



Računovodstvo dugotrajnih nasada (primjer vinogradarstva)

mr. sc. Zdravko Baica

U ovom članku pišemo o računovodstvu dugotrajnih nasada prema odredbama HSFI 17-Poljoprivreda, koji je objavljen u Odluci o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/15).

1. Uvodno

Osnovna računovodstvena pravila o računovodstvu poljoprivrede za poduzetnike koji primjenjuju **HSFI-e** nalaze se u **HSFI 17-Poljoprivreda**, a za poduzetnike koji primjenjuju **MRS-ove** i **MSFI-e** nalaze se u **MRS 41-Poljoprivreda**.

2. Cilj, sadržaj i pojmovi HSFI 17 - Poljoprivreda

Cilj HSFI 17-Poljoprivreda je odrediti računovodstveni postupak u vezi s biološkom imovinom i poljoprivrednim proizvodima (HSFI 17.1.).

HSFI 17-Poljoprivreda u skladu je s Direktivom 2013/34/EU (HSFI 17.2.).

Više nije navedeno da je navedeni standard u skladu s određenim **MRS-om** i određenim **MSFI-jem**. Međutim, i nadalje je ostala odredba u **točki 18. HSFI 3-Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške**: "da će menadžment poduzetnika koji primjenjuje HSFI-e razmotriti primjenjivost zahtjeva i uputa iz Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja u slučaju kada ne postoji HSFI primjenjiv na određenu transakciju ili događaj".

HSFI 17-Poljoprivreda treba primjenjivati pri mjerenju, priznavanju i objavljivanju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda u financijskim izvještajima poduzetnika (HSFI 17.6.).

Područje primjene **HSFI 17-Poljoprivreda** jest prikazivanje stanja na sljedećim pozicijama BILANCE, pod uvjetom da se ostvaruje u okviru obavljanja poljoprivredne djelatnosti:

- 1) Pozicija B.II.5. - Dugotrajna biološka imovina (dugogodišnji nasadi i osnovno stado) i
- 2) Pozicija C.I.7. - Kratkotrajna biološka imovina (proizvodnja biološke imovine u tijeku i zalihe primarnih poljoprivrednih proizvoda namijenjenih prodaji).

HSFI 17-Poljoprivreda ne odnosi se na zemljište, ostale nekretnine, postrojenja i opremu povezanu s poljoprivrednim aktivnostima (vidi **HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina** i **HSFI 7-Ulaganja u nekretnine**) i ne odnosi se na nematerijalnu imovinu povezanu s poljoprivrednim aktivnostima (vidi **HSFI 5-Dugotrajna nematerijalna imovina**).

Biološka imovina je imovina koja obuhvaća životinje i biljke i to: drveće na plantažama, višegodišnje nasade, osnovno stado i ostalo (HSFI 17.3.).

Poljoprivredna aktivnost je pretvaranje biološke imovine u poljoprivredni proizvod za prodaju ili za dodatnu biološku imovinu (HSFI 17.4.).

HSFI 17-Poljoprivreda daje računovodstveni model za biološku imovinu tijekom njezinog rasta, proizvodnje, korištenja i za početno vrednovanje poljoprivrednih proizvoda.

Biološko pretvaranje biološke imovine u poljoprivredni proizvod sadrži proces rasta, degeneracije, proizvodnje i stvaranja koja uzrokuje kvalitativne i kvantitativne promjene u biološkoj imovini.

Poljoprivredni proizvodi su proizvodi biološke imovine kao, primjerice: debla, vuna, mlijeko, voće i slično. HSFI 17-Poljoprivreda obrađuje poljoprivredne proizvode do točke ubiranja plodova. Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja plodova predmet su obrade u HSFI 10-Zalihe (HSFI 17.5.).

U slijedećoj tablici, prikazani su za određenu biološku imovinu poljoprivredni proizvodi do točke ubiranja plodova čija se vrijednost mjeri prema odredbama **HSFI 17** i poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja plodova čija se vrijednost mjeri prema odredbama **HSFI 10-Zalihe**:



Red. br.	Biološka imovina	Poljoprivredni proizvodi do točke ubiranja plodova	Poljoprivredni proizvodi nakon točke ubiranja plodova
1.	Ovce	vuna	konac, tepih
2.	Drveće na plantažama	cjepanica	drvena građa
3.	Biljke	pamuk	konac, odjeća
4.	Biljke	požeta trska	šećer
5.	Muzne krave	mlijeko	sir
6.	Svinje	polovice	kobasice, sušena šunka
7.	Grmlje	lišće	čaj, duhan
8.	Trsje (vinograd)	grožđe	vino
9.	Voćke (stabla)	ubrano voće	prerađeno voće

Poljoprivredna aktivnost pokriva različiti raspon aktivnosti kao što su:

- uzgoj stoke,
- šumarstvo,
- godišnja ili višegodišnja žetva,
- kultiviranje voćnjaka ili plantaža,
- cvjećarstvo,
- akvakultura (uključujući i uzgoj riba).

Žetva je odvajanje proizvoda od biološke imovine ili obustava životnog procesa biološke imovine.

Žetva koja nastaje upravljanjem biološkim pretvaranjem kojim se omogućava povećanje ili barem stabiliziranje uvjeta potrebnih za obavljanje procesa (npr. hranjivost, vlažnost, temperatura, plodnost i svijetlo) predstavlja poljoprivrednu djelatnost. Žetva iz neupravljanih izvora (kao što je ribarenje u oceanu i krčenje šuma) nije poljoprivredna djelatnost.

Biološka transformacija rezultira u sljedećim vrstama ishoda:

- 1) promjena imovine kroz:
 - a) rast (povećanje u kvaliteti ili poboljšanje u kvaliteti životinja i biljaka, ili
 - b) degeneraciju (smanjenje kvantitete ili pogoršanje kvalitete životinja i biljaka ili
 - c) stvaranje (stvaranje dodatnih živućih životinja ili biljaka);
- 2) proizvodnja poljoprivrednih proizvoda kao što su guma, čaj, vuna, mlijeko.

Bilje i životinje definirani su računovodstvenim standardom HSFI 17-Poljoprivreda kao biološka imovina i s drugom imovinom povezano s poljoprivrednom djelatnošću iskazuje se u bilanci ili kao dugotrajna biološka imovina (osnovno stado ili višegodišnji nasadi) ili kao kratkotrajna biološka imovina (proizvodnja u tijeku), a rezultat poljoprivredne proizvodnje biološke imovine prikazuje se u bilanci kao kratkotrajna imovina (zalihe) i to kao izvorni poljoprivredni proizvodi (kratkotrajna biološka imovina) ili prerađeni poljoprivredni proizvodi (zalihe gotovih proizvoda).

3. Priznavanje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda

Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi priznaju se u financijskim izvještajima kada ispunjavaju sljedeće uvjete:

- 1) poduzetnik ima kontrolu nad ovom imovinom,
- 2) vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi vezane za ovu imovinu priteći poduzetniku,
- 3) trošak nabave ili fer vrijednost može se pouzdano izmjeriti (HSFI 17.7.).

Navedena odredba o priznavanju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda ista je kao i za priznavanje bilo koje druge imovine.

Kontrola biološke imovine najčešće se uspostavlja upisom u odgovarajuće upisnike.

U poljoprivrednim aktivnostima, kontrola može biti svjedočena, npr. pravim vlasništvom stoke i žigosanjem ili drugačijim načinom označavanja stoke prilikom stjecanja ili rođenja.

Buduće ekonomske koristi ocjenjuju se kroz stvaranje prinosa od poljoprivrednih proizvoda, dodatne biološke imovine i prirasta.

Prema **Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja** (NN br. 95/16) svi poduzetnici u financijskom izvještaju **BILANCA** moraju iskazati **dugotrajnu biološku imovinu** kao posebnu poziciju **br.5. „Biološka imovina“** unutar **pozicije B II-DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA**.

Prema našem kontnom planu dugotrajna biološka imovina vodi se na sljedećim kontima:

036 - Biološka dugotrajna imovina

- 0360 - Šume
- 0361 - Voćnjaci
- 0362 - Vinogradi
- 0363 - Maslinici
- 0364 - Ostali višegodišnji nasadi
- 0365 - Konji, mazge, magarci
- 0366 - Goveda
- 0367 - Svinje
- 0368 - Ribe
- 0369 - Ostale životinje

037 - Vrijednosno usklađenje biološke dugotrajne imovine

- 0370 - Vrijednosno usklađenje šuma
- 0371 - Vrijednosno usklađenje voćnjaka
- 0372 - Vrijednosno usklađenje vinograda
- 0373 - Vrijednosno usklađenje maslinika
- 0374 - Vrijednosno usklađenje ostalih višegodišnjih nasada
- 0375 - Vrijednosno usklađenje konja, mazgi, magaraca
- 0376 - Vrijednosno usklađenje goveda
- 0377 - Vrijednosno usklađenje svinja
- 0378 - Vrijednosno usklađenje riba
- 0379 - Vrijednosno usklađenje ostalih životinja

038 - Ispravak vrijednosti biološke dugotrajne imovine

- 0380 - Ispravak vrijednosti šuma
- 0381 - Ispravak vrijednosti voćnjaka
- 0382 - Ispravak vrijednosti vinograda
- 0383 - Ispravak vrijednosti maslinika
- 0384 - Ispravak vrijednosti ostalih višegodišnjih nasada
- 0385 - Ispravak vrijednosti konja, mazgi, magaraca
- 0386 - Ispravak vrijednosti goveda
- 0387 - Ispravak vrijednosti svinja
- 0388 - Ispravak vrijednosti riba
- 0389 - Ispravak vrijednosti ostalih životinja

Prema **Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja**, svi poduzetnici u financijskom izvještaju **BILANCA** moraju iskazati **predumove za dugotrajnu biološku imovinu** zajedno sa ostalim predumovima za dugotrajnu imovinu u **poziciji br.6. „Predumovi za materijalnu imovinu“** unutar **pozicije B II-DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA**.

Prema našem kontnom planu predumovi za dugotrajnu biološku imovinu vode se na sljedećim kontima:

052 - Predumovi za dugotrajnu biološku imovinu

- 0520 - Predumovi za šume
- 0521 - Predumovi za voćnjake
- 0522 - Predumovi za vinograde
- 0523 - Predumovi za maslinike
- 0524 - Predumovi za ostale višegodišnje nasade
- 0525 - Predumovi za konje, mazge, magarce
- 0526 - Predumovi za goveda
- 0527 - Predumovi za svinje
- 0528 - Predumovi za ribe
- 0529 - Predumovi za ostale životinje

Prema **Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja**, svi poduzetnici u financijskom izvještaju **BILANCA** moraju iskazati **dugotrajnu biološku imovinu u pripremi** zajedno sa ostalom dugotrajnom imovinom u pripremi u **poziciji br.7. „Maretiljna imovina u pripremi“** unutar **pozicije B II-DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA**.

Prema našem kontnom planu dugotrajna biološka imovina u pripremi vodi se na sljedećim kontima:

057 - Biološka dugotrajna imovina u pripremi

- 0570 - Šume u pripremi
- 0571 - Voćnjaci u pripremi
- 0572 - Vinogradi u pripremi
- 0573 - Maslinici u pripremi
- 0574 - Ostali višegodišnji nasadi u pripremi
- 0575 - Konje, mazge, magarci u pripremi
- 0576 - Goveda u pripremi
- 0577 - Svinje u pripremi
- 0578 - RIBE u pripremi
- 0579 - Ostale životinje u pripremi

Prema **Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja**, svi poduzetnici u financijskom izvještaju **BILANCA** moraju iskazati **kratkotrajnu biološku imovinu** kao posebnu **poziciju br.7. „Biološka imovina“** unutar **pozicije C I - KRATKOTRAJNA IMOVINA - ZALIHE**.

Prema našem kontnom planu kratkotrajna biološka imovina vodi se na sljedećim kontima:

607 - Kratkotrajna biološka imovina (analitički prema vrstama)**608 - Vrijednosno usklađenje kratkotrajne biološke imovine**

- 6080 - Vrijednosno usklađenje proizvodnje u tijeku - porezno priznato
- 6081 - Vrijednosno usklađenje proizvodnje u tijeku - privremeno porezno nepriznato
- 6082 - Vrijednosno usklađenje proizvodnje u tijeku - porezno nepriznato
- 638- Gotovi poljoprivredni proizvodi (kratkotrajna biološka imovina) u skladištu
- 6380- Gotovi poljoprivredni proizvodi u skladištu
- 6381- Vrijednosno usklađenje gotovih poljoprivrednih proizvoda u skladištu - porezno priznato
- 6382- Vrijednosno usklađenje gotovih poljoprivrednih proizvoda u skladištu - privremeno porezno nepriznato
- 6383- Vrijednosno usklađenje gotovih poljoprivrednih proizvoda u skladištu - porezno nepriznato

639 - Gotovi poljoprivredni proizvodi (kratkotrajna biološka imovina) u vlastitim prodavaonicama

- 6390- Gotovi poljoprivredni proizvodi u vlastitim prodavaonicama (analitika po prodavaonicama)

- 6391 - Uračunani PDV u vrijednost poljoprivrednih proizvoda u prodavaonici

- 6392 - Uračunana marža u vrijednost poljoprivrednih proizvoda u prodavaonici

- 6394 - Vrijednosno usklađivanje poljoprivrednih proizvoda u prodavaonici - porezno priznato

- 6395 - Vrijednosno usklađivanje poljoprivrednih proizvoda u prodavaonici - privremeno porezno nepriznato

- 6396 - Vrijednosno usklađivanje poljoprivrednih proizvoda u prodavaonici - porezno nepriznato

Gotovi poljoprivredni proizvodi koji nisu kratkotrajna biološka imovina (nakon točke ubiranja plodova) evidentiraju se na kontima **630 do 637** kao i svi ostali gotovi proizvodi koji nisu iz poljoprivredne proizvodnje i u **BILANCI** se unose u **poziciju C.I.3. "Gotovi proizvodi"**.

4. Mjerenje biološke imovine**4.1. Načini mjerenja biološke imovine**

HSFI 17-Poljoprivreda pretpostavlja vrednovanje imovine po fer vrijednosti odnosno postavljen je s pretpostavkom da je fer vrijednost bolja mjera vrijednosti dugotrajne biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda od vrednovanja po troškovima nabave.

Ako se fer vrijednost biološke imovine može pouzdano izmjeriti početno i na svaki sljedeći datum bilance mjeri se po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje (HSFI 17.8.).

Ako se fer vrijednost biološke imovine ne može pouzdano izmjeriti, biološka imovina se početno i na svaki sljedeći datum bilance mjeri po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje) sukladno HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina i HSFI 10-Zalihe, ovisno o tome koji Standard je primjenjiv (HSFI 17.9.).

Iz navedenih odredbi proizlazi da se **dugotrajna biološka imovina i kratkotrajna biološka imovina** (proizvodnja u tijeku) čija se **fer vrijednost može pouzdano izmjeriti** početno i na svaki sljedeći datum bilance mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje.

Iz navedenih odredbi proizlazi da se **dugotrajna biološka imovina čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti** početno mjeri po trošku nabave a nakon početnog mjerenja po trošku nabave umanjene za ispravak vrijednosti (za amortizaciju) i umanjene za gubitke od umanjenja na svaki datum bilance u skladu s odredbama **HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina** za metodu troška. Od momenta kada se dugotrajna biološka imovina može pouzdano izmjeriti tada se ona mjeri po fer vrijednosti (nema više amortizacije) i to mjerenje po fer vrijednosti nastavlja se sve do otuđenja.

Iz navedenih odredbi proizlazi da se **kratkotrajna biološka imovina** (proizvodnja u tijeku) čija se fer vrijednost *ne može pouzdano izmjeriti* početno mjeri po trošku proizvodnje, a nakon početnog mjerenja zalihe se mjere ili po trošku proizvodnje ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tomu što je niže u skladu s odredbama **HSFI 10-Zalihe**. Vrijednost zaliha kratkotrajne biološke imovine (proizvodnje u tijeku) se naknadno može umanjiti samo ako je prodajna vrijednost manja od troška proizvodnje.

Poljoprivredni proizvodi koji su proizvodi biološke imovine u trenutku ubiranja mjere se po fer vrijednosti, umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje. Poljoprivredni proizvodi nakon ubiranja mjere se u skladu s HSFI 10-Zalihe (HSFI 17.10.).

Iz navedene odredbe proizlazi da se **poljoprivredni proizvodi** biološke imovine u trenutku ubiranja (kao zaliha gotovih proizvoda) **obvezno** mjere po fer vrijednosti, umanjenoj za procijenjene troškove



do točke prodaje. Utvrđena fer vrijednost poljoprivrednih proizvoda u trenutku ubiranja predstavlja trošak nabave na taj datum a nakon toga vrijednost poljoprivrednih proizvoda mjeri se po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže u skladu s odredbama **HSFI 10-Zalihe**. Navedeno znači da se poljoprivredni proizvodi vrednuju po odredbama **HSFI 17-Poljoprivreda** samo u trenutku žetve, a nakon toga, ako poduzetnik poljoprivredne proizvode koristi u daljnoj proizvodnji oni se vrednuju kao sve ostale sirovine za tu proizvodnju prema odredbama **HSFI 10-Zalihe**. Vrijednost zaliha poljoprivrednih proizvoda se naknadno može umanjiti samo ako je prodajna vrijednost manja od knjigovodstvene vrijednosti.

4.2. Utvrđivanje fer vrijednosti biološke imovine

Za najveći dio biološke imovine (dugotrajne i kratkotrajne-proizvodnja u tijeku) i skoro sve poljoprivredne proizvode postoji relativno uređeno, frekventno i efikasno aktivno tržište na kojemu su u svakom trenutku javno poznate cijene, pa se bez većih poteškoća može utvrditi fer vrijednost za većinu biološke imovine i skoro sve poljoprivredne proizvode.

Novi koncept vrednovanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti olakšao je računovodstveno praćenje poljoprivredne djelatnosti jer ne zahtijeva opsežnu dokumentaciju i osigurava priznavanje prihoda od poljoprivredne djelatnosti u cijelom razdoblju korištenja biološke imovine.

Novi koncept vrednovanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti ima i negativan aspekt što su nerealizirani dobiti od fer vrijednosti biološke imovine u odnosu na cijenu proizvodnje uključeni u ukupan prihod, a to znači da se na te dobitke plaća na kraju razdoblja i porez na dobit, iako priljev novca temeljem povećanja fer vrijednosti biološke imovine u odnosu na cijenu proizvodnje je odgođen do prodaje proizvoda biološke imovine.

Novi koncept vrednovanja biološke imovine naročito je primjenjiv kod poduzetnika koji se bavi nasadom šuma. Dok se kod modela troška nabave kod nasade šuma ne bi iskazao prihod do prve sječe šuma, što bi moglo biti i više od 20 godina, računovodstvenim modelom vrednovanja šuma po fer vrijednosti, sve promjene fer vrijednosti šuma u razdoblju od zasađivanja šume do njezine sječe, prikazuju se u računovodstvu poduzetnika kao prihod ili rashod u razdobljima u kojima je došlo do promjene fer vrijednosti šuma.

Prema odredbi **točke 11. HSFI 17-Poljoprivreda**, troškovi (procijenjeni) do točke prodaje sadržavaju:

- prijevozne i ostale slične troškove potrebne da biološka imovina i poljoprivredni proizvodi budu na tržištu,
- naknade brokerima i dilerima,
- pristojbe nadzornim organizacijama i burzama roba i
- poreze i carine.

Prema **točki 14. HSFI 15-Prihodi i točki 5. HSFI 10-Zalihe**, fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.

Mjerenje fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda može se olakšati **grupiranjem** biološke imovine, odnosno poljoprivrednih proizvoda bitnim svojstvima, npr. po starosti ili kvaliteti. Subjekt odabire obilježja koja odgovaraju obilježjima koja se upotrebljavaju na tržištu kao osnova za određivanje cijene (**Točka 15. MRS 41-Poljoprivreda**).

Grupa biološke imovine je zbroj sličnih živućih životinja ili biljaka.

Iz odredbe u **točki 19. HSFI 17-Poljoprivreda**, o objavljivanju za poljoprivredne proizvode i biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, proizlazi da poduzetnik mora:

- odrediti fer vrijednost za svaku grupu poljoprivrednih proizvoda i biološke imovine i
- odrediti metode primjene za utvrđivanje fer vrijednosti.

Troškovi do točke prodaje su inkrementalni troškovi izravno povezani s prodajom imovine, isključivši troškove financiranja i poreze na dobit.

Detaljnije odredbe i objašnjenja o metodi fer vrijednosti i o metodama primjene za utvrđivanje fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda i biološke imovine nalaze se u **MRS 41-Poljoprivreda** (točke 22., 24. i 25.) i u **MSFI 13-Mjerenje fer vrijednosti** (točke 15. do 26.).

Subjekt ne uključuje ikoje novčane tokove za financiranje imovine, oporezivanje ili obnovu biološke imovine nakon berbe/žetve (na primjer, trošak ponovne sadnje stabala u šumskome nasadu nakon sječe).

Trošak nabave može ponekad biti vrlo blizak poštenoj vrijednosti, a posebno ako:

(a) je došlo tek do manje biološke preobrazbe od početnoga nastajanja troška (na primjer, za sadnice voćki posađene netom prije kraja izvještajnog razdoblja); ili

(b) se ne očekuje značajni učinak biološke pretvorbe na cijenu (na primjer, za početni rast u nasadu borova s 30-godišnjim proizvodnim ciklusom).

Biološka je imovina često fizički vezana uz zemljište (na primjer, stabla u šumskome nasadu). Ne mora nužno postojati posebno tržište za biološku imovinu vezanu uz zemljište, no može postojati aktivno tržište za kombiniranu imovinu, odnosno za biološku imovinu, neobrađeno zemljište i poboljšanja zemljišta zajedno. Subjekt može za mjerenje fer vrijednosti biološke imovine koristiti informacije o objedinjenoj imovini. Na primjer, poštena vrijednost neobrađenoga zemljišta i poboljšanja zemljišta može se odbiti od poštene vrijednosti kombinirane imovine kako bi se dobila poštena vrijednost biološke imovine.

Mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se stavka imovine, odnosno obveza razmjenjuje u urednoj transakciji između tržišnih sudionika radi prodaje imovine, odnosno prijenosa obveze na datum mjerenja pod postojećim tržišnim uvjetima.

Mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se transakcija prodaje imovine, odnosno prijenosa obveze odvija ili:

(a) na glavnom tržištu predmetne imovine, odnosno predmetne obveze; ili

(b) ako glavno tržište ne postoji, na najpovoljnijem tržištu za predmetnu imovinu, odnosno obvezu.

Subjekt nije dužan temeljito istražiti sva moguća tržišta da bi odredio koje je glavno, odnosno, ako glavnog tržišta nema, najpovoljnije tržište, ali je dužan uzeti u obzir sve informacije koje su praktično dostupne. Ako ne postoji suprotan dokaz, glavnim tržištem, odnosno najpovoljnijim tržištem u nedostatku glavnog tržišta smatra se tržište na kojem bi subjekt uobičajeno sklopio transakciju prodaje imovine, odnosno prijenosa obveze.

Ako za predmetnu stavku imovine, odnosno obveze postoji glavno tržište, mjera fer vrijednosti predstavlja cijenu na tom tržištu, neovisno o tome je li ona vidljiva neposredno ili procijenjena nekom drugom metodom vrednovanja, čak i ako je cijena na datum mjerenja na nekom drugom tržištu možda povoljnija.

Subjekt mora na datum mjerenja imati pristup glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu. Budući da različiti subjekti (te različiti se-

gimenti djelatnosti u samim subjektima) koji se bave različitim djelatnostima mogu imati pristup različitim tržištima, glavno, odnosno najpovoljnije tržište za istu stavku imovine, odnosno obvezu može se razlikovati zavisno od subjekta, odnosno djelatnosti unutar samih subjekata. Prema tome, glavno, odnosno najpovoljnije tržište, a time i tržišni sudionici, promatraju se iz perspektive dotičnog subjekta, što omogućuje uvažavanje razlika između subjekata, odnosno među subjektima različitih djelatnosti.

Premda subjekt mora imati mogućnost pristupa tržištu, on ne mora biti u mogućnosti prodati određeno sredstvo, odnosno prenijeti određenu obvezu na datum mjerenja da bi bio u mogućnosti izmjeriti fer vrijednost na temelju cijene na tom tržištu.

Čak i ako ne postoji vidljivo tržište kao izvor informacija o prodajnim cijenama neke stavke imovine, odnosno cijenama koje se plaćaju za neke obveze na datum mjerenja, mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se transakcija odvija na taj datum gledano iz perspektive tržišnog sudionika koji drži predmetnu stavku imovine, odnosno ima predmetnu obvezu. Tako pretpostavljena transakcija tvori osnovu za procjenjivanje cijene po kojoj će imovina biti prodana, odnosno obveza prenesena.

Subjekt je dužan fer vrijednost stavke imovine ili obveze mjeriti koristeći pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili kad bi utvrđivali cijenu predmetne stavke imovine, odnosno obveze, uz pretpostavku da tržišni sudionici djeluju u svom najboljem ekonomskom interesu.

U izvođenju pretpostavki, subjekt nije dužan točno odrediti tržišne sudionike, ali je dužan točno odrediti obilježja po kojima se tržišni sudionici općenito razlikuju, promatrajući specifične čimbenike svake od sljedećih stavki:

- (a) predmetne imovine, odnosno obveze;
- (b) glavnog, odnosno najpovoljnijeg tržišta za predmetnu imovinu, odnosno obvezu; i
- (c) tržišnih sudionika s kojima bi subjekt zaključio transakciju na tom tržištu.

Fer vrijednost je cijena cijenu koja bi bila ostvarena na datum mjerenja prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji na glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu pod postojećim tržišnim uvjetima, tj. izlazna cijena, neovisno o tome je li ona neposredno vidljiva ili procijenjena nekom drugom metodom vrednovanja.

Cijena na glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu koja se koristi za mjerenje fer vrijednosti imovine, odnosno obveze ne usklađuje se za transakcijske troškove. Transakcijski troškovi obračunavaju se sukladno drugim MSFI-jevima. Transakcijski troškovi nisu obilježje imovine, odnosno obveze, već su specifični za svaku transakciju i razlikovat će se ovisno o načinu na koji subjekt zaključuje transakciju predmetnom imovinom, odnosno obvezom.

U transakcijske troškove ne uračunavaju se transportni troškovi. Ako je lokacija jedno od obilježja predmetne stavke imovine, kao što to može biti slučaj kod neke robe, cijena na glavnom, odnosno najpovoljnijem tržištu usklađuje se za eventualne troškove prijevoza stavke imovine s njene sadašnje lokacije do tržišta.

Kod utvrđivanja fer vrijednosti biološke imovine treba uzeti u obzir obrazloženja u **točkama 27. do 33. MSFI 13-Merenje fer vrijednosti**, o maksimalnoj i najboljoj mogućoj uporabi kod nefinancijske imovine i o premisama kod vrednovanja fer vrijednosti nefinancijske imovine koje postavlja maksimalna i najbolja moguća uporaba nefinancijske imovine.

U točki 16. MRS 41-Poljoprivreda, daje se napomena, u slučaju kada poduzetnik sklopi ugovor o prodaji svoje biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda na neki budući datum, da ugovorne cijene

nisu nužno mjerodavne u određivanju fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda odnosno da se fer vrijednost biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda ne prepravlja na cijene iz sklopljenih ugovora.

Smatram da bi se toga trebali pridržavati i poduzetnici koji primjenjuju **HSFI-e** iako navedene napomene nema u **HSFI 17-Poljoprivreda**. U ovom slučaju poduzetnici bi mogli u momentu utvrđivanja fer vrijednosti biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda (kada je fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje veća od ugovorenih cijena) obaviti obračun rezerviranja troškova za štetni ugovor, kako bi odgodili iskazivanje prihoda do prodaje biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda. Napominjemo, da prema propisima o porezu na dobit, troškovi rezerviranja po štetnim ugovorima nije priznati rashod, odnosno poduzetnik je dužan za troškove rezerviranja uvećati poreznu osnovicu poreza na dobit. Dakle, svrha rezerviranja po štetnim ugovorima nije da se privremeno plati manji porez na dobit, već da se privremeno iskaže manja (stvarna) računovodstvena dobit.

Prihodi ili rashodi nastali s osnove početnog priznavanja biološke imovine mjerene po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, kao i prihodi i rashodi nastali kao posljedica promjene fer vrijednosti ove imovine, priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali (HSFI 17.12.).

Prihod ili rashod nastali s osnove početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda mjere se po fer vrijednosti umanjeno za procijenjene troškove do točke prodaje i priznaju se u računu dobiti i gubitka razdoblja kad su nastali (HSFI 17.13.).

4.3. Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti biološke imovine

Iz odredbi **točaka 9. i 10. HSFI 17-Poljoprivreda** proizlazi da nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti može biti samo za dugotrajnu biološku imovinu i za jednogodišnje nasade i proizvodnja u tijeku (kratkotrajna biološka imovina), dok se poljoprivredni proizvodi (kratkotrajna biološka imovina) u trenutku ubiranja **mora** mjeriti po fer vrijednosti.

Kod nas za osnovno stado i višegodišnje nasade ne postoji aktivno tržište odnosno burza koja ispunjava uvjete o dostupnosti tržišnih cijena javnosti. Zbog navedenog fer vrijednost osnovnog stada i višegodišnjih nasada mogla bi se odrediti jedino uz pomoć korištenja cijena za sličnu imovinu ili uz pomoć zadnjih cijena na tržištu, koje u većini slučajeva nisu dostupne, pa proizlazi da se može primjenjivati za navedenu biološku imovinu troškovni model.

Kako se mjeri biološka imovina u slučaju da postoji nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti biološke imovine, objasnili smo u točki 4.1. ovoga članka.

Detaljnija obrazloženja o nemogućnosti pouzdanog mjerenje poštene (fer) vrijednosti nalaze se u **točkama 30. do 33. MRS 41-Poljoprivreda**.

5. Razvrstavanje biološke imovine na dugotrajnu i kratkotrajnu

Prema odredbi točke 13. HSFI 1-Financijski izvještaji, sva druga imovina koja nije kratkotrajna imovina je dugotrajna imovina.

Prema odredbi točke 12. HSFI 1-Financijski izvještaji, kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava sljedeće uvjete:

- očekuje se da će se realizirati ili se drže za prodaju ili potrošnju u redovnom tijeku poslovanja,
- primarno se drži za trgovanje,

- očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance,
- novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Prema **točki 5. HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina**, dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- a) namijenjena za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
- b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- c) ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti poduzetnika.

Iz navedenih odredbi proizlazi da se pod pojmom dugotrajne imovine razumijeva ona imovina čiji je vijek uporabe duži od jednog razdoblja odnosno od dvanaest mjeseci, uz ispunjenje uvjeta iz točaka a) i c) navedene odredbe.

Kod biološke imovine za razvrstavanje na dugotrajnu i kratkotrajnu biološku imovinu uzima se u obzir namjena te imovine i razdoblje korištenja te imovine za određenu namjenu. Na primjer muzne krave namijenjene su za proizvodnju mlijeka i očekuje se da će se koristiti više od jedne godine, pa ih treba svrstati u dugotrajnu biološku imovinu. Višegodišnji nasadi upotrebljavaju se više godina za proizvodnju poljoprivrednih proizvoda pa ih treba svrstati u dugotrajnu biološku imovinu. Jednogodišnji nasadi upotrebljavaju se samo jednu godinu za proizvodnju poljoprivrednih proizvoda, pa ih tretiramo kao kratkotrajnu biološku imovinu, koju iskazujemo kao proizvodnju u tijeku. Poljoprivredne proizvode i dugotrajne i kratkotrajne biološke imovine tretiramo kao kratkotrajnu biološku imovinu, koju iskazujemo kao gotove proizvode. Tov junadi, svinja, peradi klasificira se kao kratkotrajna biološka imovina jer je to imovina namijenjena za tržište. U ovom slučaju navedena imovina je kratkotrajna biološka imovina i u slučaju kada se za tu namjenu drži u imovinu društva i duže od jedne godine.

Prema **odredbi čl. 12. st. 3. Zakona o porezu na dobit (NN 177/04 do 115/16)**, dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kn i vijek trajanja duži od godinu dana.

Iz navedene odredbe proizlazi da je i imovina čiji je vijek trajanja duži od godinu dana kratkotrajna imovina ako je toj imovini trošak nabave 3.500,00 kn ili manji.

Iako navedene odredbe nema u računovodstvenim propisima, smatramo da poduzetnik može donijeti odluku da se i imovina čiji je vijek trajanja duži od godinu dana smatra kratkotrajnom imovinom, ako je nabavna vrijednost te imovine 3.500,00 kn ili manja.

I za razvrstavanje biološke imovine na dugotrajnu i kratkotrajnu imovinu vrijede navedene računovodstvene i porezne odredbe.

Kod razvrstavanja biološke imovine - nasadi pojavljuje se problem da li se kod razvrstavanja na dugoročnu i kratkoročnu imovinu, kod primjene ovog drugog poreznog kriterija, uzima trošak nabave cijelog nasada ili pojedinog stabla (trsa) u tom nasadu. Smatramo da je ukupni nasad jedna cjelina, jer se pojedinačno stablo (trs) ne mogu pojedinačno prodavati. Kod biološke imovine-osnovnog stada pojavljuje se isti problem. Smatramo da osnovno stado nije jedna cjelina jer se pojedinačna životinja u osnovnom stadu može pojedinačno prodati.

Nabavna vrijednost biološke imovine utvrđuje se različito, ovisno o načinu stjecanja.

Kod nabave biološke imovine od dobavljača, nabavna vrijednost biološke imovine je iznos iz računa dobavljača bez PDV-a (ako je poduzetnik koji nabavlja biološku imovinu u sustavu PDV-a).

Kod biološke imovine iz vlastite proizvodnje (podizanje nasada, prirast u uzgoju stoke, izdvajanje stoke u matično stado), nabavna vrijednost biološke imovine je trošak proizvodnje (ako se biološka imovina u proizvodnji ne vodi po fer vrijednosti) ili fer vrijednost (ako se biološka imovina u proizvodnji vodi po fer vrijednosti).

6. Obračun amortizacije kod dugotrajne biološke imovine

Ako se fer vrijednost biološke imovine ne može pouzdano izmjeriti, biološka imovina se početno i na svaki sljedeći datum bilance mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje) sukladno **HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina** i **HSFI 10-Zalihe**, ovisno o tome koji Standard je primjenjiv (**HSFI 17.9**).

Iz navedene odredbe proizlazi da se amortizacija obavlja samo kod one dugotrajne biološke imovine koja se ne vodi po fer vrijednosti već po trošku nabave i da se u tom slučaju primjenjuju odredbe **HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina**.

Amortizacija je utrošeni dio vrijednosti dugotrajne materijalne imovine koja se knjiži kao trošak koji ulazi kao sastavni dio troškova proizvodnje ili pružanja usluga i s druge strane umanjuje nabavnu vrijednost dugotrajne imovine kroz ispravak vrijednosti.

Postupno iskorištavanje ekonomskih koristi dugotrajne imovine povezano je s njezinim korištenjem i ostvarivanjem prihoda, što znači da i sam raspored ukupnog amortizirajućeg iznosa na pojedine godine u vijeku uporabe treba omogućiti što objektivnije sučeljavanje amortizacije kao rashoda s ostvarenim prihodima.

Amortizacija kao trošak na kraju obračunskog razdoblja zajedno s ostalim troškovima prijenos i se u rashode razdoblja, osim u slučaju kada kao trošak ulazi u zalihe nedovršene proizvodnje odnosno zalihe gotovih proizvoda u slučaju kada se dugotrajna imovina upotrebljava kod izrade proizvoda bilo za prodaju tog proizvoda bilo za upotrebu tog proizvoda kao vlastitu dugotrajnu ili kratkotrajnu imovinu (zalihe), u kojem slučaju rashod postaje tek prilikom prodaje proizvoda odnosno utroškom zaliha odnosno kroz amortizaciju dugotrajne imovine.

Amortizacija se obračunava primjenom odgovarajuće stope amortizacije na nabavnu vrijednost dugotrajne imovine (na **trošak nabave**) uz eventualno umanjenje ostatka vrijednosti.

Prema **Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja**, svi poduzetnici u financijskom izvještaju **RAČUN DOBITI I GUBITKA** moraju iskazati **posebno** trošak amortizacije pod **pozicijom II.4.-Amortizacija**, dakle unutar **pozicije II.-POSLOVNI RASHODI**.

Stopa amortizacije izračunava se na temelju **vijeka uporabe** dugotrajne imovine.

$$\text{Godišnja amortizacijska stopa} = \frac{100}{\text{godine vijeka uporabe}}$$

Godišnja amortizacijska stopa npr. voćnjaka čiji je vijek uporabe 20 godina iznosi 5% (100/20).

Prema **točki 48. HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina**, koristi vijek upotrebe dugotrajne materijalne imovine određen je vremenom u kojem poduzetnik očekuje koristiti imovinu.

Iz računovodstvenih odredbi i odredbi **čl.12. st.4. Zakona o porezu na dobit**, proizlazi da se šume ne amortiziraju.

Ovdje je potrebno naglasiti da se zemljišta na kojima se nalaze nasadi ne smatraju biološkom imovinom, već se iskazuju kao posebna dugotrajna materijalna imovina koja se također ne amortizira.

Amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje se kao rashod u svoti obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa iz stavka 5. ovoga članka (čl.12. st.1. Zakona o porezu na dobit).

Prema **čl. 12. st. 5. Zakona o porezu na dobit**, godišnje amortizacijske stope utvrđuju se prema amortizacijskom vijeku za svrhe oporezivanja, za pojedine su grupe dugotrajne imovine:

- 1) za građevinske objekte i brodove veće od 1000 BRT (vijek uporabe 20 godina), **5%**,
- 2) za **osovno stado**, osobne automobile (vijek uporabe 5 godina), **20%**,
- 3) za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju (vijek uporabe 4 godine), **25%**,
- 4) za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže (vijek uporabe 2 godine), **50%**,
- 5) za **ostalu nespomenutu imovinu** (vijek uporabe 10 godina), **10%**.

Predmeti dugotrajne imovine iz članka 12. stavak 5. Zakona o porezu na dobit, koji se ne mogu nedvojbeno razvrstati prema opisu dugotrajne imovine, razvrstavaju se u skupinu "Ostala nespomenuta dugotrajna imovina" (**čl.22. st.2. Pravilnika o porezu na dobit - NN 95/05 do 2/18**).

Godišnje amortizacijske stope iz stava 5. ovoga članka mogu se podvostručiti (**čl.12. st.6. Zakona o porezu na dobit**).

Amortizacija se obračunava pojedinačno (**čl.12. st.2. Zakona o porezu na dobit**).

Ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunana amortizacija smatra se i porezno priznatim rashodom (**čl.12. st.7. Zakona o porezu na dobit**).

Iz navedenih zakonskih propisa proizlazi da su porezno priznate sljedeće godišnje amortizacijske stope za biološku dugotrajnu imovinu:

- 1) za **osovno stado - 40%**,
- 2) za ostalu nespomenutu imovinu (uključujući **višegodišnje nasade**) - **20%**.

Iz navedenih poreznih propisa proizlazi da poduzetnik mora na kraju godine za svaku pojedinu dugotrajnu imovinu izračunati godišnju amortizaciju prema godišnjim stopama amortizacije koje je sam odredio svojom odlukom i po porezno priznatim godišnjim stopama, kako bi utvrdio koji se iznos amortizacije za svaku pojedinu dugotrajnu imovinu **privremeno ne priznaje** kao porezno priznati rashod ako su primjenjene godišnje stope veće od porezno priznatih godišnjih stopa.

Detaljno o amortizaciji (stope amortizacije, metode obračuna amortizacije i način obračuna amortizacije, početak i prestanak obračuna amortizacije, promjena stopa amortizacije - promjena računovodstvene procjene, objavljivanja u financijskim izvještajima u vezi s amortizacijom i porezni tretman amortizacije) pisali smo u članku "**Amortizacije - računovodstvena primjena HSFI-a i porezni tretman**" koji je objavljen u našem RiPup-u br. 11/17 na str. 26.

Amortizacija određene dugotrajne biološke imovine uključuje se u proizvodnju poljoprivrednih proizvoda koju daje ta određena dugotrajna biološka imovina (amortizacija vinograda uključuje se u proizvodnju grožđa). Međutim, u proizvodnju poljoprivrednih proizvoda uključuje se i amortizacija ostale dugotrajne imovine koju poduzetnik

upotrebljava za proizvodnju poljoprivrednih proizvoda (poljoprivredne zgrade, poljoprivredni strojevi i druga materijalna i nematerijalna dugotrajna imovina).

7. Evidencija poljoprivredne djelatnosti - višegodišnji nasadi (dugotrajna biološka imovina i poljoprivredni proizvodi)

U našim prilikama za višegodišnje nasade nije moguće pouzdano utvrditi fer vrijednost, pa se zbog toga u praksi koristi odredba **točke 9. HSFI 17-Poljoprivreda** i višegodišnji nasadi se mjere po trošku nabave umanjene za ispravak vrijednosti i za gubitke od umanjenja vrijednosti prema odredbama **HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina**.

Kod poljoprivredne djelatnosti proizvodnje poljoprivrednih proizvoda putem višegodišnjih nasada postoje dvije faze:

- 1) podizanje višegodišnjih nasada i stavljanje u upotrebu višegodišnjih nasada u godini kada se očekuje prvo ubiranje plodova i
- 2) ubiranje plodova iz višegodišnjeg nasada i prerada tih poljoprivrednih proizvoda u druge poljoprivredne proizvode.

Višegodišnji nasadi mogu se kupiti kao dugotrajna biološka imovina, ali se najčešće podiže u vlastitoj režiji i iskazuje kao proizvodnja i zatim se ta proizvodnja kao interni učinak prijenos i u dugotrajnu biološku imovinu. I u slučaju kada se višegodišnji nasad kupuje od dobavljača kao dugotrajna biološka imovina, do stavljanja tog višegodišnjeg nasada u uporabu, troškovi nastali na tom višegodišnjem nasadu do stavljanja u uporabu iskazuje se kao proizvodnja i zatim se ta proizvodnja kao interni učinak prijenos i na povećanje vrijednosti višegodišnjeg nasada.

Svi troškovi koji nastanu u vezi podizanja višegodišnjih nasada sve do momenta stavljanja u upotrebu tog nasada ne iskazuju se kao proizvodni troškovi poljoprivrednih proizvoda poduzetnika već ulaze u nabavnu vrijednost višegodišnjeg nasada.

U nabavnu vrijednost dugogodišnjih nasada nije moguće uključiti troškove osiguranja nasada jer ti troškovi predstavljaju financijsko osiguranje u slučaju nastanka štete a ne predstavljaju troškove koji su izravno povezani s nabavom odnosno stjecanjem višegodišnjih nasada.

U nabavnu vrijednost dugogodišnjih nasada moguće je kapitalizirati troškove posudbe.

Troškovi posudbe se mogu kapitalizirati samo kada se odnose na kvalificiranu imovinu, pa zato navodimo i definiciju kvalificirane imovine prema odredbama računovodstvenih standarda.

Kvalificirana imovina je imovina kojoj je potrebno znatno vremensko razdoblje da bi bila spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju (**točka 5. MRS 23-Troškovi posudbe**).

Kvalificirana imovina su zalihe koje zahtijevaju znatno vremensko razdoblje (duže od 1 godine) za dovođenje u stanje pogodno za prodaju. Zalihe koje se proizvode rutinski ili na drugi način (ciklički u velikim količinama u kratkom razdoblju) ne smatraju se kvalificiranom imovinom (**točka 25. HSFI 10-Zalihe**).

Iz navedenih odredbi proizlazi da je glavna karakteristika **kvalificirane imovine** da u trenutku stjecanja i za jedno duže vremensko razdoblje (HSFI-ima je određeno najmanje godina dana) ta imovina nije spremna za namjeravanu uporabu ili za namjeravanu prodaju.

U praksi se kao kvalificirana imovina najčešće pojavljuju oprema i nekretnine, a u poljoprivrednoj djelatnosti poljoprivredna zemljišta i višegodišnji nasadi.



Troškove posudbe, koji se mogu izravno 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 HSFI 16 – Rashodi (točka 23. HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina).

Troškovi posudbe priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, osim ako se kapitaliziraju u skladu s točkom 16.36. (točka 35. HSFI 16-Rashodi).

Kamate i drugi troškovi posudbe, koji se izravno mogu pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine (za koju je potrebno znatno vremensko razdoblje, više od jedne godine, da bi bila spremna za namjeravanu upotrebu ili prodaju), mogu kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine (točka 36. HSFI 16-Rashodi).

Subjekt je dužan kapitalizirati troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine kao dio troška te imovine. Subjekt je dužan ostale troškove posudbe priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali (točka 8. MRS 23-Troškovi posudbe).

Iz navedenih odredbi proizlazi da poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e imaju mogućnost alternative odnosno mogućnost da se kapitalizacija troškova posudbe može ali i ne mora primijeniti kada je riječ o troškovima posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine. Zbog navedenog poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e moraju donijeti računovodstvenu politiku da li će troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine kapitalizirati ili iskazivati kao trošak razdoblja i tu politiku objaviti u bilješkama uz svoje financijske izvještaje.

Iz navedenih odredbi proizlazi da poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e moraju kapitalizirati troškove posudbe kada je riječ o troškovima posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine.

Detaljnije o kapitalizaciji troškova posudbe pisali smo u članku "Računovodstvo troškova posudbe", koji je objavljen u RiPup-u br. 10/10 str. 38.

Ako poduzetnik izabere metodu troška za evidentiranje višegodišnjih nasada (a ne metodu fer vrijednosti), višegodišnji nasadi se amortiziraju i to od momenta stavljanja u upotrebu višegodišnjeg nasada. Svi troškovi koji nastanu u vezi održavanja višegodišnjih nasada od datuma stavljanja višegodišnjeg nasada u upotrebu, knjiže se kao troškovi proizvodnje.

Zemljište na kojem se podiže višegodišnji najam u knjigovodstvu poduzetnika mora se posebno iskazivati i ta dugotrajna materijalna imovina nije dugotrajna biložska imovina. Zemljište se mjeri po odredbama HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina, a ne po odredbama HSFI 17-Poljoprivreda.

Ako je višegodišnji nasad podignut na unajmljenom zemljištu, troškove najma zemljišta za vrijeme do stavljanja višegodišnjeg nasada u uporabu, poduzetnik bi trebao:

- 1) unijeti u nabavnu vrijednost višegodišnjeg nasada ili
- 2) prikazati kao posebna dugotrajna nematerijalna prava (i amortizirati u vijeku korištenja unajmljenog zemljišta) ili
- 3) knjižiti ih kao unaprijed plaćene troškove na konto aktivnih vremenskih razgraničenja (konto 190) i postupno otpisivati (knjižiti kao trošak) nakon što višegodišnji nasad počne davati urod u skladu s amortizacijskim vijekom višegodišnjeg nasada.

Ako se u nasade grade putovi ili neki građevinski objekti, ta se ulaganja smatraju ulaganjima u građevinske objekte i ta dugotrajna materijalna imovina mjeri se prema odredbama HSFI 6-Dugotrajna

materijalna imovina (po metodi troška nabave ili po metodi revalorizacije).

Primjer 1. - Knjigovodstveno evidentiranje kupnje vinograda i osposobljavanje za urod

- 1) Poduzetnik A bavi se vinogradarstvom i u 2014.g. kupio je novi vinograd. Račun dobavljača za vinograd:
 - vrijednost zemljišta 250.000,00 kn,
 - vrijednost vinograda 318.000,00 kn,
 - PDV 79.500,00 kn,
 - ukupan iznos računa dobavljača 647.500,00 kn;
- 2) Plaćen je račun dobavljaču 647.500,00 kn;
- 3) Plaćen je porez na promet nekretnina za zemljište 10.000,00 kn;
- 4) Zemljište stavljeno u upotrebu 260.000,00 kn;
- 5) U 2014.g. ukupni troškovi poduzetnika za uzgoj vinograda (sadnice, gnojivo, zaštita, troškovi plaća i drugi troškovi koje je poduzetnik imao za uzgoj vinograda u 2014.g.) iznose 150.000,00 kn;
- 6) Prijenos troškova uzgoja vinograda na dugotrajnu imovinu 150.000,00 kn;
- 7) U razdoblju 2015.g. do 2017.g. ukupni troškovi poduzetnika za uzgoj vinograda iznosili su 350.000,00 kn;
- 8) Prijenos troškova uzgoja vinograda na dugotrajnu imovinu 350.000,00 kn
- 9) 1.siječnja 2018. poduzetnik je stavio vinograd u upotrebu i donio računovodstvenu politiku da vinograd vodi po trošku nabave koji iznosi 818.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2014.g.:				
1.	Ulazni račun dobavljača:			
	■ vrijednost zemljišta	250.000,00	05504	-
	■ vrijednost vinograda	318.000,00	0572	-
	■ PDV na vrijednost vinograda	79.500,00	16005	-
	■ ukupni iznos računa	647.500,00	-	2201
2.	Izvod žiro-računa - plaćen račun dobavljaču	647.500,00	2201	1000
3.	Izvod žiro-računa - plaćen porez na promet nekretnina za zemljište	10.000,00	05504	1000
4.	Zemljište stavljeno u upotrebu	260.000,00	0204	05504
5.	Obračun proizvodnje - uzgoj vinograda	150.000,00	6071	490
6.a	Prijenos troškova uzgoja vinograda na dugotrajnu imovinu	150.000,00	0572	6071
6.b	Interna realizacija	150.000,00	708	76019
Knjiženja u 2015.g. do 2017.g.:				
7.	Obračun proizvodnje - uzgoj vinograda	350.000,00	6071	490
8.a	Prijenos troškova uzgoja vinograda na dugotrajnu imovinu	350.000,00	0572	6071
8.b	Interna realizacija	350.000,00	708	76019
Knjiženja u 2018.g.:				
9.	Vinograd stavljen u uporabu	818.000,00	0362	0572

05504 - Zemljišta pod dugogodišnjim nasadima u pripremi
0572 - Vinogradi u pripremi



- 16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
- 2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama za dugotrajnu imovinu
- 1000 - Žiro - račun redovni konto
- 0204 - Zemljišta pod dugogodišnjim nasadima
- 490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (troškovi koji se prijenos e na razred 5 odnosno 6)
- 6071 - Proizvodnja u tijeku - uzgoj vinograda
- 708 - Troškovi zaliha poljoprivredne proizvodnje - proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda
- 76019 - Prihodi na temelju upotrebe ostalih vlastitih usluga za vlastite potrebe
- 0362 - Vinogradi

Napomene uz Primjer 1.:

- 1) U primjeru sam se opredijelio da se vlastiti troškovi uzgoja vinograda (sadnice, gnojivo, zaštita, troškovi plaća i drugi troškovi, koje je poduzetnik imao za uzgoj vinograda) tijekom godine tretira kao proizvodnja u tijeku usluga (troškovi se tijekom godine knjiže na kontima troškova razreda 4 a zatim se preko konta 490 prijenos e na konto 6071-Proizvodnja u tijeku - uzgoj vinograda), koji se obvezno na kraju godine prijenos e na konto 0572-Vinograd u pripremi. Obzirom da smo troškove uzgoja vinograda iskazali u razredu 4 (a to znači i u računu dobiti i gubitka), potrebno je prilikom prijenos a navedenih troškova na konto 0572 u visini navedenih troškova iskazati i internu realizaciju usluga, što smo i učinili u poslovnom događaju br.6.b i 8.b.
- 2) Navedena knjiženja mogli smo pojednostaviti na taj način da vlastite troškove uzgoja vinograda uopće ne vodimo preko proizvodnje u tijeku, već da ih samo iskazujemo u razredu 4 i zatim pomoću konta interne realizacije prenesemo na konto 0572-Vinograd u pripremi.
- 3) **Treći, najjednostavniji način knjiženja vlastitih troškova uzgoja vinograda (u godinama kada se još ne očekuje prinos grožđa) je da vlastite troškove uzgoja vinograda uopće ne knjižimo u razredu 4 već ih direktno knjižimo na konto 0572-Vinograd u pripremi.**

Primjer 2. - Knjigovodstveno evidentiranje vlastitog podizanja vinograda

- 1) U razdoblju 2014.g. do 2017.g. ukupni troškovi poduzetnika za uzgoj vinograda (sadnice, gnojivo, zaštita, usluge dobavljača u vezi vinograda, troškovi plaća i drugi troškovi koje je poduzetnik imao za uzgoj vinograda) iznose 750.000,00 kn;
- 2) Prijenos troškova uzgoja vinograda na dugotrajnu imovinu 750.000,00 kn;
- 3) Uplaćena premija osiguranja nasada 50.000,00 kn;
- 4) Prijenos troškova osiguranja nasada na troškove razdoblja 50.000,00 kn;
- 5) 1.siječnja 2018. poduzetnik je stavio vinograd u upotrebu i donio računovodstvenu politiku da vinograd vodi po trošku nabave (kod vlastitog uzgoja vinograda to je trošak proizvodnje) koji iznosi 750.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2014.g. do 2017.g.:				
1.	Obračun proizvodnje - uzgoj vinograda	750.000,00	6071	490
2.a	Prijenos troškova uzgoja vinograda na dugotrajnu imovinu	750.000,00	0572	6071
2.b	Interna realizacija	750.000,00	708	76019
3.	Izvod žiro-računa - uplata premije osiguranja nasada	50.000,00	4620	1000
4.	Prijenos troškova osiguranja nasada na troškove razdoblja	50.000,00	706	491
Knjiženja u 2018.g.:				
5.	Vinograd stavljen u uporabu	750.000,00	0362	0572

- 490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (troškovi koji se prijenos e na razred 5 odnosno 6)
- 6071 - Proizvodnja u tijeku - uzgoj vinograda
- 0572 - Vinogradi u pripremi
- 708 - Troškovi zaliha poljoprivredne proizvodnje - proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda
- 4620 - Premije osiguranja imovine
- 1000 - Žiro - račun redovan konto
- 76019 - Prihodi na temelju upotrebe ostalih vlastitih usluga za vlastite potrebe
- 491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda (izravni prijenos na razred 7)
- 706 - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja odnosno koji ne idu u zalihe proizvodnje ili usluga
- 0362 - Vinogradi

Napomena uz Primjer 2.:

- 1) Napomene uz Primjer 1. vrijedi i za ovaj primjer;
- 2) U nabavnu vrijednost dugogodišnjih nasada nije moguće uključiti troškove osiguranja nasada jer ti troškovi predstavljaju financijsko osiguranje u slučaju nastanka štete a ne predstavljaju troškove koji su izravno povezani s nabavom odnosno stjecanjem višegodišnjih nasada.

Primjer 3. - Knjigovodstveno evidentiranje u vinogradarstvu

Poduzetnici koji se bave proizvodnjom poljoprivrednih proizvoda sve svoje **troškove poslovanja** u momentu nastanka evidentiraju na slijedećim skupinama konta troškova: **40 - Troškovi sirovina i materijala**, **41 - Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)**, **42 - Dugoročna rezerviranja za troškove i rizike**, **43 - Amortizacija**, **44 - Ostali troškovi poslovanja - Troškovi za radnike (zaposlenike)**, **45 - Ostali troškovi poslovanja - Porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu**, **46 - Ostali troškovi poslovanja i 47 - Troškovi osoblja.**

Takvi poduzetnici sve svoje **financijske troškove** koje je moguće uključiti u zalihi nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda iskazuju na skupini konta **48 - Financijski troškovi uključeni u troškove proizvoda.**

Navedeni troškovi **koji se odnose i mogu se uključiti u zalihe** poljoprivredne proizvodnje, na temelju radnog naloga ili na kraju obračunskog razdoblja (mjesečno, tromjesečno, polugodišnje ili godišnje) prijenos e se preko konta 490 - Raspored troškova za obračun proizvodnje i usluga u zalihe na konta skupine 60 - Proizvodnja u tijeku,



Navedeni troškovi koji se ne mogu uključiti u zalihe proizvodnje na kraju obračunskog razdoblja prijenos e se preko konta 491 - *Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda* u rashode na konto 706 - *Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja* odnosno koji ne idu u zalihe proizvodnje ili usluga.

Kada je poljoprivredna proizvodnja gotova tada se troškovi proizvodnje sa skupine konta 60 - *Proizvodnja u tijeku*, putem obračuna proizvodnje, prijenos e na skupinu konta 63 - *Gotovi proizvodi (zalihe)*.

Specifično za poljoprivrednu djelatnost je da se vrijednost zaliha gotovih poljoprivrednih proizvoda do točke ubiranja priroda odnosno plodova (što je u našem primjeru grožđe) ne utvrđuje na temelju troškova koji su iskazani u proizvodnji u toku, već se utvrđuju po fer vrijednosti, a razlika se knjiži ili kao prihod (ako je fer vrijednost veća) ili kao rashod (ako je fer vrijednost manja).

Poljoprivredni proizvodi koji se dobivaju od izvornih poljoprivrednih proizvoda (kao što je u našem primjeru vino) mjere se po proizvodnoj cijeni s tim da se u tu cijenu uključuje vrijednost izvornih poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti.

Kada se gotovi proizvodi prodaju tada se uz knjiženja izlaznog računa (potraživanje od kupca i prihodi od prodaje) istovremeno obavlja i knjiženje razduženja zaliha gotovih proizvoda na način da se troškovi proizvodnje u zalihama gotovih proizvoda sa skupine konta 63 - *Gotovi proizvodi* prijenos e u rashode obračunskog razdoblja na konto 700 - *Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta* ili na konto 701 - *Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz prodavaonica*.

Odredbe o troškovima konverzije zaliha nalaze se u točkama HSF1-a 10.17. do 10.19.

Iz navedenih odredbi proizlazi da se zalihe proizvodnje u tijeku (nedovršenih proizvoda i poluproizvoda) i zalihe gotovih proizvoda vode po troškovima proizvodnje koji obuhvaćaju troškove direktnog materijala, direktnog rada te fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje.

O troškovima konverzije odnosno načinu utvrđivanja zaliha proizvodnje u toku, poluproizvoda i gotovih proizvoda detaljno smo pisali u točki 5.1.4. članka "Računovodstvo zaliha - primjena HSF1 10-Zalihe" koji je objavljen u RiPup-u br. 6/2009 na str.30.

U ovom primjeru pretpostavili smo da je poduzetnik sam uzgajao vinograd, kojeg je stavio u upotrebu 1. siječnja 2018. jer za taj vinograd očekuje prvu berbu u jesen 2018.g.

Vinograd se vodi po metodi troška nabave a ne po fer vrijednosti.

U ovom primjeru pretpostavljamo da poduzetnik proizvodi samo jednu vrstu grožđa i jednu vrstu vina, radi jednostavnijeg prikaza a time i lakšeg razumijevanja knjigovodstvenog evidentiranja u vinogradarstvu.

Nakon berbe grožđa i proizvodnje vina, poduzetnik na kraju godine radi raspored troškova kojeg prikazujemo u tablici 1.

Tablica 1.: Raspored troškova razreda 4 na proizvodnju grožđa i vina

Red. br.	Naziv konta	Vrsta troška	Ukupni troškovi razreda 4	Troškovi proizvodnje grožđa	Troškovi proizvodnje vina	Troškovi - rashodi obračunskog razdoblja
1.	40	Troškovi sirovina i materijala	675.000,00	125.000,00	550.000,00	-
2.	41	Troškovi usluga	350.000,00	240.000,00	-	110.000,00
3.	42	Dugoročna rezerviranja za troškove i rizike	-	-	-	-
4.	43	Amortizacija vinograda	37.500,00	37.500,00	-	-
5.	43	Amortizacija ostale dugotrajne imovine	35.200,00	22.800,00	12.400,00	-
6.	44	Ostali troškovi poslovanja-troškovi za radnike	15.950,00	4.580,00	4.010,00	7.360,00
7.	45	Ostali troškovi poslovanja-porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu	1.600,00	450,00	320,00	830,00
8.	46	Ostali troškovi poslovanja	750,00	270,00	170,00	310,00
9.	47	Troškovi osoblja	295.000,00	210.000,00	48.000,00	37.000,00
10.	48	Financijski troškovi uključeni u troškove proizvoda	-	-	-	-
11.		Ukupno	1.411.000,00	640.600,00	614.900,00	155.500,00

Direktni materijalni i ostali troškovi poljoprivredne proizvodnje raspoređuju se na određenu proizvodnju u tijeku (u primjeru na proizvodnju grožđa i proizvodnju vina) na temelju dokumentacije, a indirektni troškovi raspoređuju se na određenu proizvodnju u tijeku na temelju određenih kriterija koje određuje sam poslodavac (amortizacija ostale dugotrajne imovine - na temelju sati upotrebe određene dugotrajne imovine). Troškovi koje se ne mogu prijenos iti u proizvodnju u tijeku (troškovi uprave i prodaje, kamate koje se ne odnose na proizvodnju koja traje duže od 1 godine i drugi troškovi koji se ne odnose na proizvodnju) knjiže se direktno kao rashod razdoblja.

Poslovni događaji u 2018.g.:

- Saldo na dan 1. siječnja 2018. vrijednosti vinograda u pripremi je 750.000,00 kn;
1. siječnja 2018.g. poduzetnik A stavio je vinograd u upotrebu i odredio vijek trajanja od 20 godina (stopa amortizacije 5%). Početno vinograd se mjeri po trošku nabave (trošku proizvodnje) u iznosu od 750.000,00 kn;
- Za 2018.g. proknjižena je amortizacija vinograda u iznosu od 37.500,00 kn;
- Za 2018. proknjiženi su troškovi u razredu 4 (iznos iz red. br.11. stupca 4. Tablice 1. umanjen za amortizaciju vinograda) u iznosu od 1.373.500,00 kn;
- Prema Tablici 1. raspoređeni su ukupni troškovi razreda 4:
 - za proizvodnju grožđa (red.br.11. stupac 5.) 640.600,00 kn,
 - za proizvodnju vina (red.br.11. stupac 6.) 614.900,00 kn;
 - troškovi raspoređeni kao rashodi razdoblja (red.br.11. stupac 7.) 155.500,00 kn;

- 6) U berbi ubrano je 125.117 kg grožđa čija fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje iznosi 5,50 kn po 1kg što ukupno iznosi (troškovi proizvodnje po kg grožđa iznose 5,12 kn) 688.143,50 kn;
- 7) Poduzetnik je cjelokupni urod grožđa upotrijebio za vlastitu proizvodnju vina 688.143,50 kn;
- 8) Nakon proizvodnje vina utvrđena je zaliha vina od 159.883 litara (troškovi proizvodnje po litri vina iznose 8,15 kn). Prijenos troškova iz proizvodnje u zalihe 1.303.043,50 kn;
- 9) Prodano je kupcu 95.000 litara vina po 10,50 kn po litri što iznosi 997.500,00 kn:
 - PDV iznosi 249.375,00 kn,
 - iznos izlaznog računa s PDV-om 1.246.875,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2018.:				
1.	Saldo vinograda u pripremi na dan 1.1.2018.	750.000,00	0572	-
2.	Vinograd stavljen u uporabu 1.1.2018.	750.000,00	0362	0572
3.	Obračun amortizacije vinograda	37.500,00	4306	0382
4.	Troškovi razreda 4 za 2018.g.	1.373.500,00	4	2,0,3
5.	Raspored troškova razreda 4 na temelju podataka iz Tablice 1.			
	■ proizvodnja u tijeku - grožđe (red.br.11. stupac 5.)	640.600,00	6072	-
	■ proizvodnja u tijeku - vino (red.br.11. stupac 6.)	614.900,00	6000	-
	■ troškovi raspoređeni u proizvodnju	1.255.500,00	-	490
	■ troškovi raspoređeni kao rashodi razdoblja (red.br.11. stupac 7.)	155.500,00	706	491
6.	Utvrđivanje zalihe grožđa po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje (125.117 kg po 5,50 kn)	688.143,50	63800	-
	■ razduženje za troškove proizvodnje u tijeku	640.600,00	-	6072
	■ prihod od procijenjene fer vrijednosti grožđa	47.543,50	-	7678
7.	Utrošeno grožđe za proizvodnju vina	688.143,50	6000	63800
8.	Prijenos troškova proizvodnje vina u zalihe vina - gotovih proizvoda	1.303.043,50	63000	6000
9.a	Izlazni račun za prodaju vina kupcu:			
	■ iznos računa s PDV-om	1.246.875,00	1200	-
	■ iznos računa bez PDV-a (95.000,00 lit x 10,50 kn)	997.500,00	-	7520
	■ PDV	249.375,00	-	260030
9.b	Razduženje zaliha vina za troškove proizvodnje (95.000 lit x 8,15 kn)	774.250,00	700	63000

- 0572 - Vinogradi u pripremi
 0362 - Vinogradi
 0382 - Ispravak vrijednosti vinograda
 4306 - Amortizacija biološke dugotrajne materijalne imovine do porezno dopuštenih stopa

- 490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (troškovi koji se prijenos e na razred 5 odnosno 6)
 6072 - Proizvodnja u tijeku - grožđe
 6000 - Proizvodnja u tijeku - nedovršena proizvodnja (vino)
 491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda (izravni prijenos na razred 7)
 706 - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja odnosno koji ne idu u zalihe proizvodnje ili usluga
 63800 - Gotovi poljoprivredni proizvodi u skladištu - grožđe
 7678 - Prihodi od povećanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda - kratkotrajne biološke imovine
 63000 - Gotovi proizvodi u skladištu (vino)
 1200 - Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga
 7520 - Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu (od nepovezanih poduzetnika)
 260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
 700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta (vino)

Napomene uz Primjer 3.:

- 1) U ovom primjeru pretpostavili smo da se poduzetnik bavi samo vinogradarstvom i proizvodnjom vina;
- 2) U ovom primjeru evidentiramo troškove uzgoja vinograda u godini kada se očekuje prvi prinos (urod) grožđa. U tom slučaju vinograd kao dugotrajnu biološku imovinu treba staviti u uporabu, što znači da troškovi uzgoja vinograda više ne mogu ulaziti u nabavnu vrijednost vinograda. U ovom slučaju obvezno je troškove uzgoja vinograda voditi preko konta 607-Proizvodnja u tijeku biološke imovine;
- 3) Smatram da se proizvodnja u tijeku grožđa (konto 6072) i poljoprivredni proizvod u trenutku ubiranja - grožđe (konto 63800) tretira kao kratkotrajna biološka imovina i ako na tim kontima na dan 31. prosinca postoji saldo tada se taj saldo unosi u poziciju C I 7. Bilance -biološka imovina, a da se poljoprivredni proizvod nakon ubiranja - vino (konto 63000) tretira kao kratkotrajna imovina - gotovi proizvodi i ako na tom kontu na dan 31. prosinca postoji saldo tada se taj saldo unosi u poziciju C I 3. Bilance - gotovi proizvod.

8. Državna potpora vezana uz biološku imovinu

Državnu potporu vezanu uz biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, priznaje se kao prihod u računu dobiti i gubitka poduzetnika u razdoblju kada je nastalo potraživanje (HSFI 17.14.).

Kada je državna potpora vezana uz biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, a potpora je uvjetovana, priznaje se kao prihod u računu dobiti i gubitka poduzetnika kada su ispunjeni svi uvjeti u vezi s tom državnom potporom (HSFI 17.15.).

Ako se biološka imovina mjeri po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjenja ove imovine državna potpora se priznaje kao odgođeni prihod sukladno HSFI 14-Vremenska razgraničenja i HSFI 15-Prihodi (HSFI 17.16.).

Iz navedenih odredbi proizlazi da se državna potpora vezana uz biološku imovinu **koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje** knjiži kao prihod u mo-



mentu kada nastaje potraživanje za tu potporu, osim u slučaju kada je državna potpora uvjetovana i kada se prihod knjiži tek nakon što je poduzetnik ispunio uvjete za tu državnu potporu bez obzira što je novac od državne potpore stigao na žiro-račun poduzetnika.

Iz navedenih odredbi proizlazi da se državna potpora vezana uz biološku imovinu **koja se mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjenja ove imovine** mjeri odnosno knjiži u skladu s odredbama **točaka 37. i 38. HSFI 15-Prihodi, točaka 21. i 22. HSFI 14-Vremenska razgraničenja i točke 27. HSFI 11-Potraživanja.**

Prema odredbi **točke 38. HSFI 15-Prihodi i točke 27. HSFI 11-Potraživanja**, potraživanja za državne potpore za nadoknadu nastalih rashoda ili nastalog gubitka ili kao potraživanje u svrhu pružanja trenutne financijske podrške poduzetniku ali bez budućih povezanih troškova, treba priznati kao prihod razdoblja u kojem je potraživanje nastalo.

Prema odredbi **točke 37. HSFI 15-Prihodi**, državne potpore treba priznati kao prihod tijekom više razdoblja kako bi se sučelili s odgovarajućim rashodima, osim za državne potpore za biološku imovinu koja se naknadno mjeri po fer vrijednosti koje se priznaju u skladu s **HSFI 17.**

Prema odredbi **točke 21. HSFI 14-Vremenska razgraničenja**, državne potpore povezane s imovinom, uključujući nenovčane potpore po fer vrijednosti, trebaju se prezentirati u bilanci ili iskazivanjem odgođenog prihoda ili tretiranjem kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti te imovine, osim državnih potpora za biološku imovinu koja se naknadno mjeri po fer vrijednosti u skladu s **HSFI 17.**

Prema odredbi **točke 22. HSFI 14-Vremenska razgraničenja**, kad je riječ o potporama (ili odgovarajućim dijelovima potpora) povezanih s imovinom, osim biološke imovine u skladu s **HSFI 17-Poljoprivreda**, dvije se metode prikazivanja u financijskim izvještajima smatraju prihvatljivim alternativama:

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

Odredbe i obrazloženja o državnoj potpori za biološku imovinu nalaze se i u **točkama 34. do 38. MRS 41-Poljoprivreda**. Tu je interesantno objašnjenje koje se daje za davanje uvjetovane državne potpore u **točki 36. MRS 41:**

"Rokovi i uvjeti državnih potpora variraju. Na primjer, državna potpora može zahtijevati od subjekta da obrađuje određenu lokaciju pet godina i zahtijevati od subjekta da vrati cijelu potporu ako obrađuje manje od pet godina. U ovom slučaju državna potpora se ne priznaje kao prihod dok ne prođe 5 godina. Međutim, ako potpora dozvoljava zadržavanje dijela potpore sukladno proteklom vremenu, subjekt priznaje državnu potporu kao prihod na temelju vremenske proporcije."

Iz svega navedenog proizlazi da poduzetnik koji se bavi poljoprivrednom djelatnošću može imati sljedeće vrste državnih potpora, obzirom na trenutak iskazivanja prihoda od te državne pomoći:

- Državna pomoć kao trenutna financijska pomoć - iskazuje se odmah kao prihod;

- Državna pomoć vezana za biološku imovinu koja se vodi po fer vrijednosti - iskazuje se odmah kao prihod;
- Uvjetovana državna pomoć vezana za biološku imovinu koja se vodi po fer vrijednosti - iskazuje se kao odgođeni prihod do momenta ispunjenja uvjeta (ako je unaprijed dana) a nakon ispunjenja uvjeta kao prihod ili se knjiži potraživanje za državnu pomoć i prihod u momentu kada je ispunjen uvjet za podnošenje zahtijeva za državnu pomoć;
- Državna pomoć vezana za dugotrajnu biološku imovinu koja se vodi po metodi troška - prihod tijekom više razdoblja kako bi se sučelili s odgovarajućim rashodima i to na dva načina:
 - potpora se iskazuje kao odgođeni prihod u momentu dobivanja, a oprihoduje se tijekom vijeka upotrebe biološke imovine (proporcionalni dio),
 - za potporu se smanjuje knjigovodstvena vrijednost dugotrajne biološke imovine u momentu dobivanja potpore, a zatim se potpora indirektno priznaje kao prihod tijekom vijeka upotrebe dugotrajne biološke imovine kroz smanjenje troška amortizacije;
- Državna pomoć vezana uz ostalu dugotrajnu imovinu - isto kao pod 4).

Primjer 4. - Državna pomoć kao trenutna financijska pomoć

- Poduzetnik koji se bavi poljoprivrednom djelatnošću dobio je na žiro-račun financijsku pomoć za pokriće rashoda u poslovanju u svoti od 100.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izvod žiro-računa - dobivena financijska državna pomoć	100.000,00	1000	7660

1000 - Žiro-račun redovni konto

7660 - Prihodi od državnih potpora za pokriće troškova

Primjer 5. - Državna pomoć vezana za biološku imovinu koja se vodi po fer vrijednosti

- Poduzetnik koji se bavi vinogradarstvom dobio je državnu pomoć u trsima vinove loz od 4680 komada čija vrijednost iznosi 53.820,00 kuna;
- Trsi dani u zasadu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Dobiveno 4680 komada trsa u vrijednosti od 53.820,00 kuna kao državna pomoć	53.820,00	31007	7660
2a.	Svinje stavljene u tov	53.820,00	40007	31007
2b.	Obračun direktnih troškova za proizvodnju u tijeku - višegodišnji nasadi	53.820,00	6077	490

31007 - Zalihe trsa za višegodišnje nasade

7660 - Prihodi od državnih potpora za pokriće troškova

40007 - Troškovi trsa za višegodišnje nasade

490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (troškovi koji se prijenos e na razred 5 odnosno 6)

6077 - Proizvodnja u tijeku - višegodišnji nasadi

**Primjer 6. - Državna pomoć vezana za dugotrajnu biološku imovinu koja se vodi po trošku nabave - prva metoda**

- Poduzetnik koji se bavi vinogradarstvom dobio je na žiro-račun 100.000,00 kn državne pomoći za podizanje vinograda, kojeg će poduzetnik voditi po trošku nabave a ne po fer vrijednosti (donesena je takva računovodstvena politika od strane poduzetnika);
- Nasad vinograda obavljen je od strane raznih dobavljača i ukupni iznos iz računa dobavljača iznosi:
 - iznos računa bez PDV-a 350.000,00 kn;
 - PDV 87.500,00 kn;
 - iznos računa s PDV-om 437.500,00 kn;
- Poduzetnik je stavio vinograd u upotrebu;
- Poduzetnik je odredio vijek uporabe vinograda od 25 godina odnosno stopu amortizacije od 4% godišnje. Nakon prvog godišnjeg obračuna amortizacije vinograda u svoti od 14.000,00 kn, poduzetnik je oprihodovao 1/25 državne potpore za taj vinograd u svoti od 4.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izvod žiro-računa - dobivena financijska državna pomoć za nasad vinograda	100.000,00	1000	294
2.	Računi dobavljača za nasad vinograda:			
	■ iznosi računa bez PDV-a	350.000,00	0572	-
	■ PDV	87.500,00	16005	-
	■ iznosi računa s PDV-om	437.500,00	-	2201
3.	Stavljanje vinograda u uporabu	350.000,00	0362	0572
4.a	Obračun amortizacije vinograda za prvu godinu upotrebe (4% od 350.000,00 kn)	14.000,00	4306	0382
4.b	Oprihodovanje 1/25 državne potpore za vinograd	4.000,00	294	7661

- 1000 - Žiro - račun redovni konto
 294 - Odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora
 0572 - Vinogradi u pripremi
 16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
 2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama za dugotrajnu imovinu
 0362 - Vinogradi
 0382 - Ispravak vrijednosti vinograda
 4306 - Amortizacija biološke dugotrajne materijalne imovine do porezno dopuštenih stopa
 7661 - Prihodi od državnih potpora za investicije (sredstva)

Primjer 7. - Državna pomoć vezana za dugotrajnu biološku imovinu koja se vodi po trošku nabave - druga metoda

- Poduzetnik koji se bavi vinogradarstvom dobio je na žiro-račun 100.000,00 kn državne pomoći za podizanje vinograda, kojeg će poduzetnik voditi po trošku nabave a ne po fer vrijednosti (donesena je takva računovodstvena politika od strane poduzetnika);
- Nasad vinograda obavljen je od strane raznih dobavljača i ukupni iznos iz računa dobavljača iznosi:

- iznos računa bez PDV-a 350.000,00 kn;
 - PDV 87.500,00 kn;
 - iznos računa s PDV-om 437.500,00 kn;
- Poduzetnik je stavio vinograd u upotrebu sa smanjenom nabavnom vrijednošću za iznos državne potpore;
 - Poduzetnik je odredio vijek uporabe vinograda od 25 godina odnosno stopu amortizacije od 4% godišnje. Obračun amortizacije za prvu godinu upotrebe vinograda iznosi 10.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izvod žiro-računa - dobivena financijska državna pomoć za nasad vinograda	100.000,00	1000	294
2.	Računi dobavljača za nasad vinograda:			
	■ iznosi računa bez PDV-a	350.000,00	0572	-
	■ PDV	87.500,00	16005	-
	■ iznosi računa s PDV-om	437.500,00	-	2201
3.	Stavljanje vinograda u uporabu	350.000,00	-	0572
	■ nabavna vrijednost umanjena za iznos državne potpore	250.000,00	0362	-
	■ vrijednost državne potpore	100.000,00	294	-
4.	Obračun amortizacije vinograda za prvu godinu upotrebe (4% od 250.000,00 kn)	10.000,00	4306	0382

Napomena uz Primjer 7.:

- Dok smo kod prve metode korištenja državne potpore u Primjeru 6. iskazali amortizaciju u iznosu od 14.000,00 kn i prihod od državne potpore u iznosu od 4.000,00 kn (što prebije iznos od 10.000,00 kn rashoda), kod druge metode korištenja državne potpore u Primjeru 7. iskazali smo samo 10.000,00 kn amortizacije, jer je za državnu potporu smanjena nabavna (knjigovodstvena) vrijednost vinograda pa je zbog toga amortizacija manja upravo za toliko koliko je u prvom slučaju iskazan prihod od državne potpore.

Primjer 8. - Uvjetovana državna potpora za poljoprivredne strojeve i povrat dijela potpore zbog neispunjenja uvjeta

- Poduzetnik je u siječnju 2015. primio potporu za nabavu poljoprivrednih strojeva u iznosu od 250.000,00 kuna uz uvjet da zaposli pet radnika i da mu slijedećih pet godina prosječan broj zaposlenih ne bude manji od pet radnika;
- Nabavljeno je poljoprivrednih strojeva u iznosu od 625.000,00 (PDV iznosi 125.000,00 kn), a vijek uporabe poljoprivrednih strojeva je procijenjen na pet godina;
- Plaćen je račun dobavljaču u iznosu od 625.000,00 kn;
- Poljoprivredni strojevi stavljeni u uporabu;
- Obračunana amortizacija za 2015.g. u svoti od 100.000,00 kn (500.000,00 x 20%);
- Oprihodovanje dijela državne potpore u 2015.g. u svoti od 50.000,00 kn (250.000,00 : 5);
- Obračunana amortizacija za 2016.g. u svoti od 200.000,00 kn (500.000,00 x 20%);
- Oprihodovanje dijela državne potpore za 2016.g. u svoti od 100.000,00 kn (250.000,00 : 5);

- 9) Obračunana amortizacija za 2017.g. u svoti od 200.000,00 kn (500.000,00 x 20%);
- 10) Oprihodovanje dijela državne potpore za 2017.g. u svoti od 100.000,00 kn (250.000,00 : 5);
- 11) Nakon tri godine u 2018.g. poduzetnik je smanjio broj zaposlenih pa za preostale dvije godine mora vratiti potporu sa zakonskim zateznim kamatama u ukupnom iznosu od 131.000,00 kn (zatezne kamate iznose 31.000,00 kuna).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2015.g.:				
1.	Izvod žiro-računa - primljena državna potpora	250.000,00	1000	294
2.	Ulazni račun dobavljača za nabavu poljoprivrednih strojeva	625.000,00	-	2201
	■ PDV	125.000,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	500.000,00	05601	-
3.	Izvod žiro-računa - plaćena obveza dobavljaču	625.000,00	2201	1000
4.	Poljoprivredni strojevi stavljeni u uporabu	500.000,00	0301	05601
5.	Obračun amortizacije (20% od 500.000,00)	100.000,00	4302	0321
6.	Oprihodovanje odgođenog priznavanja prihoda od državnih potpora (250.000,00 : 5)	50.000,00	294	7661
Knjiženja u 2016.g.:				
7.	Obračun amortizacije (20% od 500.000,00)	100.000,00	4302	0321
8.	Oprihodovanje odgođenog priznavanja prihoda od državnih potpora (250.000,00 : 5)	50.000,00	294	7661
Knjiženja u 2017.g.:				
9.	Obračun amortizacije (20% od 500.000,00)	100.000,00	4302	0321
10.	Oprihodovanje odgođenog priznavanja prihoda od državnih potpora (250.000,00 : 5)	50.000,00	294	7661
Knjiženja u 2018.g.:				
11.	Vraćanje i ukidanje odgođenog priznavanja prihoda od državnih potpora - izvod žiro-računa	131.000,00	-	1000
	■ odgođeno priznavanje prihoda	100.000,00	294	-
	■ zatezne kamate	31.000,00	7231	-

- 1000 - Žiro-račun redovni konto
- 294 - Odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora
- 05601 - Strojevi za proizvodnju u pripremi
- 16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
- 2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama za dugotrajnu imovinu
- 0301 - Strojevi za proizvodnju
- 0321 - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju
- 4302 - Amortizacija postrojenja i opreme do porezno dopuštenih stopa
- 7661 - Prihodi od državnih potpora za investicije (sredstva)
- 7231 - Zatezne kamate s nepovezanim poduzetnicima

9. Umanjenja dugotrajne i kratkotrajne biološke imovine i porezni tretman umanjena kod biološke imovine

Prema odredbama **točaka 12. i 13. HSFI 17-Poljoprivreda**, povećanje fer vrijednosti kratkotrajne i dugotrajne biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda knjiži se kao prihod razdoblja kada je povećanje fer vrijednosti nastalo, što znači povećanje računovodstvene dobiti ili smanjenje računovodstvenog gubitka za to razdoblje.

Prema odredbama **točaka 12. i 13. HSFI 17-Poljoprivreda**, smanjenje fer vrijednosti kratkotrajne i dugotrajne biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda knjiži se kao rashod razdoblja kada je smanjenje fer vrijednosti nastalo, što znači smanjenje računovodstvene dobiti ili povećanje računovodstvenog gubitka za to razdoblje.

Kada se dugotrajna biološka imovina mjeri po metodi troška nabave, a ne po fer vrijednosti, tada se umanjeno obavlja prema odredbama **HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina**.

Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadiivi iznos imovine (HSFI 6.51.).

Ovaj Standard određuje nadoknadiivi iznos kao viši iznos uspored-bom fer neto prodajne vrijednosti jedinice koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. Nije uvijek nužno odrediti fer vrijednost imovine minus troškovi prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos (HSFI 6.52.).

Gubitak od umanjena imovine treba se odmah priznati u računu dobiti i gubitka (kao rashod), osim ako se imovine iskazuju u revaloriziranom iznosu (HSFI 6.60.)

Nakon priznanja gubitka od umanjena imovine, amortizaciju te imovine treba uskladiti u budućim razdobljima da se sustavno rasporedi promijenjena knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji), za razdoblje njezinog preostalog korisnog vijeka upotrebe (HSFI 6.60.)

Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj za neku imovinu da gubitak od umanjena imovine koji je priznat u ranijim godinama više ne postoji ili je možda smanjen. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadiivi iznos te imovine (HSFI 6.65.)

Gubitak od umanjena imovine koji je priznat za imovinu, u ranijim godinama treba ukinuti samo, i samo ako su se promijenile procjene korištene za određivanje nadoknadiivog iznosa imovine od kada je posljednji gubitak od umanjena imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvena vrijednost imovine treba se povećati do njezinog nadoknadiivog iznosa i priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 6.66.)

Povećanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, radi ukidanja gubitka od umanjena imovine ne treba prelaziti knjigovodstvenu vrijednost koja bi se mogla odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjena imovine koji je priznat za tu imovinu u ranijim godinama (HSFI 6.67.)

Ukidanje gubitka od umanjena za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobitka i gubitka, osim ako je imovina priznata u revaloriziranom iznosu (HSFI 6.68.)

Nakon što je ukinut gubitak od umanjena vrijednosti imovine, trošak amortizacije se treba uskladiti za buduća razdoblja da se sustavno rasporedi promijenjena knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji) tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja imovine (HSFI 6.69.)



Kada se kratkotrajna biološka imovina ne mjeri po fer vrijednosti, tada se umanjenje obavlja prema odredbama **HSFI 10-Zalihe**.

Mjerenje zaliha se obavlja po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže (**HSFI 10.16.**).

Iz navedene odredbe proizlazi da se zalihe (a time i kratkotrajna biološka imovina - proizvodnja u tijeku), kada se za mjerenje te imovine ne upotrebljava metoda fer vrijednosti, mogu samo umanjiti.

Odredbe o umanjenju vrijednosti zaliha nalaze se u **točkama 36. do 40. HSFI 10-Zalihe**.

Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka. Iznos bilo kojeg ukidanja otpisa zaliha, kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti, priznaje se kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u razdoblju u kojem je došlo do ukidanja (**HSFI 10.14.**).

Ako porezni obveznik u poslovnim knjigama iskazuje vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine navedene u ovom članku, u porezno priznate rashode poreznog razdoblja može se uključiti samo iznos koji bi bio utvrđen primjenom godišnjih amortizacijskih stopa iz stava 5. ovoga članka (**čl. 12. st. 22. Zakona o porezu na dobit - NN 177/04 do 115/16**).

Iz navedene odredbe proizlazi da je umanjenje dugotrajne biološke imovine koja se nakon početnog mjerenje mjeri metodom troška nabave djelomično porezno priznat rashod (do visine amortizacijskih stopa iz **st. 5. čl. 12. Zakona o porezu na dobit**) a iznad navedenih stopa privremeno nepriznat rashod.

Rashodi smanjenja vrijednosti zaliha i financijske imovine priznaju se u razdoblju u kojemu je imovina prodana ili na drugi način upotrebljena (**čl. 10. st. 1. Zakona o porezu na dobit**).

Iz navedene odredbe proizlazi da je umanjenje kratkotrajne biološke imovine koja se ne mjeri metodom fer vrijednosti nego prema odredbama **HSFI 10-Zalihe**, privremeno nepriznat rashod do prodaje ili na drugi način upotrebe zaliha.

Kada je privremeno nepriznat rashod, prema odredbi **točke 23. HSFI 14-Vremenska razgraničenja**, odgođenu poreznu obvezu treba priznati za navedenu privremenu razliku u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoložena i za koju se odbitna privremena razlika može iskoristiti. U razdoblju kada se navedena zaliha kratkotrajne imovine prodaje ili na drugi način upotrijebi, tada poduzetnik umanjuje poreznu osnovicu za navedene rashode i ukida odgođenu poreznu imovinu.

Primjer 9.:

- Tijekom 2018.g. kod poduzetnika „A“ (koji dugotrajnu i kratkotrajnu biološku imovinu ne vodi po fer vrijednosti osim poljoprivrednih proizvoda nakon ubiranja), troškovi smanjenja vrijednosti biološke imovine i smanjenje fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda bili su sljedeći:
 - za dugotrajnu biološku imovinu –
 - vinogradi - porezno priznati rashod 100.000,00 kn;
 - za dugotrajnu biološku imovinu - vinogradi –
 - privremeno porezno nepriznati rashod 50.000,00 kn;
 - za kratkotrajnu biološku imovinu –
 - jednogodišnji nasadi (proizvodnja u tijeku) –
 - privremeno porezno nepriznati rashod 75.000,00 kn.
 - za poljoprivredne proizvode - privremeno
 - porezno nepriznati rashod 25.000,00 kn;
- Na kraju 2018.g. privremeno porezno nepriznati rashod vrijednosnog usklađenja dugotrajne biološke imovine kojeg je poduzetnik iskazao na **r.br. 18. obrasca PD** iznosi 50.000,00 kn.

Odgođena porezna imovina na navedenu privremenu razliku iznosi 9.000,00 kn (18% od 50.000,00).

- Na kraju 2018.g. privremeno porezno nepriznati rashod vrijednosnog usklađenja kratkotrajne biološke imovine kojeg je poduzetnik iskazao na **r.br. 21. obrasca PD** iznosi 75.000,00 kn. Odgođena porezna imovina na navedenu privremenu razliku iznosi 13.500,00 kn (18% od 75.000,00).
- Na kraju 2018.g. privremeno nepriznati trošak smanjenja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda kojeg je poduzetnik iskazao na **r.br. 21. obrasca PD** iznosi 25.000,00 kn. Odgođena porezna imovina na navedenu privremenu razliku iznosi 4.500,00 kn (18% od 25.000,00).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Vrijednosno usklađenje vrijednosti vinograda - porezno priznati rashod	100.000,00	71160	03720
1.b	Vrijednosno usklađenje vrijednosti vinograda - privremeno porezno nepriznati rashod	50.000,00	71161	03721
1.c	Vrijednosno usklađenje vrijednosti jednogodišnjih nasada - proizvodnja u tijeku	75.000,00	71410	6081
1.d	Smanjenje fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda	25.000,00	71510	6382
2.	Obracun odgođene porezne imovine na privremeno porezno nepriznati rashod vrijednosnog usklađenja dugotrajne biološke imovine	9.000,00	08060	811
3.	Obracun odgođene porezne imovine na privremeno porezno nepriznati rashod vrijednosnog usklađenja kratkotrajne biološke imovine	13.500,00	08000	811
4.	Obracun odgođene porezne imovine na privremeno porezno nepriznati rashod smanjenja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda	4.500,00	08001	811

03720 - Vrijednosno usklađenje vinograda - porezno priznato

71160 - Vrijednosno usklađenje biološke dugotrajne materijalne imovine - porezno priznato

03721 - Vrijednosno usklađenje vinograda - privremeno porezno nepriznato

71161 - Vrijednosno usklađenje biološke dugotrajne materijalne imovine - privremeno porezno nepriznato

6081 - Vrijednosno usklađenje proizvodnje u tijeku - kratkotrajna biološka imovina - privremeno porezno nepriznato

71410 - Vrijednosno usklađenje proizvodnje u tijeku kratkotrajne biološke imovine - privremeno porezno nepriznato

6382 - Vrijednosno usklađenje gotovih poljoprivrednih proizvoda u skladištu - privremeno porezno nepriznato

71510 - Vrijednosno usklađenje gotovih proizvoda - poljoprivrednih proizvoda - privremeno porezno nepriznato

811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze

08060 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih vrijednosnih usklađivanja dugotrajne biološke imovine

08000 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih vrijednosnih usklađivanja kratkotrajne biološke imovine - proizvodnja u tijeku



08001 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepri-
znatih smanjenja fer vrijednostipoljoprivrednih proizvoda

Napomene uz primjer 9.:

- 1) Prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja svi poduzetnici u financijskom izvještaju BILANCA moraju iskazati **posebno** odgođenu poreznu imovinu pod pozicijom B V.-Odgođena porezna imovina, dakle unutar pozicije B -DUGOTRAJNA IMOVINA. Zbog navedenog smo u knjiženju odgođenu poreznu imovinu iskazali na računu 080 a ne unutar skupine računa 19-Aktivna vremenska razgraničenja;
- 2) U godini kada se rashod od vrijednosnog usklađenja dugotrajne i kratkotrajne biološke imovine i smanjenja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda koji nije ranije bio priznat iskazuje u r.br. 30. obrasca PD i na taj način smanjuje poreznu osnovicu poreza na dobit, tada se 18% iznosa tog priznatog rashoda knjiži kao smanjenje odgođene porezne imovine (obrnuto knjiženje od iskazanog u primjeru);
- 3) U praksi se obračun odgođene porezne imovine izračunava za sve privremene razlike i u prebijenom iznosu knjiži ili povećanje odgođene porezne imovine ili smanjenje odgođene porezne imovine;
- 4) Kako se odgođena porezna imovina sa konta 811 prijenos i na dobiltak tekuće godine prikazali smo u članku „**Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka**“, koji je objavljen u RiPuš-u br.11/2011 na str.18. i u članku „**Knjiženje odgođene porezne imovine na privremene razlike, neiskorištene porezne gubitke i porezne olakšice iskazane u Obrascu PD**“, koji je objavljen u RiPup-u br.3/2018 na str. 24.

10. Prestanak priznavanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda

Prema **točkama 17. i 7. HSFI 17-Poljoprivreda**, poduzetnik prestaje priznavati biološku imovinu i poljoprivredne proizvode kada ova imovina prestane ispunjavati sljedeće kriterije:

- 1) poduzetnik ima kontrolu nad ovom imovinom;
- 2) vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi vezane za ovu imovinu pritijecati poduzetniku;
- 3) trošak nabave ili fer vrijednost može se pouzdano izmjeriti.

Primjer 10: Prodaja dugotrajne biološke imovine - odluka u tekućoj godini a prodaja u sljedećoj godini

- 1) Donesena je odluka 25. prosinca 2017. da se proda vinograd čije su vrijednosti sljedeće:
 - nabavna vrijednost 200.000,00 kn,
 - ispravak vrijednosti 60.000,00 kn;
- 2) Procijenjena prodajna vrijednost vinograda je 150.000,00 kn bez PDV-a, pa se vrijednost vinograda sa konta dugotrajne biološke imovine za obavljanje djelatnosti prijenos i na konta dugotrajne materijalne imovine namijenjene prodaji po knjigovodstvenoj vrijednosti obzirom da je ta vrijednost manja od procijenjene prodajne vrijednosti vinograda;
- 3) Izlazni račun kupcu 15. siječnja 2018. za prodaju vinograda:
 - ukupan iznos 187.500,00 kn,
 - PDV 25% - 37.500,00 kn,
 - razduženje knjigovodstvene vrijednosti 140.000,00 kn;
 - pozitivna razlika -prihod 10.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjigovodstveno stanje vinograda koji je namijenjen prodaji:			
	■ nabavna vrijednost	200.000,00	0362	-
	■ ispravak vrijednosti	60.000,00	-	0382
2.	Prijenos vrijednosti vinograda sa konta dugotrajne biološke imovine za obavljanje djelatnosti na konta dugotrajne materijalne imovine namijenjene prodaji:			
	■ nabavna vrijednost	200.000,00	-	0362
	■ ispravak vrijednosti	60.000,00	0382	-
	■ knjigovodstvena vrijednost	140.000,00	685	-
3.	Izlazni račun kupcu za prodaju vinograda	187.500,00	1201	-
	■ PDV (25% na 150.000,00 kn)	37.500,00	-	260030
	■ razduženje knjigovodstvene vrijednosti	140.000,00	-	685
	■ pozitivna razlika - prihod	10.000,00	-	7618

- 0362 - Vinogradi
 0382 - Ispravak vrijednosti vinograda
 685 - Biološka dugotrajna imovina namijenjena prodaji
 1201 - Potraživanja od kupaca u zemlji za dugotrajnu imovinu, materijal, otpatke i sl.
 260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
 7618 - Prihodi od prodaje i od povećanja knjigovodstvene vrijednosti kod prestanka klasificiranja dugotrajne imovine namijenjene za prodaju

Napomene uz primjer 10.:

- 1) Da je ispravak vrijednosti vinograda jednak nabavnoj vrijednosti odnosno da ne postoji knjigovodstvena (sadašnja) vrijednost) tada ne bi bilo knjiženja pod red.br.2. odnosno u tom slučaju dugotrajna imovina ne prijenos i se na dugotrajnu imovinu namijenjenoj prodaji pa se kod same prodaje razduženje obavlja direktno sa konta dugotrajne imovine za obavljanje djelatnosti kao i u slučaju da je i odluka o prodaji i sama prodaja obavljena u istoj godini, kao što je to obavljeno u primjeru br. 11.;
- 2) Prema dredbi **točke 45. HSFI 15-Prihodi**, prihod ili rashod od prestanka priznavanja dugotrajne imovine namijenjene prodaji priznaje se u trenutku otuđenja i klasificira se kao ostali prihod ili ostali rashod na neto osnovi.

Primjer 11: Prodaja dugotrajne biološke imovine - odluka o prodaji i prodaja u istoj godini

- 1) Donesena je odluka 5. siječnja 2018. da se proda vinograd čije su vrijednosti sljedeće:
 - nabavna vrijednost 200.000,00 kn,
 - ispravak vrijednosti 60.000,00 kn;
- 2) Izlazni račun kupcu 15. siječnja 2018. za prodaju vinograda:
 - ukupan iznos 187.500,00 kn,
 - PDV 25% - 37.500,00 kn,
 - razduženje nabavne vrijednosti 200.000,00 kn,
 - razduženje ispravka vrijednosti 60.000,00 kn,
 - pozitivna razlika -prihod - 10.000,00 kn.

