene usluge sadnje hidraulikom	2.500,00		500,00	2.000,00				
15.	31.12.2020.	IZV1	uslužno rezanje mladica strojem	3.750,00		750,00	3.000,00				
16.	31.12.2020.	IZV1	prodaja grožđa probna berba	26.737,00		5.347,40	21.389,60				
17.	31.12.2020.	IZV2	plaćene takse za ekološku proizvodnju					700,00			700,00
18.	31.12.2020.	IZV2	plaćene takse za zemljopisno podrijetlo					200,00			200,00
19.	31.12.2020.	IZV2	plaćene kamate banci po kreditu					15.000,00			15.000,00
20.	31.12.2020.	IZV2	najam zgrade za mehanizaciju					20.000,00			20.000,00
21.	31.12.2020.	IZV2	Min. poljoprivrede za osiguranje nasada	7.500,00			7.500,00				
22.	31.12.2020.	IZV2	naknada za osiguranje nasada	4.500,00			4.500,00				
23.	31.12.2020.	IZV2	obračun troška za radnike na voucher					3.554,77			3.554,77
24.	31.12.2020.	dug. imovina	potpora lokalna samouprava za mehanizaciju		33.549,40		33.549,40				
25.	31.12.2020.	dug. imovina	obračun amortizacije						35.395,00		35.395,00
26.	31.12.2020.	IZV3	plaćeni doprinosi za nositelja OPG-a					19.000,80			19.000,80
27.	31.12.2020.	IZV4	osiguranje nasada					15.000,00			15.000,00
28.	31.12.2020.	IZV4	osiguranje strojeva					18.000,00			18.000,00
29.	31.12.2020.	IZV1	računovodstvene usluge					12.500,00		2.500,00	10.000,00
UKUPNO:				79.987,00	33.549,40	6.597,40	106.939,00	148.212,02	35.395,00	10.791,75	172.815,27

Izvor: obrada autora

U tablici 49. prikazani su prihodi i rashodi poslovanja za 2020. godinu. U koloni primitci u naravi iskazan je iznos potpore za mehanizaciju kojim se neutralizira dio rashoda za amortizaciju. S nabavljenom mehanizacijom i opremom komercijalno su obavljane usluge ostalim vinogradarima u okruženju što je rezultiralo dodatnim primitcima na žiro račun. U trećoj godini obavljena je prva nekomercijalna berba od koje su ostvareni prvi poslovni primici. To je probna berba koja količinski nije niti blizu pravoj ekonomskoj eksploataciji.

Na kraju poslovne godine izvršen je obračun amortizacije za postojeću i novo nabavljenu imovinu (stroj za rezanje mladica) koja je stavljena u upotrebu (tablica 50.).

Tablica 50. Obračun amortizacije OPG Trsek u trećoj (2020.) godini

R. br.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost	PRIMITAK U NARAVI
1.	21.1.2018.	Traktor LANDINI	1	1.2.2018.	250.000,00	10%	25.000,00	45.833,00	179.167,00	25.000,00
2.	21.1.2018.	Plug dvobrazdni	1	1.2.2018.	5.000,00	10%	500,00	917,00,00	3.583,00	500
3.	21.1.2018.	Prskalica NOBILI	1	1.3.2018.	25.000,00	10%	2.500,00	4.375,00	18.125,00	2.500,00
4.	15.1.2019.	HIDRAULIKA	1	31.1.2019.	10.656,00	10%	1.065,60	976,8	8.613,60	
5.	31.1.2019.	Akumulatorske škare	1	31.1.2019.	7.800,00	10%	780,00	715,00	6.305,00	
6.	15.1.2019.	Armatura za nasade	1	1.3.2019.	121.680,00	3%	3.650,40	2.962,80	115.066,80	3.650,40
7.	1.4.2020.	Stroj za rezanje mladica	1	1.5.2020.	32.560,00	10%	1.899,00	0	30.661,00	1.899,00
Ukupno					452.696,00		35.395,00	55.779,60	361.521,40	33.549,40

Izvor: obrada autora

Stroj za rezanje mladica financiran je sredstvima iz EU fondova. Iznosi primitaka u naravi kroz godine iskazani su u tablici 51.

Tablica 51. Pregled primitaka u naravi iz EU fondova u razdoblju od 2020. do 2027. godine

OPIS	IZNOS	STANJE
primljena potpora za stroj	24.420,00	24.420,00
primitak 2020.	1.899,00	22.521,00
primitak 2021.	3.256,00	19.265,00
primitak 2022.	3.256,00	16.009,00
primitak 2023.	3.256,00	12.753,00
primitak 2024.	3.256,00	9.497,00
primitak 2025.	3.256,00	6.241,00
primitak 2026.	3.256,00	2.985,00
primitak 2027.	2.985,00	0

Izvor: obrada autora

Novčana sredstva primljena iz EU fondova za subvencioniranje stroja za rezanje mladica imat će utjecaj na primitke u naravi do 2027. godine za iznose prikazane u tablici 51.

4.2.4. Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu u četvrtoj godini

Nakon treće godine starosti vinograda, vinograd je spreman za prvu ekonomsku eksploataciju, započinje se s obračunom amortizacije nasada. U nasadima je povećana potreba za fizičkim radom zbog rasta mladica i berbe (slika 2.). Opis radova i svih poslovnih aktivnosti dan je u poglavlju 4.1.4. *Evidentiranje proizvodnje grožđa u četvrtoj godini.*

Poslovne aktivnosti odnosno izdatci na podizanju vinograda u četvrtoj godini prema vrsti aktivnosti gotovo su isti kao i u trećoj godini. U odnosu na treću godinu ostvareni su primitci od prodaje grožđa jer je četvrta godina predstavlja prvu ekonomski isplativu berbu. Svi primitci i izdatci evidentirani su u Knjizi primitaka i izdataka tablica 52.

Tablica 52. Knjiga primitaka i izdataka OPG Trsek za četvrtu (2021.) godinu

R. br.	Datum	Temeljni ca	Opis knjiženja	PRIMITCI				IZDATCI			
				Na žiro račun	U naravi	PDV	Ukupno	Sa žiro računa	U naravi	PDV	Ukupno
1.	31.12.2021.	IZV1	ekološko gnojivo i sredstva za zaštitu					9.492,00		1.092,00	8.400,00
2.	31.12.2021.	IZV1	nabavljeno vezivo					437,50		87,50	350,00
3.	31.12.2021.	IZV1	redovni servis traktora					2.250,00		450,00	1.800,00
4.	31.12.2021.	IZV1	gorivo za mehanizaciju					5.000,00		1.000,00	4.000,00
5.	31.12.2021.	IZV1	voucheri za rad u poljoprivredi FINA					748,42		16,80	731,62
6.	31.12.2021.	IZV1	zaštitna sredstva za ekološku proizvodnju					3.905,28		449,28	3.456,00
7.	31.12.2021.	IZV1	nadzor nad ekološkom proizvodnjom					6.250,00		1.250,00	5.000,00
8.	31.12.2021.	IZV1	osiguranje strojeva					15.000,00			15.000,00
9.	31.12.2021.	IZV1	osiguranje nasada					18.000,00			18.000,00
10.	31.12.2021.	IZV1	potrošni materijal za proizvodnju vina					339,00		39,00	300,00
11.	31.12.2021.	IZV1	kamate za leasing					998,27			998,27
12.	31.12.2021.	IZV1	registracija traktora					1.447,50		97,50	1.350,00
13.	31.12.2021.	IZV2	uslužno postavljanje armature	6.000,00		1.200,00	4.800,00				
14.	31.12.2021.	IZV2	uslužno rezanje akumulatorskim škarama	4.000,00		800,00	3.200,00				
15.	31.12.2021.	IZV2	uslužno rezanje mladica strojem	8.000,00		1.600,00	6.400,00				
16.	31.12.2021.	IZV2	prodaja GRAŠEVINE	45.200,00		9.040,00	36.160,00				
17.	31.12.2021.	IZV2	prodaja RIZLINGA	53.820,00		10.764,00	43.056,00				
18.	31.12.2021.	IZV3	najam prostora za mehanizaciju					12.000,00			12.000,00
19.	31.12.2021.	IZV3	za osiguranje nasada-županija	9.000,00			9.000,00				
20.	31.12.2021.	IZV3	osiguranje nasada	9.000,00			9.000,00				
21.	31.12.2021.	IZV3	izravno plaćanje EU zasađene površine	35.000,00			35.000,00				
22.	31.12.2021.	IZV3	Potpore - EKOLOŠKA proizvodnja	25.000,00			25.000,00				
23.	31.12.2021.	IZV3	obračun vouchera za rad radnika					3.064,89			3.064,89
24.	31.12.2021.	IZV3	najam opreme za proizvodnju vina					4.000,00			4.000,00
25.	31.12.2021.	IZV3	plaćeni doprinosi za nositelja OPG-a					19.690,80			19.690,80
26.	31.12.2021.	DI	obračun amortizacije mehanizacije						44.430,40		44.430,40
27.	31.12.2021.	DI	potpore za nabavu dugotrajne		34.642,50		34.642,50				
28.	31.12.2021.	IZV4	kamate na kredit banke					15.000,00			15.000,00
29.	31.12.2021.	IZV1	računovodstvene usluge					12.500,00		2.500,00	10.000,00
UKUPNO:				195.020,00	34.642,5	23.404,00	206.258,50	130.123,66	44.430,40	6.982,08	167.571,98

Izvor: obrada autora

U Knjizi primitaka i izdataka izdaci za povećani fizički rad nisu vidljivi jer u radovima sudjeluje cijela obitelj i prijatelji.

Primitkom pozitivnog rješenja za certificiranje i korištenje oznake zaštićenog zemljopisnog podrijetla i izvršenom uplatom propisanih davanja u OPG-u ostvareni su uvjeti za priznavanje dugotrajne nematerijalne imovine. Podloga za unošenje nematerijalne imovine u obrazac Dugotrajne imovine je rješenje dobiveno od Ministarstva poljoprivrede.

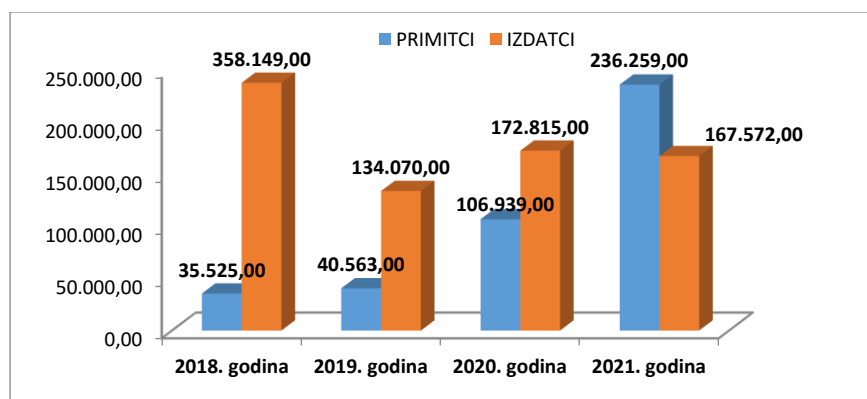
U četvrtoj godini obračun amortizacije i evidentiranje u izdatke odnosno primitke u naravi izvršeno je kao i u prethodnim godinama (tablica 53.).

Tablica 53. Obračun amortizacije OPG Trsek za četvrtu (2021.) godinu

R.b r.	Datum nabave	Naziv osnovnog sredstva	Količina	Datum stavljanja u upotrebu	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost	PRIMITAK U NARAVI
1.	21.01.2018.	Traktor LANDINI	1	1. 2.2018.	250.000,00	10%	25.000,00	70.833,00	154.167,00	25.000,00
2.	21.01.2018.	Plug dvobrazdni	1	1.2.2018.	5.000,00	10%	500,00	1.417,00	3.083,00	500,00
3.	21.01.2018.	Prskalica NOBILI	1	1.3.2018.	25.000,00	10%	2.500,00	6.875,00	15.625,00	2.500,00
4.	15.01.2019.	HIDRAULIKA	1	31.1.2019.	10.656,00	10%	1.065,60	2.042,40	7.548,00	
5.	31.01.2019.	Akumulatorske škare	1	31.1.2019.	7.800,00	10%	780,00	1.495,00	5.525,00	
6.	01.04.2020.	Stroj za rezanje mladica	1	1.5.2020.	32.560,00	10%	3.256,00	1.899,00	27.405,00	3.256,00
7.	15.01.2019.	Armatura za nasade	1	1.3.2019.	121.680,00	3%	3.650,40	6.613,20	111.416,40	3.386,50
8.	31.12.2020.	Nasadi vinograda	1	31.12.2019.	189.280,00	3%	5.678,40	0	183.601,60	
9.	31.0.12021.	Nematerijalna imovina	1	1.2.2021.	24.000,00	10%	2.000,00	0	22.000,00	
Ukupno					665.976,00		44.430,40	91.174,60	530.371,00	34.642,50

Izvor: obrada autora

Uz postojeću imovinu u četvrtoj godini amortiziraju se nasadi i nematerijalna imovina. Prihod u naravi ostao je isti kao i u trećoj godini. Usporedbom primitaka i izdataka vezanih za podizanje novog nasada vinograda vidljivo je da je tek u četvrtoj godini postignut pozitivan rezultat. Pregled primitaka i izdataka kroz godine dan je u grafikonu 10.



Grafikon 10. Pregled primitaka i izdataka u OPG Trsek kroz godine

Izvor: obrada autora

Iz podataka prikazanih u grafikonu 10. vidljivo je da su u prvoj godini bili najveći izdatci (zbog pripreme sadnje i same sadnje). Na visinu izdataka nisu utjecali samo troškovi podizanja nasada već svi plaćeni troškovi. Izdatci su se kroz godine smanjivali. U odnosu na prvu godinu primitci u OPG-u su rasli kroz godine. Na porast primitaka utjecali su primitci s osnove potpora evidentiranih u primitke u naravi i primitci s osnove korištenja mehanizacije u komercijalne svrhe. Značajan porast primitaka u 2021. godini nastao je prodajom grožđa iz prve komercijalne berbe.

4.3. Komparativna analiza računovodstvenog praćenja proizvodnje grožđa u društvu s ograničenom odgovornošću i obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu

U ovom poslijediplomskom specijalističkom radu prikazana je proizvodnja grožđa od podizanja nasada do prve ekonomske eksploatacije vinograda kroz četiri godine u društvu s ograničenom odgovornošću (TRSEK d.o.o.) i u OPG-u (OPG Trsek). Knjiženi poslovni događaji su istovjetnih financijskih vrijednosti kako bi se mogla napraviti usporedba. Razlika je u vrijednosti stajskog gnojiva koje OPG nije nabavio jer ga ima iz vlastite proizvodnje. Troškovi računovodstva manji su u OPG-u zbog jednostavnosti knjiženja. Temeljem proknjiženih poslovnih događaja vidljive su prednosti i nedostaci u računovodstvenom praćenju.

Računovodstveno praćenje poslovnih događaja u društvu s ograničenom odgovornošću provodi se metodom dvojnog knjigovodstva. Svaki poslovni događaj izaziva barem dvije promjene suprotnog karaktera, tj. odlazak sredstava s jednog mjesta znači istodobno i njegov dolazak na neko drugo mjesto pa se prema tome mora u istoj vrijednosti i zapisati na barem dva mjesta odnosno barem dva konta.⁸⁹ Sve poslovne aktivnosti Društva u računovodstvu evidentirane su kronološki prema vremenu nastanka u glavnoj knjizi i u dnevniku s primjenom računovodstvenih načela.

Evidentiranje poslovnih događaja u OPG-u vrlo je jednostavno. U Knjigu primitaka i izdataka evidentirani su poslovni događaji s datumom plaćanja. U primjeru je predviđeno plaćanje svih računa kako bi se moglo uspoređivati troškove odnosno izdatke te prihode odnosno primitke.

Zbog različitog računovodstvenog okvira najuočljivije su razlike u vrijednosti dugotrajne imovine, troškovima (izdacima) te u evidentiranju prihoda odnosno primitaka koji potječu od subvencija i potpora za dugotrajnu imovinu. Sve ove razlike značajno utječu na rezultat i novčane tokove za porezne obveze.

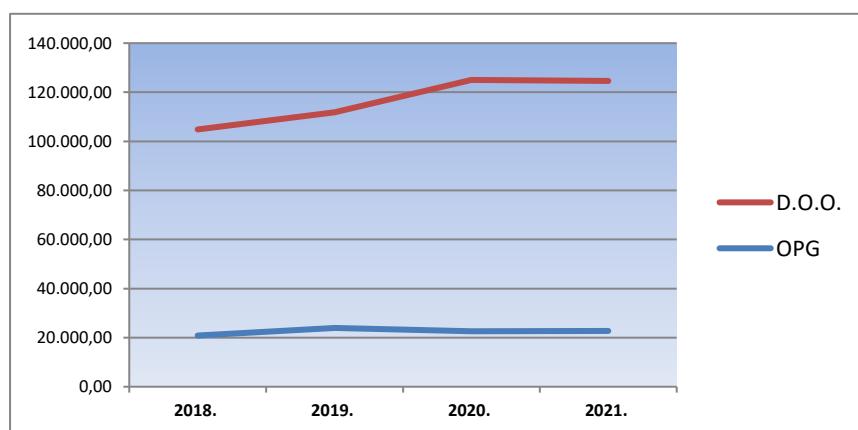
U dugotrajnoj biološkoj imovini Društva evidentirana je vrijednost cijepova uvećana za kapitalizirane troškove u skladu s HSFI 6 *Dugotrajna materijalna imovina*. To su troškovi rada mehanizacije za

⁸⁹ Žager, K., (2015.), Obilježja računovodstvenog informacijskog sustava malih i srednjih poduzeća u: Žager, K. (ur.), *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, str. 55., Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

iskorišteni kapacitet, troškovi fizičkog rada na podizanju nasada, troškovi pomoćnog materijala i kapitalizirani troškovi financiranja.

Dugotrajna biološka imovina u OPG-u evidentirana je po trošku nabave cijepova jer Zakon o porezu na dohodak ne dopušta kapitaliziranje troškova. Kapitaliziranje troškova u vrijednost dugotrajne imovine ima za rezultat veću vrijednost dugotrajne imovine i manje troškove odnosno rashode razdoblja. Razlika u vrednovanju dugotrajne biološke imovine kasnije je imala značajan utjecaj kod obračuna amortizacije. Veća vrijednost dugotrajne imovine dovodi do većeg troška amortizacije, što će u budućim razdobljima izravno utjecati na rezultat poslovanja. Armatura koja služi kao naslon mladica u OPG-u je amortizirana nakon postavljanja, a u Društvu je vrijednost armature kapitalizirana u vrijednost dugotrajne imovine i obračun amortizacije je započeo 01.01.2021. godine.

U OPG-u svi plaćeni troškovi evidentirani u Knjizi primitaka i izdataka su izdatci. U pojedinačnim troškovima najveća razlika vidljiva je u troškovima rada. OPG ima manje troškove radne snage. Za nositelja OPG-a ne postoji obveza obračuna plaće, samo se vrši plaćanje doprinosa. Iznos doprinosa iz godine u godinu se neznatno povećavao. Obiteljsko sudjelovanje u fizičkim poslovima na podizanju i održavanju vinograda umanjilo je troškove rada. Angažirani su samo sezonski radnici u poljoprivredi koji se zapošljavaju na voucher. U Društvu je osim vlasnika za kojega je obračunavana plaća bilo i uposlenih djelatnika na određeno vrijeme temeljem ugovora o radu, što je značajan trošak za Društvo. Osim uposlenika temeljem ugovora o radu angažirani su i sezonski radnici na poljoprivredi zaposleni putem vouchera. Usporedni pregled troškova rada prikazan je na grafikonu 11.



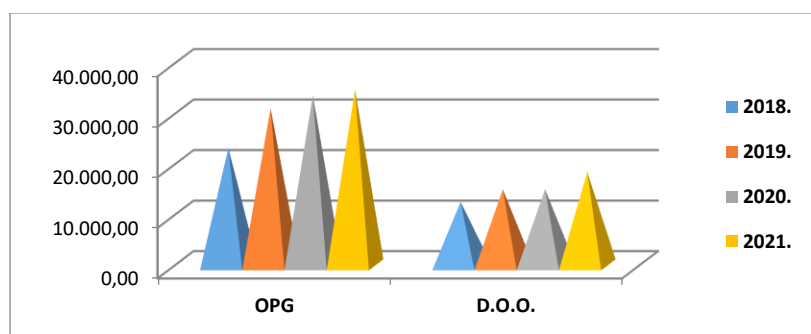
	2018.	2019.	2020.	2021.
OPG	20.584,51	23.946,29	22.555,57	22.755,69
D.O.O.	83.976,36	87.868,47	102.457,80	101.871,61

Grafikon 11. Pregled troškova rada u obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu i u društvu s ograničenom odgovornošću po godinama rada

Izvor: obrada autora

Iz grafikona je vidljivo da su troškovi rada u OPG-u bez obzira na stvarno stanje gotovo isti, dok su u Društvu s razvojem vinograda rasli i troškovi rada.

Razlike u priznavanju prihoda s osnova subvencija i potpora uvjetovane su zakonskom regulativom. Temeljem HSFI 14 *Vremenska razgraničenja* (točka 14.22) propisano je da se iznosi odgođenih prihoda nastalih iz subvencija i potpora za dugotrajnu imovinu priznaju u prihode u vremenu korištenja te imovine. U slučaju Društva vrijednost potpora podijeljena je na godine korištenja i tako prihodovana. Prihodovanje potpora i subvencija u OPG-u evidentirano je u Knjizi primitaka i izdataka u visini godišnje amortizacije za svako sredstvo iz dugotrajne imovine. Usporedba prihoda prikazana je u grafikonu 12.



	2018.	2019.	2020.	2021.
OPG	23.125,00	30.962,80	33.549,00	34.642,50
D.O.O.	12.440,00	14.928,00	14.928,00	18.370,00

Grafikon 12. Pregled godišnjih vrijednosti prihoda s osnova potpora za obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo i društvo s ograničenom odgovornošću

Izvor: obrada autora

Utjecaj primjene zakonskog računovodstvenog okvira u evidentiranju prihoda kod trgovačkih društava i OPG-ova vidljiv je iz podataka na grafikonu 14. Primjena poreznog propisa kao računovodstvenog okvira u OPG-u prema kojem su primljene subvencije u trenutku uplate i evidentirane u primitke (prihode) dovela je do povećanja primitaka (prihoda) u odnosu na Društvo za 46% u prvoj godini proizvodnje (2018.), za 52% u drugoj (2019.), za 56% u trećoj (2020.) i za 47% u četvrtoj (2021). Rezultati poslovanja kroz godine prikazuju negativan rezultat u prve tri godine i za OPG i za Društvo (tablica 54.). Nemogućnost kapitaliziranja troškova uvjetovala je znatno veće troškove poslovanja OPG-a. Na povećanje troškova OPG-a utjecala je i nemogućnost korištenja vremenskih razgraničenja za troškove koji se prenose u drugo razdoblje. U prvoj godini ekonomske eksploatacije na veće primitke od izdataka djelovale su uvjetovane potpore koje su evidentirane u primitak u iznosu amortizacije.

Tablica 54. Rezultat poslovanja kroz godine

GODINA	Podaci za OPG TRSEK, vl. MM				Podaci za TRSEK d.o.o.		
	PRIMITAK	IZDATAK	DOHODAK	GUBITAK	PRIHODI	RASHODI	GUBITAK
2018.	45.525,00	238.008,51		192.483,51	21.800,00	110.794,24	88.994,24
2019.	40.562,80	134.070,29		93.507,49	24.756,00	118.205,90	93.449,90
2020.	106.939,00	172.815,13		65.876,13	89.982,00	137.774,60	47.792,60
2021.	206.258,50	167.571,98	38.686,52		201.994,81	242.007,19	40.012,38

Izvor: obrada autora

Iz prikazanih podataka i računovodstvenih evidencija može se zaključiti da je za poljoprivrednu proizvodnju neophodno odabrati društvo ograničene odgovornosti kao organizacijski oblik.

Podaci dobiveni računovodstvenim evidentiranjem u Društvu neophodni su za planiranje i viziju poslovanja. Temeljem njih se može utjecati na čimbenike kojima se djeluje na:

- optimalno trošenje resursa (utvrđivanje količinskog standarda)⁹⁰
- optimalno korištenje mehanizacije (uslužni radovi kod drugih proizvođača)
- smanjenje oportunitetnih troškova (primanje naknada za rad i materijale)
- povećanje kreditnog rejtinga (financijski izvještaji prikazuju realno stanje imovine, obveza i kapitala)
- smanjenje novčanog toka za porezna davanja.

Unatoč dokazanoj isplativosti proizvodnje grožđa organiziranoj kroz poslovanje trgovačkog društva, OPG-ovi će se i dalje održavati na tržištu zbog toga što u pojedinim dijelovima Republike Hrvatske uzgoj starih sorti grožđa i njegova specifična prerada predstavlja povratak na izvorni suživot čovjeka i prirode, otvara nove turističke potencijale i materijalnu osnovu za opstanak i život na škrtim i teško obradivim predjelima.

⁹⁰ Količinski standard - troškovna je komponenta koja se zasniva na standardnoj količini po jedinici gotovog proizvoda. Gulin, D., (2006). Uvod u Upravljačko računovodstvo, Gulin, D. i Žager, L. (ur), *Računovodstvo II izdanje* str. 429., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

5. ZAKLJUČAK

Poljoprivredna proizvodnja je najstarija i najsloženija gospodarska aktivnost. Rezultati poljoprivredne proizvodnje vidljivi su u trenutku ubiranja plodova. Za računovodstveno praćenje poljoprivredne proizvodnje poslovni subjekti se odlučuju izborom poslovne organizacije pri osnivanju. Na izboru im stoji mogućnost osnivanja temeljem Zakona o trgovačkim društvima i tada posluju kao društvo kapitala ili se mogu opredijeliti za osnivanje temeljem Zakona o porezu na dohodak i tada posluju kao fizičke osobe (obrt ili OPG).

Osnovne prednosti OPG-a kao organizacijskog oblika kod poljoprivrednih proizvođača očituju se u mogućnosti da se proizvedeni viškovi mogu legalno plasirati na tržište bez posebnih dozvola. Svaka osoba koja je vlasnik poljoprivrednog zemljišta može se baviti poljoprivredom kao redovnom djelatnosti i kao dopunskom djelatnosti.

Nedostaci organizacije poljoprivredne djelatnosti temeljene na primjeni Zakona o porezu na dohodak očituju se kroz uvećanu poreznu osnovicu u nekoliko segmenata. Porezna osnovica se uvećava jer Zakon o porezu na dohodak ne priznaje primitke temeljene na vremenskim razgraničenjima. Svaki priljev sredstava ako se ne odnosi na nabavu dugotrajne imovine koja se amortizira mora se u poslovnim knjigama prikazati u primitke, što povećava godišnju poreznu osnovicu. Knjigovodstvene evidencije temeljene na evidentiranju poslovnih događaja u trenutku plaćanja neadekvatne su za donošenje bilo kakvih poslovnih odluka, jer ne daju pregled o kratkotrajnoj imovini, obvezama i kapitalu. Jedina evidencija koja daje pravo stanje je popis dugotrajne imovine u kojem se prati knjigovodstvena vrijednost imovine nakon obračuna amortizacije. Knjiga primitaka i izdataka s funkcionalnog stajališta je zapravo detaljan prikaz novčanog toka.

Kod društva kapitala računovodstveno evidentiranje temelji se na dvojnomo knjigovodstvu temeljem Zakona o računovodstvu koji propisuje primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja za velike poduzetnike ili se primjenjuju Hrvatski standardi financijskog izvještavanja za mikro, male i srednje poduzetnike. Računovodstvo kao pružatelj usluga poljoprivrednoj proizvodnji mora poznavati proizvodni proces do najjednostavnijih operacija kako bi se svaki poslovni događaj mogao ispravno evidentirati u skladu sa standardima.

Vinogradarstvo kao specifična grana, ima najduži ciklus reprodukcije, a uložena sredstva u nove nasade kapitaliziraju se minimalno tri do četiri godine kad daju prvi komercijalni plod, odnosno prve financijske rezultate. Proizvodni troškovi u prve tri godine kapitaliziraju se u vrijednost nasada, a neproizvodni troškovi su rashod razdoblja. Podloga za kapitalizaciju troškova su obračunske kalkulacije za mehanizaciju po satima rada i iskorištenosti kapaciteta, kalkulacije za fizički rad po satima rada te kalkulacije troškova sadnog materijala. Osim troškova navedenih u kalkulacijama u obračun vrijednosti

nasada kapitaliziraju se i troškovi usluga vezani za podizanje nasada kao i troškovi financiranja do trenutka prenošenja biološke imovine u upotrebu. Dugotrajnu imovinu proizvođača grožđa za komercijalnu proizvodnju vina čini nematerijalna i materijalna imovina. U nematerijalnoj imovini evidentira se pravo korištenja oznake geografskog podrijetla vinograda u čiju vrijednost se kapitaliziraju svi troškovi do trenutka izdavanja certifikata. Certifikat ima ograničeno vrijeme trajanja u kojem se nematerijalna imovina amortizira sukladno HSFI 5 *Dugotrajna nematerijalna imovina*. U dugotrajnu materijalnu imovinu evidentira se nabava mehanizacije s uključenim zavisnim troškovima nabave sukladno HSFI 6 *Dugotrajna materijalna imovina*. Trošak obračuna amortizacije za dugotrajnu materijalnu imovinu opterećuje rashode razdoblja za neiskorišteni kapacitet budući je aktivnost mehanizacije sezonska s maksimalnim iskorištenim kapacitetom do 60%. Za realan prikaz troškova amortizacije trebale bi se primjenjivati manje obračunske stope od minimalnih koje propisuje Zakon o porezu na dobit. Primjena linearnog načina obračuna amortizacije za vinogradarstvo kao i sve ostale grane poljoprivrede nije adekvatna zbog sezonskog trajanja procesa proizvodnje. Za ovu vrstu djelatnosti bio bi primjereniji funkcionalni način obračuna amortizacije naročito što s godinama eksploatacije prinosi u vinogradu padaju što utječe na ostvarivanje prihoda kojima se sučeljavaju uz ostale rashode i rashodi za amortizaciju.

Za poljoprivrednu proizvodnju primjena standarda MRS 41 *Poljoprivreda* ili HSFI 17 *Poljoprivreda* ima poseban značaj. Njihovom primjenom svodi se vrijednost proizvoda prije ubiranja na fer vrijednost. Time se ujedno štiti vrijednost uloženog kapitala u biološku imovinu i zemljište. Primjenom ovih standarda u gospodarski uređenim državama zasigurno se dobiju učinci zaštite kapitala, što u Republici Hrvatskoj nije slučaj. Za sada u Republici Hrvatskoj ne postoji burza poljoprivrednih zemljišta koja bi dala početne podatke za procjenjivanje na fer vrijednost. Također, ne postoji niti burza poljoprivrednih proizvoda koja bi dugoročno osiguravala stabilnost poljoprivredne proizvodnje. U zamjenu za burze, Ministarstvo poljoprivrede i Poljoprivredna komora su tijela koja bi trebala napraviti bazu cijena poljoprivrednih proizvoda i poljoprivredne imovine.

Složenost proizvodnog procesa kroz prikazane računovodstvene postupke pokazuje da je za računovodstveno evidentiranje proizvodnje grožđa potrebno primjenjivati dvojno knjigovodstvo. Takav pristup osigurava informacije o stanju imovine, obveza i kapitala koje su i najtočniji prikaz poslovnog uspjeha (ostvarena dobit) ili neuspjeha (ostvaren gubitak). Temeljem dobivenih podataka mogu se identificirati, ocijeniti, razumjeti i ublažiti mogući rizici u budućem razdoblju.

LITERATURA

1. Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju – APPRRR (2021.), *Upisnik poljoprivrednika* <https://www.apprrr.hr/upisnik-poljoprivrednika/>
2. Agencija za plaćanje u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju – APPRRR, (2018.), *Nacionalni program pomoći sektoru vina za razdoblje od 2019.do 2023.* <https://www.apprrr.hr/wp-content/uploads/2019/01/Nacionalni-program-pomo%C4%87i-sektoru-vina-za-radoblje-od-2019.-do-2023.pdf>
3. Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, (2015.), *Izravna potpora poljoprivrednicima i kontrola prije isplate 2015-2020.* https://www.apprrr.hr/wp-content/uploads/2018/02/Priru%C4%8Dnik_Izravna-potpورا-poljoprivrednicima-i-kontrola-prije-isplate-2015-2020.pdf
4. Agroklub (n.d.), *Svjetska proizvodnja hrane*, <https://www.agroklub.com/poljoprivredne-vijesti/tko-su-najveci-proizvodaci-poljoprivrednih-proizvoda-u-svijetu/56612/>
5. Bakran, D., Gulin, D., Milčić, I. (2016.), *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja – Hrvatski standardi financijskog izvještavanja*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
6. Barlev, B. i Haddad, J.R. (2003.), Fair value accounting and the management of the firm, *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), doi:10.1016/S1045-2354(02)00139-9
7. Beef market central (2021.), *Top 20 najproizvedenijih namirnica u Sjedinjenim Državama*, <http://beef2live.com/story-top-25-produced-foods-united-states-0-120679>
8. Božina, A., Cirkveni Filipović, T., Jurić, Đ., Marečić, D., Markota, Lj. i Vuk., J. (2021.), *Obiteljska poljoprivredna gospodarstva*, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije
9. Concern Worldwide US (n.d.), *Međunarodna humanitarna organizacija za suzbijanje siromaštva u 23 najsiromašnije zemlje svijeta* <https://www.concernusa.org/story/worlds-ten-hungriest-countries/>
10. Defilippis, J. (2004.), Razvoj obiteljskih gospodarstava Hrvatske i zadrugarstvo, *Sociologija i prostor*, 43(1)
11. Državni zavod za statistiku (2021.), *Struktura poljoprivrednih gospodarstava i metode poljoprivredne proizvodnje* https://www.dzs.hr/PXWeb/Selection.aspx?layout=&px_tableid=SPG11.px&px_path=Poljoprivreda.%20lov.%20c5%a1umarstvo%20i%20ribarstvo_Structura%20poljoprivrednih%20gospodarstava%20i%20metode%20poljoprivredne%20proizvodnje_Poljoprivredna%20gospodarstva.%20op%4%87i%20pregled&px_language=hr&px_db=Poljoprivreda.%20lov.%20c5%a1umarstvo%20i%20ribarstvo&rxid=5716b295-9f7c-4673-9a1c-347fcca43b86
12. Financijska agencija (2021.), *Rezultati poslovanja poduzetnika RH u 2019. godini* <https://www.fina.hr/-/rezultati-poslovanja-poduzetnika-rh-u-2019.-godini>
13. Financijska agencija (2021.), *Rezultati poslovanja poduzetnika u 2020. godini* <https://www.fina.hr/-/rezultati-poslovanja-poduzetnika-u-2020-godini-razvrstani-po-velicini>
14. Food and Agriculture Organization of the United Nations, (2021.), *FAOSTAT*, <http://www.fao.org/faostat/en/#home>
15. Gulin, D., Perčević, H., Tušek, B. i Žager, L. (2012.), *Poslovno planiranje kontrola i analiza*, Zagreb: Hrvatska

zajednica računovođa i financijskih djelatnika

16. Gulin, D. i Perčević, H. (2013.), *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
17. Gulin, D., Spajić, F., Sremić, I., Tadijančević, S., Vašiček, V., Žger, K. i Žagre, L. (2006.), *Računovodstvo – II izdanje*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
18. Hendriksen, E.S. (1965.), *Accounting Theory*, Illinois: Irwin Homewood
19. Hladika, M. (2017.), Računovodstveno praćenje proizvodnje grožđa i vina, *Računovodstvo i financije*, 2017 (9)
20. Hladika, M. (2016.), Računovodstveno praćenje dugotrajne biološke imovine – maslinici i vinogradi, *Računovodstvo i financije*, 2016(9)
21. Hladika, M. (2019.), Računovodstveno praćenje proizvodnje povrća prema MRS 41 i HSF1-u 17, *Računovodstvo i financije*, 2019(5)
22. Hrvatska banka za obnovu i razvitak (b.d.), Obrtna sredstva za ruralni razvoj, kreditni program https://www.hbor.hr/kreditni_program/obrotna-sredstva-za-ruralni-razvoi/#contacts
23. Hrvatska obrtnička komora, (2013.), *Statistički pregled - Obrtništvo u brojkama 2013.* <https://www.hok.hr/sites/default/files/page-docs/2019-06/obrotništvo%20u%20brojkama%202013.pdf>
24. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, Narodne novine 86/15., 105/20. i 9/21.
25. Investopedia (b.d.), *Četiri zemlje koje proizvode najviše hrane*, <https://www.investopedia.com/articles/investing/100615/4-countries-produce-most-food.asp>
26. Malić, N. (1988.), Zemljište i poljoprivreda, *Sociologija i prostor*, 1988(99-100)
27. Matić, M. (2004.), Specifičnost poljoprivrede i važnost agronomske struke u tržišnim uvjetima poljoprivredne proizvodnje, *Agronomski glasnik*, 66(6)
28. Ministarstvo poljoprivrede, (2020.), *Strategija razvoja poljoprivrede i ribarstva RH 2020*, https://poliopri-veda2020.hr/wp-content/uploads/2019/12/Strategija_prezentacija.nacrt.pdf
29. Ministarstvo poljoprivrede (2021.), *Godišnje izvješće o stanju poljoprivrede u 2019*, https://poliopri-veda.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/poljoprivredna_politika/zeleno_izvjesce/2020_11_30%20Zeleno%20izvie%C5%A1%C4%87e%202019.pdf
30. Ministarstvo poljoprivrede, (2021.), *Nacrt strategije poljoprivrede Hrvatska 2020-2030*. https://poliopri-veda.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/novosti/Nacrt_strategije_polioprivrede_2020_2030.pdf
31. Ministarstvo poljoprivrede (2021.), *Strateški plan Ministarstva poljoprivrede za razdoblje 2020-2022*. <https://poliopri-veda.gov.hr/programi-i-strategije/896>
32. Ministarstvo poljoprivrede (b.d.) Pitanja i odgovori <https://poliopri-veda.gov.hr/istaknute-teme/polioprivreda-173/poljoprivredna-politika/obiteljska-poljoprivredna-gospodarstva/pitanja-i-odgovori/1322>
33. Mirošević, N. i Karoglan Kontić, J. (2008.), *Vinogradarstvo*, Zagreb: Nakladni zavod Globus
34. Petrač, B. (2011.), *Agrarna politika*
35. Poljoprivreda, *Hrvatska enciklopedija*, mrežno izdanje. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2021. <http://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?ID=49324>

36. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 10/17., 128/17., 106/18., 1/19., 80/19., 1/20., 74/20. i 1/21.
37. Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine br. 10/17., 128/17., 106/18., 1/19., 80/19., 1/20., 74/20., 1/21.
38. Pravilnik o Nacionalnoj listi priznatih kultivara vinove loze, Narodne novine br. 45/09., 153/09., 46/10., 129/10., 31/11., 78/11., 67/12., 53/14. i 25/20.
39. Pravilnik o Upisniku obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava, Narodne novine br. 62/19.
40. Riahi-Belkaoul, R. (2000.), *Accounting Theory*, London: Business Press
41. Zakon o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu, Narodne novine br. 29/18. i 32/19.
42. Zakon o poljoprivredi, Narodne novine br. 118/18., 42/20., 127/20.
43. Zakon o poljoprivrednom zemljištu, Narodne novine br. 20/18., 115/18. i 98/19.
44. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16. 106/18., 121/19., 32/20. i 138/20.
45. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19. i 138/20.
46. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 138/20.
47. Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva, Narodne novine br. 29/02., 63/07., 53/1.2, 56/13. i 121/16.
48. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20. i 47/20.
49. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 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. i 40/19.
50. Zakon o tržištu rada, Narodne novine br.118/18. i 32/20.
51. Zakon o ublažavanju i otklanjanju posljedica prirodnih nepogoda, Narodne novine br. 16/19.
52. Zakon o vinu, Narodne novine br. 32/19.
53. Zakon o zadrugama, Narodne novine 34/11., 125/13., 76/14., 114/18., 98/19.
54. Zmajčić, K. (2001), Dinamika poljoprivrednih proizvoda u vanjskotrgovinskoj razmjeni Republike Hrvatske, *Ekonomski vjesnik*, 1 i 2(14),
55. Žager, K. i Dečman, N. (2015.), *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1.	Struktura poduzetnika prema veličini u 2019. godini i 2020. godini	17
Grafikon 2.	Broj OPG-ova prema spolu nositelja od 2018. godine do 2020. godine	25
Grafikon 3.	Broj aktivnih obrtnika prema članstvu HOK-a na dan 31.12.2019. godine	26
Grafikon 4.	Broj aktivnih trgovačkih društava po spolu nositelja na dan 31.12.2020. godine	28
Grafikon 5	Ukupni troškovi u prvoj (2018.) godini.....	49
Grafikon 6	Prikaz ukupnih troškova druge (2019.) godine	56
Grafikon 7.	Odnos troškova 2018. godine i 2019. godine	57
Grafikon 8.	Prikaz ukupnih troškova treće (2020.) godine	64
Grafikon 9	Ulaganje u nasade po godina po sortimentu	65
Grafikon 10.	Pregled primitaka i izdataka u OPG Trsek vl. MM kroz godine.....	84
Grafikon 11.	Pregled troškova rada u OPG-u d.o.o. po godinama rada	86
Grafikon 12.	Pregled godišnjih vrijednosti prihoda s osnova potpora za OPG i d.o.o.	87

POPIS TABLICA

Tablica 1. Korišteno poljoprivredno zemljište u hektarima prema popisu iz 2003. godine.....	7
Tablica 2. Kalkulacija za rad traktora i fizičkog rada za čišćenje zemljišta	40
Tablica 3. Kalkulacija rada mehanizacije na pripremi terena za sadnju vinograda.....	41
Tablica 4. Kalkulacija fizičkog rada na pripremi terena za sadnju vinograda.....	41
Tablica 5. Kalkulacija troškova sadnog materijala, pomoćnog materijala i trošak usluge sadnje po sortimentu	42
Tablica 6. Kalkulacija fizičkog rada u prvoj godini (2018.) izraženo u satima rada	43
Tablica 7. Obračun plaće uposlenih djelatnika u prvoj (2018.) godini.....	44
Tablica 8. Obračun amortizacije za poljoprivredne strojeve za prvu (2018.) godinu	45
Tablica 9. Kalkulacija iskorištenosti kapaciteta za mehanizaciju u prvoj (2018.) godini	46
Tablica 10. Obračun troška amortizacije prema iskorištenom kapacitetu za prvu (2018.) godinu	46
Tablica 11. Prikaz kapitaliziranih troškova u biološku imovinu u prvoj (2018.) godini	47
Tablica 12. Pregled ostvarenih troškova u prvoj (2018.) godini	47
Tablica 13. Priznavanje prihoda temeljem obračuna amortizacije za mehanizaciju (potpora lokalne samouprave).....	50
Tablica 14. Kalkulacija za rad strojeva na obradi vinograda u drugoj (2019.) godini.....	52
Tablica 15. Obračun iskorištenog kapaciteta za mehanizaciju u drugoj (2019.)godini.....	52
Tablica 16. Obračun amortizacije za poljoprivredne strojeve za drugu (2019.) godinu	52
Tablica 17. Obračun amortizacije prema iskorištenom kapacitetu za drugu (2019.) godinu	53
Tablica 18. Kalkulacija za fizički rad na obradi vinograda u drugoj (2019.) godini.....	53
Tablica 19. Troškovi radne snage po sortimentu u drugoj (2019.) godini	54

Tablica 20. Pregled ostvarenih troškova prema aktivnostima u drugoj (2019.) godini	55
Tablica 21. Raspored troškova fizičkog rada u drugoj (2019.) godini	55
Tablica 22. Prijenos kapitaliziranih troškova na sortimente u drugoj (2019.) godini	56
Tablica 23. Kalkulacija za fizički rad u trećoj (2020.) godini	58
Tablica 24. Troškovi fizičkog rada raspoređeni po sortimentu	59
Tablica 25. Kalkulacija za rad strojeva u trećoj (2020.) godini	60
Tablica 26. Pregled iskorištenog kapaciteta mehanizacije za treću (2020.) godinu	60
Tablica 27. Obračun amortizacije za poljoprivredne strojeve za treću (2020.) godinu	61
Tablica 28. Obračun troška amortizacije prema iskorištenom kapacitetu za treći (2020.) godinu	61
Tablica 29. Pregled vrijednosti primljene subvencije za stroj koji će se oprihodovati kroz razdoblje 2020. – 2030. godine	62
Tablica 30. Pregled ostvarenih troškova prema aktivnostima u trećoj (2020.) godini	63
Tablica 31. Raspored troškova fizičkog rada u trećoj (2020.) godini	63
Tablica 32. Prijenos kapitaliziranih troškova na sortimente u trećoj (2020.) godini	64
Tablica 33. Prijenos biološke imovine u pripremu u upotrebu	66
Tablica 34. Pregled troškova rada po satima i sortimentu u četvrtoj (2021.) godini	68
Tablica 35. Rad mehanizacije po satima rada i po sortimentu u četvrtoj (2021.) godini	68
Tablica 36. Obračun amortizacije (mehanizacija) za četvrtu (2021.) godinu	69
Tablica 37. Obračun iskorištenosti kapaciteta mehanizacije za četvrtu (2021.) godinu	69
Tablica 38. Trošak amortizacije (iskorišteni kapacitet) prema sortimentu za četvrtu (2021.) godinu	69
Tablica 39. Obračun amortizacije za biološku imovinu i nematerijalnu imovinu za četvrtu (2021.) godinu	70

Tablica 40. Troškovi mehanizacije: gorivo, mazivo, tekuće održavanje i amortizacija tablica za četvrtu (2021.) godinu.....	70
Tablica 41. Troškovi materijala, prihrane i zaštitnih sredstava raspodijeljeni po sortimentu za četvrtu (2021.) godinu.....	71
Tablica 42. Kalkulacija za proizvodnu cijenu grožđa, analitika po sortama grožđa u četvrtoj (2021.) godini.....	71
Tablica 43. Knjiga primitaka i izdataka za OPG Trsek u prvoj (2018.) godini	76
Tablica 44. Obračun amortizacije u OPG-u Trsek u prvoj (2018.) godini	78
Tablica 45. Pregled prihoda u naravi za subvencioniranu amortizaciju za razdoblje 2018. – 2022.....	78
Tablica 46. Knjiga primitaka i izdataka OPG Trsek u drugoj (2019.) godini	79
Tablica 47. Obračun amortizacije za drugu (2019). godinu u OPG-u TRSEK	80
Tablica 48. Pregled primitaka u naravi za subvencioniranu armaturu za razdoblje 2019. – 2021. godine	80
Tablica 49. Knjiga primitaka i izdataka OPG Trsek u trećoj (2020.) godini.....	81
Tablica 50. Obračun amortizacije OPG Trsek u trećoj (2020.) godini	82
Tablica 51. Pregled primitaka u naravi iz EU fondova u razdoblju od 2020. do 2027. godine.....	82
Tablica 52. Knjiga primitaka i izdataka OPG Trsek za četvrtu (2021.) godinu	83
Tablica 53. Obračun amortizacije OPG Trsek za četvrtu (2021.) godinu	84

ŽIVOTOPIS

Marija Sopić rođena je 16.11.1958. godine u Karlovcu gdje je 1977. godine završila srednju Ekonomsku školu. Odmah po završetku srednjoškolskog obrazovanja stupila je u radni odnos. Nastavak školovanja i usavršavanja obavljala je uz redovan rad. Diplomirala je 1994. godine na Fakultetu organizacije i informatike u Varaždinu Sveučilišta u Zagrebu i stekla stručno zvanje bacc. informatičar. Na Fakultetu prometnih znanosti Sveučilišta u Zagrebu diplomirala je 2006. godine te stekla zvanje magistar prometnih znanosti.

Dodatno obrazovanje za ovlaštenog računovođu stekla je 2003. godine pri Udruzi hrvatski računovođa. Tečaj iz Osnova korištenja proračunskih tablica i osnova korištenja MS Excela pohađala je u Edukon d.o.o. u Zagrebu. U Obrtničkom učilištu Zagreb 2010. godine završila je usavršavanje za Operatera na računalu. U Frankfurtu am Main, u Njemačkoj, pohađala je 2013. godine program „Better Teaching Methods for Accountants – BETAFEMA“. Od 2017. godine posjeduje European Business Competence *Licence (EBC*L) A i B stupanj. Pasivno se služi engleskim i njemačkim jezikom.

Od 1994. godine vlasnica je i voditeljica računovodstvenog servisa koji posluje u sklopu društva Pahama d.o.o. Po isteku 2018. godine stekla je uvjete za starosnu mirovinu koju je i prihvatila. Nakon umirovljenja i dalje radi kao voditeljica u Pahama d.o.o. u nepunom radnom vremenu.