

Računovodstvene politike na području dugotrajne imovine i njihov utjecaj na financijske izvještaje

Radoević, Marijana

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:003538>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-28**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet – Zagreb
Preddiplomski stručni studij – Računovodstvo i financije

**RAČUNOVODSTVENE POLITIKE NA PODRUČJU DUGOTRAJNE
IMOVINE I NJIHOV UTJECAJ NA FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE**

Završni rad

MARIJANA RADOEVIĆ

Broj indeksa: 0067560914

Kolegij: Računovodstveno izvješćivanje

Mentor: Doc. dr. sc. Nikolina Dečman

Zagreb, prosinac 2019.

MARIJANA RADOVIC
Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je ZAVRŠNI RAD
(vrsta rada)
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 rada, 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.

Student/ica:

U Zagrebu, 16.12.2019.

Marijana Radović
(potpis)

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Predmet i cilj rada.....	1
1.2. Sadržaj i struktura rada	1
2. POJMOVNO ODREĐENJE DUGOTRAJNE IMOVINE	2
2.1. Pojam i vrste dugotrajne imovine	2
2.2. Kriterij priznavanja i metode vrednovanja dugotrajne imovine	3
2.3. Zastupljenost dugotrajne imovine u financijskim izvještajima proizvodne industrije	9
3. POJAM I UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE PODUZEĆA.....	11
3.1. Računovodstvena načela, standardi i zakoni kao ishodište računovodstvenih politika	11
3.2. Pojmovno određenje računovodstvenih politika	16
3.3. Pregled najznačajnijih računovodstvenih politika	18
3.4. Utjecaj računovodstvenih politika na financijski položaj uspješnosti poslovanja	18
4. PRIMJENA RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA NA PODRUČJU DUGOTRAJNE IMOVINE NA PRIMJERU PROIZVODNOG PODUZEĆA	35
4.1. Organizacijska struktura i razvoj odabranog poduzeća.....	35
4.2. Pregled računovodstvenih politika na području dugotrajne imovine	36
4.3. Analiza odabranih računovodstvenih politika na bilancu i račun dobiti i gubitka	36
5. ZAKLJUČAK	50
POPIS LITERATURE.....	51
POPIS TABLICA.....	52
POPIS GRAFIKONA.....	54

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Financijski izvještaji sadrže važne informacija o stanju poduzeća za odabrano promatrano razdoblje. Vrlo je važno da podaci sadržani u financijskim izvještajima budu istiniti i realni kako ne bi došlo do manipulacije podacima. Osobitu važnost prilikom sastavljanja financijskih izvještaja imaju usvojene računovodstvene politike. Predmet ovog završnog rada su računovodstvene politike dugotrajne imovine i njihov utjecaj na financijske rezultate. Cilj ovog rada je definirati pojam računovodstvenih politika i dugotrajne imovine, navesti oblike dugotrajne imovine te kroz praktični primjer prikazati utjecaj računovodstvenih politika na financijski rezultat.

1.2. Sadržaj i struktura rada

Rad je strukturiran u pet temeljnih poglavlja. U prvom dijelu navedeni su predmet i cilj rada te struktura rada. Nakon Uvoda počinje razrada teme.

U drugom dijelu definiran je pojam i vrste dugotrajne imovine te je opisan kriterij priznavanja i metode vrednovanja dugotrajne imovine.

U trećem dijelu definiraju se računovodstvena načela, standardi i zakoni kao ishodište računovodstvenih politika. Također, upoznaje se sa pojmom računovodstvenih politika te slijedi pregled najznačajnijih računovodstvenih politika.

U četvrtom dijelu kroz praktični primjer analizira se utjecaj računovodstvenih politika na području dugotrajne imovine i njihov utjecaj na financijski rezultat.

U posljednjem petom dijelu, odnosno zaključku prezentiraju se definicije i najvažniji rezultati dobiveni u radu.

2. POJMOVNO ODREĐENJE DUGOTRAJNE IMOVINE

2.1. Pojam i vrste dugotrajne imovine

Osnovna podjela dugotrajne imovine prema kriteriju pojavnog oblika, funkcija koje ima u poslovnom procesu i prema likvidnosti je u dvije skupine:

1. dugotrajna imovina i
2. kratkotrajna imovina

Dugotrajna imovina je onaj oblik imovine koja ima stalnost pojavnog oblika i koja nije namijenjena prodaji već korištenjem u poslovnom procesu. Od dugotrajne imovine očekuje se da će se realizirati u novac u vremenskom razdoblju dužem od godine dana te da se neće potrošiti u jednom proizvodnom ciklusu. „Dugotrajna imovina svoju vrijednost postupno prenosi na učinke u čijoj proizvodnji, prometu ili stvaranju sudjeluje.“¹ tijekom poslovnog procesa dolazi do trošenja dugotrajne imovine. Trošenje dugotrajne imovine izražava se kroz obračun amortizacije. „Pojmom amortizacije definira se postupno trošenje dugotrajne imovine, pri čemu se utrošena vrijednost pojavljuje kao sastavni dio vrijednosti proizvedenih proizvoda ili pruženih usluga. To se postiže uračunavanjem utrošenog dijela dugotrajne imovine kao troška amortizacije u troškove proizvodnje proizvoda ili troškove pružene usluge.“²

Dugotrajna imovina dijeli se na nematerijalnu imovinu, materijalnu imovinu, financijsku imovinu i dugoročna potraživanja. „Razlikuje se dugotrajna imovina nabavljena s namjerom da se upotrijebi u proizvodnji, opskrbi dobrima i uslugama ili za administrativne svrhe i prodaju u redovnom tijeku poslovanja od dugotrajne imovine nabavljene s namjerom da se drži za svrhu zarada od prihoda od najma ili zbog očekivanog rasta vrijednosti imovine ili za prodaju zbog prestanaka poslovanja.“³

¹ Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 29.

² Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 30.

³ Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 30.

„Ulaganja u nekretnine su ulaganja koje vlasnik ili najmoprimac u financijskom najmu drži sa svrhom ostvarivanja prihoda od najma ili radi očekivanog porasta vrijednosti imovine ili iz oba razloga.“⁴

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji je imovina čija se vrijednost namjerava nadoknaditi putem prodaje, a ne korištenjem u redovnom poslovnom procesu. „Takva dugotrajna imovina namijenjena prodaji, pri čemu je prodaja izvjesna, klasificira se u kratkotrajnu imovinu polazeći od pretpostavke da je unovčiva u razdoblju do godine dana.“⁵

2.2. Kriterij priznavanja i metode vrednovanja dugotrajne imovine

Za evidentiranje dugotrajne imovine koja je nabavljena s namjerom da se upotrijebi potrebni su poslovni procesi nabave imovine, upotreba ili trošenje imovine i otuđenja imovine.

Dugotrajna nematerijalna imovina je imovina u neopipljivom odnosno nedodirljivom obliku. Nematerijalna imovina predstavlja svu imovinu poslovnog subjekta koja nema fizičkih obilježja, a koja se može posebno identificirati. Najčešći primjeri dugotrajne nematerijalne imovine jesu: izdaci za razvoj, koncesije, patentni, zaštitni znaci, franšize, licencije, računalni programi, goodwill, predujmovi za nabavu nematerijalne imovine, nematerijalna imovina u pripremi i slično.

Koncesija je ugovor kojim jedna strana, odnosno davatelj koncesije, daje drugoj strani, stjecatelju koncesije prava na korištenje javnog dobra, obavljanje javnih radova ili pružanje javnih usluga.

„Zakon o koncesijama razlikuje sljedeće vrste koncesija:

- a) koncesiju za gospodarsko korištenje općeg ili drugog dobra
- b) koncesiju za radove
- c) koncesiju za usluge.“⁶

⁴ Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 32.

⁵ Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 33.

⁶ Zakon o koncesijama, dostupno na <https://www.zakon.hr/z/157/Zakon-o-koncesijama>, članak 3.

Patent je pravo na korištenje vlastitog izuma koji stječe sam izumitelj nakon što registrira patent kod nadležne državne institucije. Registracijom se patent štiti od neovlaštenog korištenja. Vlasnik patenta ima pravo koristiti patent, proizvoditi patent, ponuditi ili prodati patent.

Zaštitni znak predstavlja simbol, riječ, slovo, sliku ili slično po kojem je poslovni subjekt prepoznatljiv i koji ga razlikuje od drugih poslovnih subjekta.

Franšiza je pravo koje se stječe kada jedan poslovni subjekt plaća drugom poslovnom subjektu naknadu za određeno poslovanje za točno određeno vrijeme, svrhu i područje. Davatelj franšize ugovorom o franšizi ustupa svoje trgovačko ime i način poslovanja korisniku franšize koji zauzvrat plaća naknadu davatelju franšize.

Licenca je pravo korištenja predmeta ugovora licence tijekom određenog vremena. „Ugovorom o licenci obvezuje se davatelj licence ustupiti stjecatelju licence, u cjelini ili djelomično, pravo iskorištavanja izuma, znanja i iskustva, žiga, uzorka ili modela, a stjecatelj licence obvezuje se platiti mu za to određenu naknadu.“⁷

Računalni programi dijele se na aplikativne i operativne sustave. Operativni sustavi podržavaju rad hardwarea i omogućavaju osnovno funkcioniranje računala i aplikacijskog softwarea. Aplikativni softwarei su poslovna rješenja te oni nisu sastavni dio hardwarea i svrstavaju se u dugotrajnu nematerijalnu imovinu. Softveri koji su sastavni dio hardwarea svrstavaju se u materijalnu imovinu.

Goodwill predstavlja dobar glas, ugled koji je poslovni subjekt stekao na tržištu. Goodwill se ne može prodavati niti kupovati, on se razvija kroz poslovanje. Goodwill se može stjeći kroz dva načina, a to jesu interno stečeni goodwill i eksterno stečeni goodwill. „Interno stečeni goodwill ne iskazuje se kao stavka dugotrajne nematerijalne imovine jer ne udovoljava kriterijima za priznavanje imovine. Eksterno stečeni goodwill iskazuje se kao stavka dugotrajne nematerijalne imovine ako je nastao iz postupka stjecanja drugog poslovnog subjekta pri prodaji subjekta kao cjeline.“⁸

⁷ Zakon o obveznim odnosima, dostupno na <https://www.zakon.hr/z/75/Zakon-o-obveznim-odnosima>, članak 699.

⁸ Prema Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutitsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 44.

Dugotrajna nematerijalna imovina ima dva oblika stjecanja. Može se steći eksternim stjecanjem odnosno nabavom na tržištu ili se može steći internim razvojem. Imovina koja je stečena eksterno vrijednost dugotrajne materijalne imovine priznaje se po trošku nabave. „Trošak nabave pri kupnji sastoji se od kupovne cijene umanjene za sve odobrene popuste i uvećane za carine, nepovratne poreze i sve troškove koji su nastali u procesu nabave, a koji su bili nužni da se imovina osposobi za namjeravanu upotrebu.“⁹ Trošak nabave kod internog stjecanja obuhvaća sve troškove koji su nastali prilikom stvaranja imovine.

Prilikom korištenja dugotrajne nematerijalne imovine njezina vrijednost se smanjuje te je potrebno naknadno mjerenje imovine. Kod naknadnog mjerenja imovine, poduzetniku se stavlja na raspolaganje odabir da li će primijeniti model troška kod kojeg se nematerijalna imovina nakon početnog priznavanja mjeri po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti ili model revalorizacije kod kojeg se nematerijalna imovina nakon početnog priznavanja mjeri u revaloriziranom iznosu i iskazuje se po njezinoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjenom za naknadno akumuliranu amortizaciju i za naknadno akumulirane gubitke od umanjena vrijednosti. Revalorizacija bi se trebala obavljati redovito.

Dugotrajna materijalna imovina je imovina koja ma fizičko obilježje. Ona je opipljiva, vidljiva i dodirljiva imovina te će takav pojavni oblik zadržati duže od godine dana ili neće biti utrošena u jednom proizvodnom ciklusu.

„Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- a) koja je namijenjena za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe
- b) očekuje se koristiti duže od jednog razdoblja
- c) je ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva.“¹⁰

Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća različite oblike imovine kao što su: zemljišta i građevinski objekti, postrojenja i oprema, alati, pogonski i uredski inventar, transportna

⁹ Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.

¹⁰ HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina, točka 6.3.

sredstva, predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu i slično. Također, u dugotrajnu materijalnu imovinu spada i biološka imovina. Ona podrazumijeva žive biljke i životinje koje imaju sposobnost rasta, propadanja, proizvodnju i razmnožavanje koji uzrokuju kvantitativne i kvalitativne promjene biološke imovine.

Prilikom evidentiranja dugotrajne materijalne imovine važni su kriteriji priznavanja i mjerenja imovine. „Kriteriji za priznavanje imovine jesu:

- a) vjerojatnost da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritjecati u poslovni subjekt
- b) da se trošak imovine može pouzdano izmjeriti.“¹¹

Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave. Trošak nabave uključuje kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, uključuje sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenja 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.

Stavljanjem dugotrajne materijalne imovine u proizvodni proces započinje njezino korištenje i trošenje koje treba računovodstveno pratiti. Naknadno mjerenje imovine odrazit će smanjenje vrijednosti imovine prilikom korištenja imovine.

Kao i kod dugotrajne nematerijalne imovine, kod naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine može se primijeniti:

- a) model troška ili
- b) model revalorizacije.

Model troška obuhvaća amortizaciju. „Pojmom amortizacije označava se postupno trošenje dugotrajne (materijalne i nematerijalne) imovine pri čemu se utrošena vrijednost pojavljuje kao sastavni dio vrijednosti proizvedenog proizvoda ili pruženih usluga.“¹² Dugotrajna

¹¹ HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina, točka 6.18.

¹² Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutlisky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.63

materijalna imovina je stalni oblik imovne kod koje je potrebno sačuvati njenu vrijednost kako bi se osigurao kontinuitet poslovanja.

Model revalorizacije pretpostavlja kontinuirano vrednovanje dugotrajne materijalne imovine, tj. utvrđivanje revalorizirane vrijednosti koja odražava fer vrijednost imovine na datum utvrđivanja revaloriziranih vrijednosti (datum balance). Revalorizaciji se pristupa u slučajevima kada je knjigovodstvena vrijednost imovine značajno različita od fer vrijednosti imovine. Za potrebe revalorizacije se treba odrediti prema aktivnom tržištu te se revalorizirana vrijednost značajno ne razlikuje od iznosa koji bi se odredio primjenom fer vrijednosti na datum balance.¹³ Revalorizacija se treba obavljati redovito.

„Financijska imovina odnosno financijski instrument je svaki ugovor temeljem kojeg nastaje financijska imovina jednog poduzetnika i financijska obveza ili vlasnički instrument drugog poduzetnika.“¹⁴ Financijska imovina obuhvaća dugotrajnu financijsku imovinu čiji je vijek trajanja duži od jedne godine, kao što su dionice, dani zajmovi, depoziti, ulaganja u vrijednosne papire, i kratkotrajnu financijsku imovinu čiji je vijek trajanja kraći od godine dana kao što su kratkoročni vrijednosni papiri poput čekova i mjenica, ulaganja u kratkoročne vrijednosne papire, dani kratkoročni zajmovi.

Poduzetnik priznaje financijsku imovinu u svojoj bilanci u trenutku kada postane jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti instrumenta. Redovna kupnja financijske imovine priznaje se temeljem računovodstva na datum trgovanja ili računovodstva na datum namire. „Datum trgovanja je datum na koji se je poduzetnik obvezao na kupnju ili prodaju određene imovine. Datum namire je datum na koji je imovina isporučena poduzetniku ili na koji je poduzetnik imovinu isporučio.“¹⁵

Prilikom početnog priznavanja potrebno je financijsku imovinu kategorizirati u četiri kategorije:

- a) financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka
- b) ulaganja koja se drže do dospelosti
- c) zajmovi i potraživanja

¹³ Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.63

¹⁴ HSFI Financijska imovina, točka 9.3.

¹⁵ HSFI Financijska imovina, točka 9.17.

d) financijska imovina raspoloživa za prodaju.

Financijska imovina početno se mjeri po trošku stjecanja što odgovara fer vrijednosti u trenutku nabave uvećano za transakcijske troškove za sve kategorije imovine osim za financijsku imovinu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Transakcijski troškovi terete rashode razdoblja. Transakcijski troškovi uključuju samo one troškove koji se mogu izravno pripisati kupnji ili prodaji financijske imovine (na primjer bankarske usluge, provizije brokera i slično).

Kod financijske imovine naknadno mjerenje moguće je po:

- a) amortiziranom trošku
- b) fer vrijednost.

Dugotrajna potraživanja nastaju na temelju ugovornih odnosa i podrazumijevaju da poslovni subjekt ima pravo potraživati od dužnika plaćanje duga ili drugu činidbu. Potraživanja s obzirom na rok dospelja mogu biti kratkotrajna (naplata potraživanja očekuje se u razdoblju kraćem od godine dana) i dugotrajna (naplata potraživanja očekuje se u razdoblju duže od godine dana).

Poduzetnik će potraživanja priznati kao imovinu kada ona udovolji definiciji imovine. U svojoj bilanci poduzetnik će priznati potraživanja kada on postane jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti.

Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti. Ako se naplata potraživanja odgađa za dulje vremensko razdoblje (dulje od 1 godine), a nisu ugovorene kamate, ili su ugovorene po stopi koja je niža od tržišne, potraživanje će se priznati u iznosu koji predstavlja sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova diskontiranih primjenom tržišne kamatne stope. Najmodavci trebaju priznati imovinu koju drže pod financijskim najmom u svojoj bilanci i prezentirati je kao potraživanje u iznosu koji je jednak neto ulaganju u najam. Potraživanja za državnu potporu za nadoknadu rashoda ili gubitaka koji su već nastali, ili u svrhu pružanja trenutne financijske podrške poduzetniku bez budućih povezanih troškova, treba priznati kao prihod razdoblja u kojem je potraživanje nastalo.

2.3. Zastupljenost dugotrajne imovine u financijskim izvještajima proizvodne industrije

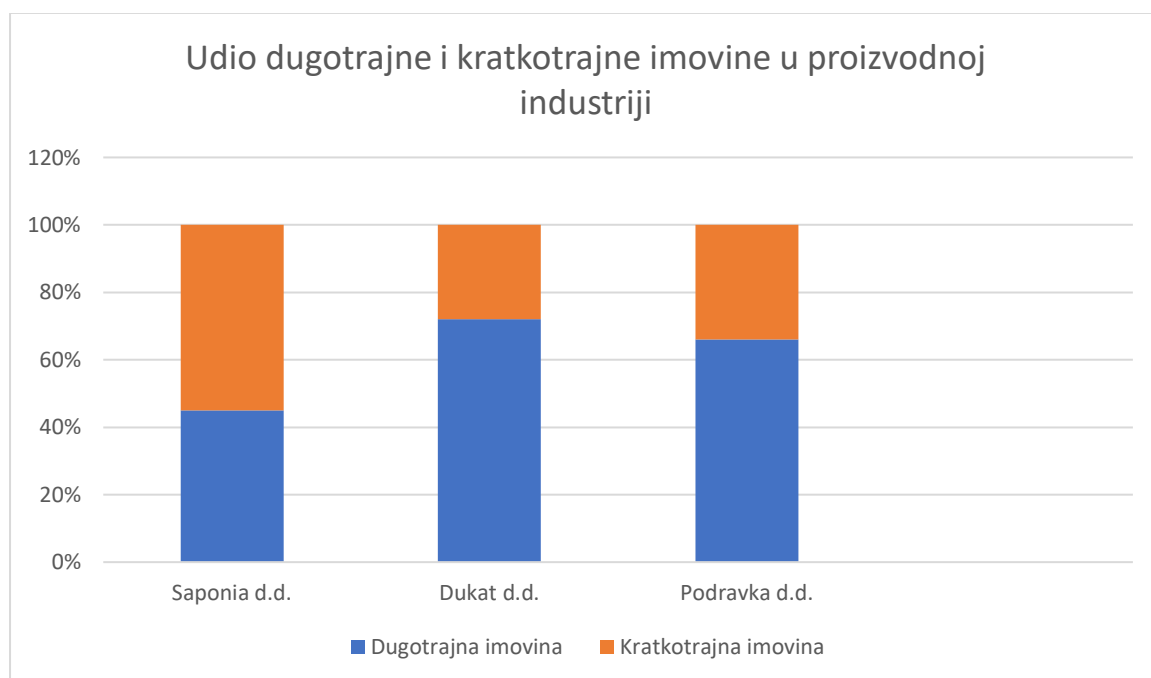
Zastupljenost dugotrajne imovine u financijskim izvještajima proizvodne industrije prikazati će se kroz sljedeći primjer gdje će se usporediti dugotrajna imovina triju proizvodnih poduzeća.

Tablica 1. Prikaz dugotrajne imovine odabranih poduzeća u 2018. godini u tisućama kuna.

DUGOTRAJNA IMOVINA	Saponia d.d.	Dukat d.d.	Podravka d.d.
Nematerijalna imovina	108	3.922	83.551
Nekretnine, postrojenja i oprema	74.747	299.800	821.940
Ulaganja u nekretnine	8.422	61	121.866
Ulaganja u ovisna društva	179.859	848.618	939.68
Odgođena porezna imovina	6.129	3.345	29.673
UKUPNA DUGOTRAJNA IMOVINA	306.613	1.229.477	2.001.729
KRATKOTRAJNA IMOVINA	376.119	483.350	99.319
UKUPNA IMOVINA	682.732	1.712.827	2.994.048

Izvor: obrada autora prema godišnjim financijskim izvještajima Saponia d.d., Dukat d.d. i Podravka d.d. za razdoblje 2017. – 2018.

Graf 1. Udio dugotrajne i kratkotrajne imovine u proizvodnoj industriji



Izvor: obrada autora

Prema dobivenim podacima može se zaključiti kako dugotrajna imovina većinski prevladava u proizvodnoj industriji. U primjeru Saponije d.d. dugotrajna imovina čini 45 posto od ukupne imovine dok kratkotrajna imovina čini 55 posto od ukupne imovine. U primjeru Dukata d.d. dugotrajna imovina čini 72 posto od ukupne imovine dok kratkotrajna imovina čini 28 posto od ukupne imovine. U primjeru Podravke d.d. dugotrajna imovina čini 66 posto od ukupne imovine dok kratkotrajna imovina čini 34 posto od ukupne imovine.

Može se zaključiti kako je dugotrajna imovina važan čimbenik za obavljanje proizvodne djelatnosti. U dugotrajnoj imovini najviše su zastupljene nekretnine, postrojenja i oprema koji su neophodni za obavljanje djelatnosti. Ulaganja u ovisna društva u prikazana sva tri primjera su, također, značajniji jer se ulaganjem ostvaruju prihodi.

3. POJAM I UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE PODUZEĆA

3.1. Računovodstvena načela, standardi i zakoni kao ishodište računovodstvenih politika

Kako bi se zadovoljila kvaliteta financijskog izvještavanja posebnu pažnju treba posvetiti računovodstvenim načelima. Računovodstvena načela predstavljaju skup pravila koja se koriste prilikom sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

„Sustav općeprihvaćenih računovodstvenih načela sastoji se od:

- općeprihvaćenih koncepata
- općeprihvaćenih načela
- općeprihvaćenih postupaka.“¹⁶

Općeprihvaćeni koncepti jesu pretpostavke koje služe kao osnova za interpretiranje financijskih izvještaja. „Općeprihvaćeni koncepti jesu:

- koncept poslovnog subjekta
- koncept stvarnog kontinuiteta ili vremenske neograničenosti poslovanja
- koncept stabilne valute
- koncept obračunskog razdoblja.“¹⁷

Koncept poslovnog subjekta podrazumijeva neovisnost poduzeća o drugim poduzećima, vlasniku ili više vlasnika. Prema ovom konceptu prilikom izvještavanja financijskih izvještaja treba uključiti samo one transakcije koje su vezane uz poduzeće i njegovo poslovanje. Prilikom izvještavanja treba odvojiti osobne transakcije vlasnika i njegove osobne imovine.

¹⁶ Prema Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007), Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 133.

¹⁷ Prema Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007), Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 134.

Koncept stvarnog kontinuiteta ili vremenske neograničenosti poslovanja govori da će se poslovanje nastaviti u budućnosti bez smanjenja opsega poslovanja čak i uz pretpostavku ako će se poslovati s gubitkom da postoji vjerojatnost ostvarivanja dobiti u budućnosti.

Koncept obračunskog razdoblja podrazumijeva financijsko izvještavanje u određenim vremenskim intervalima. Prema odabiru to može biti jedna godina, kvartal, mjesec i slično.

Koncept stabilne valute govori da se kupovna snaga novčane jedinice tijekom vremena ne mijenja. Međutim, kada nastupi inflacija ili deflacija vrijednosti novčanih jedinica tijekom tog razdoblja nisu jednake što može utjecati na krivu sliku u financijskim izvještajima. Ako dođe do takve situacije potrebno je izvršiti korekciju izvještajnih pozicija.

Općeprihvaćeni postupci jesu primjena različitih metoda prilikom obrade podataka radi dobivanja računovodstvenih informacija.

Određena načela posebno su važna te su dobila status općeprihvaćenih računovodstvenih načela.

To su sljedeća načela:

- načelo nabavne vrijednosti
- načelo objektivnosti
- načelo nastanka događaja
- načelo sučeljavanja prihoda i rashoda
- načelo materijalnosti
- načelo dosljednosti
- načelo opreznosti
- načelo potpunosti.

Načelo nabavne vrijednosti zahtijeva da se poslovni događaji evidentiraju po nabavnoj vrijednosti, to jest trošku nabave. Osnovica za utvrđivanje nabavne vrijednosti odnosi se na stvarni novčani izdatak koji je nastao ili će nastati zbog plaćanja pri nabavi konkretne imovine.

Prednost načela nabavne vrijednosti je lako utvrđivanje vrijednosti jer postoji vjerodostojna knjigovodstvena dokumentacija. Nasuprot tome, glavni nedostatak ovog načela je što protekom vremena nabavna vrijednost više ne pokazuje realnu vrijednost.

Načelo objektivnosti zahtijeva da financijski izvještaji budu objektivno prikazani u skladu s poslovnim događajima. Postojanje dokumentirane knjigovodstvene evidencije objektivnosti računovodstvenih informacija.

Načelo nastanka događaja zahtijeva da se prihodi i rashodi priznaju onda kada su nastali, a ne kada je novac primljen ili isplaćen. Prihodi i rashodi unose se u financijske izvještaje u razdoblju u kome su stvarno nastali bez obzira da li je potraživanje koje je nastalo na temelju toga naplaćeno.

Načelo sučeljavanja prihoda i rashoda odnosi se na utvrđivanje rezultata poslovanja. Razlika prihoda i rashoda predstavlja rezultat poslovanja odnosno dobit ili gubitak. Prilikom utvrđivanja važno je da se uspoređuju samo oni prihodi i rashodi koji se odnose na isto obračunsko razdoblje.

Načelo materijalnosti zahtijeva da u financijskim izvještajima budu sadržane sve značajne informacije. U ovom načelu moraju se pridržavati sva pravila koja imaju važnu ulogu u stvaranju realne slike o poslovanju. Dopušta se odstupanje od onih pravila čija bi primjena stvorila probleme u financijskom izvještavanju.

Načelo potpunosti zahtijeva da financijski izvještaji moraju sadržavati sve relevantne informacije koje su potrebne za ocjenu poslovanja poduzeća. To podrazumijeva da niti jedna važna informacija ne smije biti izostavljena.

Načelo dosljednosti zahtijeva dosljednu primjenu usvojenih računovodstvenih politika za potrebe sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja, odnosno poslovni događaji moraju se u svakom razdoblju evidentirati prema unaprijed utvrđenim pravilima.

Načelo opreznosti proizlazi iz neizvjesnosti o poslovanju u budućnosti te govori da se prihodi priznaju kada su stvarno nastali, kad su sigurni, a rashode i onda kad su mogući.

Računovodstveni standardi predstavljaju detaljniju razradu računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvata, računovodstvenog procesiranja i prezentiranja informacija, odnosno računovodstvena načela čine temelj za utvrđivanje standarda.

Postoje dvije vrste računovodstvenih standarda:

- a) Nacionalni računovodstveni standardi
- b) Međunarodni računovodstveni standardi.

Neke države s razvijenom tržišnom ekonomijom razvile su svoje nacionalne standarde koji predstavljaju odraz specifičnosti ekonomskih prilika te zemlje. Zbog različitih potreba za praćenje ekonomskih tokova na nacionalnoj razini javljaju se razlike u broju i sadržaju računovodstvenih standarda pojedinih zemlja. U smislu ojačavanja računovodstvenih standarda 1973. godine doneseni su Međunarodni računovodstveni standardi (MRS), koji su 2004. godine promijenili naziv u Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI). Međunarodni računovodstveni standardi (MSI/MSFI) kompromis su različitih računovodstvenih rješenja. Mogu biti prihvaćeni kao glavna računovodstvena regulativa u nekoj zemlji ili mogu biti osnova za donošenje vlastitih nacionalnih standarda. Zbog složenosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za male i srednje poduzetnike, 2008. godine doneseni su Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. Ovi nacionalni standardi primarno su namijenjeni malim i srednjim poduzetnicima, dok veliki poduzetnici i dalje trebaju primjenjivati Međunarodne standarde financijskog izvještavanja. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja temeljeni su na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Direktivama Europske unije.

„Danas u Republici Hrvatskoj postoji dualni sustav standarda:“¹⁸

VRSTA STANDARDA	OBVEZNICI PRIMJENE
Međunarodni standardi financijskog izvještavanja	Veliki poduzetnici Poduzetnici koji se listaju na burzi
Hrvatski standardi financijskog izvještavanja	Ostali (mikro, mala i srednja poduzeća)

Izvor : Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 145.

U Republici Hrvatskoj poslovanje poduzeća uređeno je brojnim zakonskim propisima. Računovodstveni sustav Republike Hrvatske ovisi o uredbama, direktivama i smjernicama koje donosi zakonodavstvo Europske unije. Direktive su odgovarajuće smjernice koje obveznici nisu dužni izravno primjenjivati, ali se zahtijeva da nacionalni okvir financijskog izvještavanja bude usklađen s njima. „Za potrebe financijskog izvještavanja posebno je važna Direktiva 2013/34/EU kao i različita mišljenja i priopćenja koja odražavaju službena stajališta tijela Europske unije.“¹⁹

U financijskom izvještavanju važnu ulogu ima Zakon o računovodstvu. Zakonom o računovodstvu rješava se problematika financijskog izvještavanja te daje odgovor na brojna računovodstvena pitanja. Također, poduzetnici za vođenje poslovanja moraju uz zakonske propise uvažavati i druge propise od kojih važnu ulogu imaju porezni propisi.

Prilikom donošenja poslovnih odluka veliki značaj imaju porezni propisi. Porezni propisi moraju biti uvaženi prilikom donošenja odluka, ali ne bi smjeli biti jedini kriterij odlučivanja. Porezni nadzor predstavlja značajan segment kojeg uvažavaju svi poduzetnici. „Temeljna

¹⁸ Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 145.

¹⁹ Računovodstvo I, Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ (SL L 182, 29.6.2013.)

regulativa koja najznačajnije utječe na organizaciju računovodstva profitno orijentiranih subjekata u Republici Hrvatskoj prikazana je u slijedećoj tablici:²⁰

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- Zakon o računovodstvu- Računovodstveni standardi- Hrvatski standardi financijskog izvještavanja- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja- Porezni propisi- Zakon o porezu na dobit itd. |
|--|

Izvor: Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 148.

3.2. Pojmovno određenje računovodstvenih politika

Poslovanje u suvremenim tržišnim uvjetima sve više naglašava značaj upravljanja. Za upravljanje su potrebne adekvatne informacijske podloge koje značajnim dijelom nastaju u računovodstvu i zapisane su u financijskim izvještajima. „Financijski izvještaji finalni su proizvod računovodstvenog procesa u koji su ugrađene odabrane računovodstvene politike.”²¹ Kakve će se računovodstvene politike primjenjivati ovisi o višim ciljevima određenih poslovnom politikom poduzeća. Za razumijevanje značaja i uloga računovodstvenih politika potrebno je detaljnije objasniti pojam i osnovna obilježja računovodstvenih politika.

Sintagma računovodstvenih politika sastoji se od dviju riječi, a to su računovodstvo i politika. Računovodstvo je sastavni dio informacijskog sustava koji osigurava kvantitativne informacije za potrebe odlučivanja i upravljanja poduzećem. Riječ politika dolazi od starogrčke riječi

²⁰ Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 148.

²¹ Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007) Osnove računovodstva, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 130.

„polis“ što znači grad, država, te označava upravljanje gradom, odnosno državom. Danas politika, također, označava metode i postupke koji služe za provedbu određenih aktivnosti.

Sam pojam računovodstvenih politika (accounting policies) pojavio se u SAD-u pedesetih godina. Strukovne organizacije koje djeluju na tom području pridonose razvoju i promociji računovodstvene profesije, a jedna od njih je i Odbor za računovodstvene standarde (FASB – Financial Accounting Standards Board) te Odbor za računovodstvena načela (APB – Accounting Principles Board), prema kojem računovodstvene politike „predstavljaju specifična načela i metode koje je menadžment izabrao u cilju realnog prikazivanja financijskog položaja, promjena financijskog položaja i rezultata poslovanja i koja su u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.“²²

„Računovodstvene politike predstavljaju posebna načela, osnove, sporazume, pravila i prakse koje primjenjuje subjekt pri izradi i prezentiranju financijskih izvještaja. Računovodstvene politike trebaju odražavati učinke poslovnih događaja i drugih transakcija na njegove financijske izvještaje kroz.“²³

- a) priznavanje
- b) određivanje osnovne mjerenja
- c) objavljivanje imovine, obveza, dobitaka, gubitaka i promjene kapitala

Računovodstvene politike označavaju načela u primjeni osnove mjerenja imovine i obveza te će izbor pojedinih računovodstvenih politika utjecati na iskazane vrijednosti prezentirane imovine i izvora imovine i prikazanih vrijednosti prihoda i rashoda u računu dobiti i gubitka. Računovodstvene politike predstavljaju materijalne čimbenike kvalitete te kroz materijalan sadržaj, računovodstvenim politikama se može utjecati na rezultata poslovanja i financijski položaj. Primjenom računovodstvenih politika nastoji se realnije prikazati financijski položaj uspješnosti poslovanja poduzeća kroz istinitost prikazivanja ekonomskih događaja koji su prethodili sastavljanju financijskih izvještaja.

Članovi uprave, tj. menadžment poduzeća odgovoran je za odabir i primjenu računovodstvenih politika u poslovanju poduzeća. Računovodstvene politike trebaju se

²² Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007) Osnove računovodstva, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 130.

²³ Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 148.

primjenjivati kako korisnike financijskih izvještaja koji na temelju njih donose odluke ne bi doveli u zabludu zbog pogrešnog prikazivanja ili namjernog izostanka određenih informacija. Podlogu za izbor računovodstvenih politika predstavljaju nadležni standardi financijskog izvještavanja, a oni jesu već navedeni Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, zakonski propisi i porezni propisi.

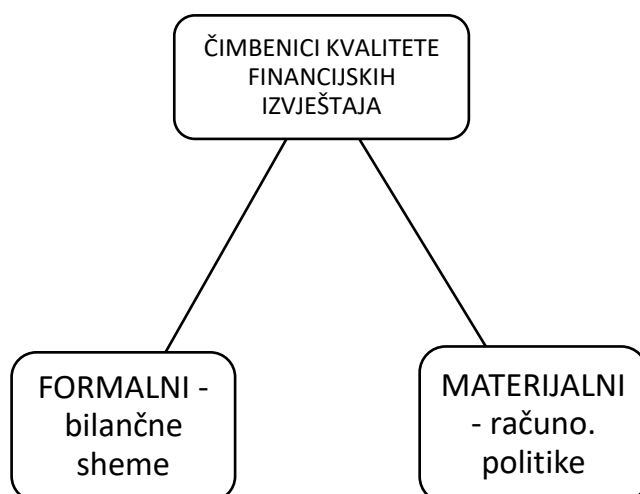
3.3. Pregled najznačajnijih računovodstvenih politika

Financijski izvještaji nositelji su informacija te je kvaliteta financijskih izvještaja određena kvalitetom informacija koje su sadržane u njima. Financijski izvještaji konačni su proizvod računovodstvenog procesiranja podataka i u njima su ugrađene različite metode i postupci koji imaju utjecaj na iskazivanje vrijednosti pozicija financijskih izvještaja. Kroz praksu su se utvrdila najznačajnija područja za koja menadžment treba odabrati odgovarajuće računovodstvene politike i pratiti njihovu provedbu. Najznačajnije računovodstvene politike jesu na području dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, zaliha, potraživanja, dugoročnih rezerviranja te priznavanja prihoda te će se njihov utjecaj detaljnije objasniti u slijedećem poglavlju.

3.4. Utjecaj računovodstvenih politika na financijski položaj uspješnosti poslovanja

Izborom odabranih računovodstvenih politika može se utjecati na vrijednost pozicija u financijskim izvještajima, na njihovu kvalitetu i uspješnost poslovanja. Financijski izvještaji su nositelji informacija i važno je osigurati kvalitetu informacija jer kvaliteta informacija ovisi o kvaliteti financijskih izvještaja. Kvaliteta financijskih izvještaja često se samo gleda kroz formalno stajalište pa se govori o prednostima i nedostacima bilančnih shema. Kvalitetu financijskih izvještaja potrebno je razmatrati i s materijalnog stajališta gdje vrlo važnu ulogu imaju računovodstvene politike.

„Prikaz čimbenika kvalitete financijskih izvještaja“²⁴



Izvor: Prema Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007), Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 133.

Formalni sadržaj financijskih izvještaja vezan je uz formu financijskih izvještaja. Forma financijskih izvještaja proizlazi iz predloženih ili propisanih bilančnih shema. „Materijalni sadržaj određuje vrijednost pozicija prethodno određenih bilančnim shemama i primarno je vezan uz pojam procjene i računovodstvene politike. Prema navedenom moguće je potvrditi tezu da računovodstvene politike čine temeljnu komponentu kvalitete financijskih izvještaja.“²⁵

Bilanca i račun dobiti i gubitka predstavljaju temeljne financijske izvještaje na temelju kojih se ocjenjuje financijski položaj i uspješnost poslovanja poduzeća. S obzirom da su područja primjene računovodstvenih politika različita mogu imati znatan utjecaj na iskazivanje pozicija u financijskim izvještajima. Koliki će ti utjecaji biti ovisi o sljedećim čimbenicima:

- „udjela određene pozicije u ukupnoj strukturi imovine, obveza, prihoda ili rashoda
- osnovnih obilježja izabrane metode

²⁴ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017) Analiza financijskih izvještaja – načela – postupci – slučajevi, treće izmijenjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 169.

²⁵ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017) Analiza financijskih izvještaja – načela – postupci – slučajevi, treće izmijenjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 169.

- promatranog (obuhvaćenog) razdoblja itd.“²⁶

Potrebno je analizirati prihode i rashode jer prikazuju promjene na imovini i obvezama. Prihodi će utjecati na povećanje kapitala dok će rashodi dovesti do smanjenja kapitala. Prihodi i rashodi povezani su s imovinom poduzeća iz čega proizlazi da „kriterij procjene pozicija bilance vrijede i kao kriteriji procjene prihoda i rashoda.“²⁷ Za analizu uspješnosti poslovanja potrebno je uzeti u obzir načela po kojima se prihodi i rashodi priznaju. Tako prema načelu nastanka događaja prihodi i rashodi priznaju se onda kada su nastali bez obzira na to je li novac primljen ili isplaćen. Načelo opreznosti vrlo je važno jer govori da prihode treba priznati kada su sigurni, a rashode i kada su mogući. Vrlo važnu ulogu ima i načelo sučeljavanja prihoda i rashoda koji utvrđuje rezultat poslovanja te prema tom načelu prihodima se trebaju suprotstaviti odgovarajući rashodi.

„Na područje procjene bilančnih pozicija posebno se odnose sljedeća načela:

- načelo nabavne vrijednosti (troška nabave)
- načelo opreznosti
- načelo dosljednosti.“²⁸

Načelom nabavne vrijednosti utvrđuju se vrijednosti pozicija bilance. Prema načelu nabavne vrijednosti vrednovanje imovinskih pozicija treba se temeljiti na trošku nabave. Trošak nabave čine svi troškovi koji su nastali tijekom stjecanja određenog oblika imovine. Osnovica za utvrđivanje troška nabave predstavlja novčani izdatak. Primjenom troška nabave imovina se u financijskim izvještajima, odnosno u bilanci iskazuje prema nabavnoj vrijednosti, a ne prema tržišnoj vrijednosti.

Načelo opreznosti zahtjeva da se dobitci ne precjenjuju, a gubici ne podcjenjuju. Prema načelu opreznosti imovina se treba procjenjivati prema trošku nabave ili po neto prodajnoj vrijednosti ovisno koja je vrijednost niža. „Načelo opreznosti ne podrazumijeva niti ne

²⁶ Prema Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007), Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 146.

²⁷ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017) Analiza financijskih izvještaja – načela – postupci – slučajevi, treće izmijenjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika 166.

²⁸ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017) Analiza financijskih izvještaja – načela – postupci – slučajevi, treće izmijenjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika str. 164.

opravdava namjerno podcjenjivanje imovine i prihoda odnosno namjerno precjenjivanje obveza i rashoda.“²⁹

Prema načelu dosljednosti jednom izabrana određena računovodstvena politika mora se dosljedno primjenjivati. Također, treba paziti da se i ostale politika i načela dosljedno primjenjuju jer uvjetuju kvaliteti informacija u financijskim izvještajima.

Kao posljedica zloupotrebe računovodstvenih politika mogu se pojaviti tihe pričuve i skriveni gubici. Tihe pričuve i skriveni gubici pojavljuju se zbog podcjenjivanja i/ili precjenjivanja aktive i/ili pasive odnosno imovine i/ili obveza.

Tablica 2. „Nastajanje tihih pričuva i skrivenih gubitaka“³⁰

	TIHE PRIČUVE	SKRIVENI GUBICI
AKTIVA	podcjenjivanje imovine	precjenjivanje imovine
PASIVA	precjenjivanje obveza	podcjenjivanje obveza

Izvor: Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007), Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 143.

Podcjenjivanjem imovine i precjenjivanjem obveza nastaju tihe pričuve. Nastankom tihih pričuva dobit tekuće godine prikazat će se u umanjenom iznosu od stvarno nastale dobiti tekuće godine, odnosno smanjit će se kapital i upravo zbog toga je važno primjenjivati načelo opreznosti. Precjenjivanjem imovine i podcjenjivanjem obveza nastaju skriveni gubici. Kapital se uvećava, odnosno dobit tekuće godine se iskazuje u većem iznosu od zapravo ostvarene dobiti tekuće godine. Skriveni gubici nastaju kada se ne uvažava načelo opreznosti.

²⁹ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017) Analiza financijskih izvještaja – načela – postupci – slučajevi, treće izmijenjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika str.165.

³⁰ Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007), Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. str. 143.

- **Računovodstvene politike na području dugotrajne materijalne imovine**

Dugotrajna materijalna imovina, kao što je već navedeno predstavlja oblik imovine koja ima fizička obilježja, odnosno opipljiva je. Namijenjena je za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe. Od dugotrajne materijalne imovine očekuje se da će se koristiti duže od jednog razdoblja. Svojim korištenjem u poslovnim procesima, dugotrajna materijalna imovina se troši te podliježe obračunu amortizacije. Standardima je obrađena računovodstvena politika amortizacije dugotrajne materijalne imovine budući da se iznosom amortizacije utječe na iznos rashoda, a time ujedno i na rezultat poslovanja poduzeća.

Metode amortizacije koje se mogu koristiti za raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezina vijeka upotrebe su: linearna metoda, degresivna metoda, progresivna metoda i funkcionalna metoda. Metode amortizacije primjenjuju se dosljedno i potrebno je odabrati metodu amortizacije koja najbolje odražava stvarno trošenje ekonomskih vrijednosti sredstava.

Utjecaj različitih metoda amortizacije na financijski položaj i uspješnost poslovanja poduzeća prikazan je na sljedećim primjerima.

Poduzeće MR nabavlja novi stroj od poduzeća KR. Primljen je račun od dobavljača koji iznosi 80.000 kuna. Primljen je račun prijevoznika DR na iznos od 40.000 kuna. Primljen je račun za montažu stroja od poduzeća BR na iznos od 30.000 kuna.

Utvrdjivanje nabavne vrijednosti stroja: račun dobavljača 80.000 kn + račun prijevoznika 40.000 + račun za montažu stroja 30.000 kn = 150.000 kn.

Procijenjeni vijek trajanja stroja je 5 godina.

Stroj je predan u uporabu 31.12.20xx.

Tablica 3. Linearna metoda obračuna amortizacije

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1.	20	30.000	120.000
2.	20	30.000	90.000
3.	20	30.000	60.000
4.	20	30.000	30.000
5.	20	30.000	0
Ukupno:	100	150.000	-

Izvor: Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Tablica 4. Progresivna metoda amortizacije

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1.	5	7.500	142.500
2.	15	22.500	120.000
3.	20	30.000	90.000
4.	25	37.500	52.500
5.	35	52.500	0
Ukupno:	100	150.000	-

Izvor: Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Tablica 5. Degresivna metoda amortizacije

Godina	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Sadašnja vrijednost
1.	35	52.500	97.500
2.	25	37.500	60.000
3.	20	30.000	30.000
4.	15	22.500	7.500
5.	5	7.500	0
Ukupno:	100	150.000	-

Izvor: Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Na primjeru moguće je analizirati utjecaj amortizacije na dugi i na kratki rok. U primjeni linearne metode amortizacije, stopa amortizacije se izračunava tako da se 100% podijeli s korisnim vijekom trajanja ($100\% / 5 \text{ godina} = 20\% \text{ godišnje}$). Kod primjene progresivne metode stope amortizacije izračunavaju se na način da je u prvoj godini obračuna amortizacije godišnja stopa najniža, što iznosi 5%, a u zadnjoj godini najviša, što iznosi 35% uz uvjet da zbroj stopa po godinama bude jednak 100%. kod primjene degresivne metode obračuna amortizacije, postupak određivanja godišnjih stopa je obrnut od progresivne metode. Kada se analizira iznos amortizacije u prvoj godini obračuna amortizacije, iznos amortizacije iznosi 30.000 kuna primjenom linearnog obračuna amortizacije. Kod primjene progresivne metode iznos amortizacije u prvoj godini iznosi 7.500 kuna, a kod degresivne metode 52.500 kuna. Iznosi amortizacije ovisno o primjeni metode se bitno razlikuju, ne samo u prvoj godini već i u ostalim godinama vijeka trajanja. Također, razlika je prisutna i u sadašnjoj vrijednosti stroja. Sadašnja vrijednost se iskazuje u bilanci na kraju obračunskog razdoblja koji se razlikuje primjenom određene metode amortizacije. Sadašnja vrijednost u prvoj godini primjenom linearne metode iznosi 120.000 kuna, primjenom progresivne metode 142.500 kuna, a primjenom degresivne metode 97.500 kuna. Primjenom određene metode može se neposredno utjecati na iznos amortizacije te na iznos sadašnje vrijednosti. Utjecaj je vidljiv na jedno obračunsko razdoblje. Gledajući razdoblje od pet godina korisnog vijeka trajanja stroja može se uočiti da ukupni iznos amortizacije u tih pet godina iznosi 150.000 kuna te da će na kraju kod sve tri metode obračuna amortizacije biti jednaka nuli. Na kraju vijeka uporabe stroj je otpisan, a ukupno će biti proknjiženo 150.000 kuna troškova amortizacije. Zbog mogućnosti utjecaja na troškove amortizacije te na sadašnju vrijednost stroja zahtjeva se primjena dosljednosti što znači da jednom izabrana metoda obračuna amortizacije ne smije se mijenjati već se ista mora primjenjivati od prve do zadnje godine obračuna amortizacije.

- Računovodstvene politike na području dugotrajne nematerijalne imovine

Dugotrajna nematerijalna imovina je oblik imovine koji nema svoje fizičko obilježje, može se posebno identificirati, a očekivani vijek korištenja duži je od jednog obračunskog razdoblja. Računovodstvene politike na području dugotrajne nematerijalne imovine vrlo su slične kao i one koje se koriste za dugotrajnu materijalnu imovinu. Razlika je u tome jer nematerijalna imovina ima specifična obilježja. Ako je za nematerijalnu imovinu moguće odrediti korisni

vijek upotrebe tada će se obračunati amortizacija. Međutim, ako nije moguće odrediti korisni vijek upotrebe radi se o imovini s neodređenim vijekom upotrebe koja se ne amortizira već se za nju provodi test umanjenja i po potrebi se iskazuju gubitci od umanjenja imovine. Imovina se ne smije iskazati u vrijednosti višoj od nadoknadivog iznosa. Zbog toga se provodi test umanjenja kojim se utvrđuje je li knjigovodstvena vrijednost imovine viša od iznosa koji se može nadoknaditi. Ako je taj iznos veći potrebno je umanjiti vrijednost te imovine na iznos nadoknadive vrijednosti te evidentirati nastanak gubitka od umanjenja imovine.

- Računovodstvene politike na području zaliha

Zalihe su kratkotrajna materijalna imovina koja se drži zbog prodaje u redovnom poslovanju, u procesu za prodaju ili u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili postupku pružanja usluga. Zalihe se početno mjere po trošku nabave. Nakon početnog mjerenja zalihe se trebaju mjeriti po trošku ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome koja je niža.

Da bi se prikazao utjecaj računovodstvenih politika na području obračuna sirovina i materijala potrebno je na sljedećem primjeru uvažiti ove pretpostavke:

- ukupni prihodi iznose 3.000 kuna
- razlike u strukturi rashoda proizlaze iz obračuna utroška zaliha
- ostali rashodi, bez vrijednosti utroška zaliha iznose 1.000 kuna

Potrebno je evidentirati sljedeće promjene na materijalu C:

- 01.12.20x1. početno stanje zaliha iznosi 20 komada nabavljeno po 5 kuna
- 03.12.20x1. nabavljeno 30 komada po 5 kuna
- 09.12.20x1. nabavljeno 50 komada po 6 kuna
- 14.12.20x1. nabavljeno 35 komada po 7 kuna
- 17.12.20x1. utrošeno 25 komada
- 21.12.20x1. utrošeno 45 komada
- 01.01.20x2. utrošeno 65 komada

Značajna računovodstvena politika na području zaliha je metoda obračuna utroška zaliha. U skladu sa standardima financijskog izvještavanja i prema računovodstvenoj politici poduzeća, mogu se primijeniti sljedeće metode obračuna utroška zaliha:

- a) Metoda FIFO (First In First Out) - izlaz zaliha sa skladišta obračunava se po prvim ulaznim cijenama, tako da su na kraju obračunskog razdoblja zalihe u bilanci iskazane po posljednjim ulaznim cijenama.

Tablica 6. Obračun utroška materijala C primjenom FIFO metode

Datum	Opis	Ulaz	Izlaz	Stanje	Cijena	Duguje	Potražuje	Saldo
01.12.20x1.	Početno stanje	20		20	5,00	100		100
03.12.20x1.	Nabavljeno	30		50	5,00	150		250
09.12.20x1.	Nabavljeno	50		100	6,00	300		550
14.12.20x1.	Nabavljeno	35		135	7,00	245		795
17.12.20x1.	Utrošeno		25	110	5,00		125	670
21.12.20x1.	Utrošeno		25	85	5,00		125	545
	Utrošeno		20	65	6,00		120	425
	UKUPNO	135	70	65	-	795	370	425
01.01.20x2.	Utrošeno		30	35	6,00		180	245
	Utrošeno		35	-	7,00		245	-
	SVEUKUPNO	135	135	-	-	795	795	-

Izvor: prilagođeno prema Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

- b) Prosječne ponderirane cijene – cijena se izračunava kod svakog novog ulaza pojedine zalihe i primjenjuju za obračun utroška iste u razdoblju do novog nabavljanja zaliha.

$$\text{PROSJEČNE PONDERIRANE CIJENE} = \text{VRIJEDNOSNI SALDO} / \text{KOLIČINSKO STANJE}$$

Tablica 7. Obračun utroška materijala C primjenom PPC metode

Datum	Opis	Ulaz	Izlaz	Stanje	Cijena	Duguje	Potražuje	Saldo
01.12.20x1.	Početno stanje	20		20	5,00	100		100
03.12.20x1.	Nabavljeno	30		50	5,00	150		250
09.12.20x1.	Nabavljeno	50		100	6,00	300		550
14.12.20x1.	Nabavljeno	35		135	7,00	245		795
17.12.20x1.	Utrošeno		25	110	5,88		147	648
21.12.20x1.	Utrošeno		45	65	5,88		264	383,40
	UKUPNO	135	70	65	-	795	411	383,40
01.01.20x2.	Utrošeno		65	-	5,88		383,40	-
	SVEUKUPNO	135	135	-	-	795	795	-

Izvor: prilagođeno prema Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

- c) Metoda LIFO (Last In First Out) – izlaz zaliha sa skladišta obračunava se po posljednjim ulaznim cijenama, tako da su na kraju obračunskog razdoblja zalihe u bilanci iskazane po prvim ulaznim cijenama.

Tablica 8. Obračun utroška materijala C primjenom LIFO metode

Datum	Opis	Ulaz	Izlaz	Stanje	Cijena	Duguje	Potražuje	Saldo
01.12.20x1.	Početno stanje	20		20	5,00	100		100
03.12.20x1.	Nabavljeno	30		50	5,00	150		250
09.12.20x1.	Nabavljeno	50		100	6,00	300		550
14.12.20x1.	Nabavljeno	35		135	7,00	245		795
17.12.20x1.	Utrošeno		25	110	7,00		175	620
21.12.20x1.	Utrošeno		10	100	7,00		70	550
	Utrošeno		35	75	6,00		210	340
	UKUPNO	135	70	65	-	795	455	340
01.01.20x2.	Utrošeno		15	50	6,00		90	250
	Utrošeno		50	-	5,00		250	-
	SVEUKUPNO	135	135	-	-	795	795	-

Izvor: prilagođeno prema Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Utjecaj metoda obračuna utroška zaliha sirovina i materijala na vrijednost zaliha sirovina i materijala u bilanci na dan 31.12.20x1. godine i na troškove sirovina i materijala u obračunskom razdoblju od 1.1. do 31.12.20x1. godine prikazan je u tablici 10. Uz primjenu metode FIFO vrijednost zaliha sirovine i materijala u bilanci na dan 31.12.20x1. godine iznosi 425 kuna, uz primjenu metode PPC vrijednost zaliha sirovine i materijala u bilanci na dan 31.12.20x1. godine iznosi 383,40 kuna, a uz primjenu metode LIFO vrijednost zaliha sirovine i materijala u bilanci na dan 31.12.20x1. godine iznosi 340 kuna. Troškovi sirovina i materijala u razdoblju od 01.01. do 31.12.20x1. godine nisu iskazani u istim već u različitim iznosima. Kada se primjenjuje metoda FIFO troškovi sirovina i materijala iznose 370 kuna, primjenom metode PPC troškovi sirovine i materijala iznose 411,60 kuna, a primjenom metode LIFO troškovi sirovine i materijala iznose 340 kuna.

Tablica 9. Usporedni prikaz vrijednosti troškova i zaliha po metoda na račun dobiti i gubitka i bilancu

	FIFO metoda	PPC metoda	LIFO metoda
Troškovi (račun dobiti i gubitka)	370	411,60	455
Zalihe (bilanca)	425	383,40	340

Izvor: prilagođeno prema Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Tablica 10. Račun dobiti i gubitka po metodama utroška zaliha

	FIFO metoda	PPC metoda	LIFO metoda
A. UKUPNI PRIHODI	3.000	3.000	3.000
B. UKUPNI RASHODI	1.370	1.411,60	1.455
1. Troškovi sirovina	370	411,60	455
2. Ostali rashodi	1.000	1.000	1.000
DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	1.630,00	1.588,40	1.545

Izvor: prilagođeno prema Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Tablica 11. Utjecaj metoda obračuna utroška zaliha i sirovina u 20x2. godini.

	FIFO metoda	PPC metoda	LIFO metoda
20x1.	370	411,60	455
20x2.	425	383,40	340
UKUPNO	795	795	795

Izvor: prilagođeno prema Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Prikazom utroška zaliha i sirovina u tablici 9. vidljivo je da su sve zalihe materijala C utrošene u proizvodnji i da ne postoje razlike u učincima primjene metoda obračuna utroška zaliha sirovina i materijala na vrijednost zaliha i troškova sirovina i materijala. U proizvodnji je utrošeno svih 135 komada proizvoda C što znači da je vrijednost zaliha jednaka nuli dok su troškovi sirovina i materijala koji se odnose na utrošak materijala C u razdoblju od 01.01. do 31.12.20x2. godine 795 kuna što je jednako trošku nabave svih 135 komada zaliha materijala C, bez obzira o kojoj metodi obračuna utroška zaliha se radi.

- **Računovodstvene politike na području potraživanja**

Potraživanja prema roku naplate mogu biti dugotrajna ili kratkotrajna te su i bilanci iskazuje kao imovina. Dugotrajna potraživanja su potraživanja za koje se očekuje da će biti naplaćena u roku duljem od godine dana, npr. potraživanja po osnovi prodaje na kredit. Kratkotrajna potraživanja su potraživanja za koje se očekuje da će biti naplaćena u roku kraćem od godine dana, npr. potraživanja od kupaca.

Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti. Nakon početnog mjerenja, potraživanja se mjere po početno priznatom iznosu umanjeno za naplaćene iznose i umanjenja vrijednosti. „Vrijednost potraživanja se umanjene i gubici od umanjenja vrijednosti nastaju samo ako

postoji objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti. Objektivan dokaz da je vrijednost potraživanja umanjena uključuje“³¹:

- a) značajne financijske teškoće dužnika
- b) nepoštivanje ugovora, poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja
- c) nastanak mogućnosti da će dužnik pokrenuti stečajni postupak ili postupak druge financijske reorganizacije.

Knjigovodstvena vrijednost potraživanja će se umanjiti direktno smanjenjem potraživanja od kupaca ili upotrebom korektivnog konta ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca, a iznos gubitka se priznaje u računu dobiti i gubitka. Kada se radi o potraživanjima koja su prethodno priznata kao prihod, a naknadno dolazi do umanjenja vrijednosti, umanjenje se priznaje kao rashod, a ne ispravlja se izvorno priznati prihod.

Utjecaj ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca na financijski položaj i rezultat poslovanja prikazan je na sljedećem primjeru.

- Poduzeće M prodalo je kupcu D 200 komada gotovih proizvoda i ispostavilo račun kupcu D na iznos od 30.000 kuna. Zbog određenih poteškoća sva potraživanja neće biti naplaćena pa je menadžment poduzeća M donijelo odluku o iznosu potraživanja koje je potrebno uskladiti.
 - a) svi uvjeti za priznavanje prihoda su ostvareni, naknadno je utvrđen rizik naplate potraživanja od kupca D u iznosu od 3.000 kuna
 - b) ukupni prihodi iznose 30.000 kuna, a ukupni rashodi bez rashoda vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupaca 15.000 kuna.

Kada su zadovoljeni svi uvjeti za priznavanje prihoda, prihodi od prodaje iznose 30.000 kuna. Kada je naknadno utvrđen rizik naplate potraživanja provedeno je vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca u iznosu od 3.000 kuna. Vrijednosno usklađenje za posljedicu ima smanjenje rezultata poslovanja, koji u ovom primjeru iznosi 12.000 kuna. Kada su zadovoljeni svi uvjeti za priznavanje prihoda, potraživanje od kupaca iznosi 30.000 kuna no kada je provedeno vrijednosno usklađenje potraživanje od kupaca iznosi 27.000 kuna. U situaciji kada su zadovoljeni svi uvjeti za priznavanje prihoda rezultata poslovanja prikazan je u većem

³¹ Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.233.

iznosu, nego u situaciji kada je naknadno utvrđen rizik naplate potraživanja. Iznosom vrijednosnog usklađenja može se utjecati na povećanje vrijednosti rashoda, a samim time na smanjenje rezultata poslovanja. Također, vrijednosno usklađenje utječe na bilancu, odnosno smanjuje se imovina u bilanci poduzeća.

Tablica 12. Ispravak vrijednosti potraživanja od kupca

Naziv pozicije	Ostvareni svi uvjeti za priznavanje prihoda	Naknadno utvrđen rizik naplate potraživanja
A. UKUPNI PRIHODI	30.000	30.000
B. UKUPNI RASHODI	15.000	18.000
- Vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca	0	3.000
- Ostali rashodi	15.000	15.000
C. DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	15.000	12.000
POTRAŽIVANJE OD KUPACA	30.000	30.000
Vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca	-	3.000
- Ispravak vrijednosti potraživanja		

Izvor: prilagođeno prema Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

- Računovodstvene politike na području dugoročnih rezerviranja

Dugoročna rezerviranja su poseban oblik obveza koja se posebno izdvaja od ostalih vrsta obveza. „Rezerviranje se priznaje kada poduzeće ima sadašnju obvezu kao rezultata prošlog događaja, kada je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa i kada se iznos obveze može pouzdano procijeniti.“³²

³² Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.234.

Formiranjem dugoročnih rezerviranja, u računovodstvu se iskazuje procijenjeni iznos troška poslovanja te se otvara obveza po dugoročnom rezerviranju. Ova se obveza iskazuje posebno jer nije pouzdano vrijeme i iznos dospjeća obveza. Rezerviranje treba pregledati na svaki datum bilance i ako podmirivanje obveze nije sigurno, rezerviranje treba ukinuti odnosno evidentirati smanjenje obveza za dugoročna rezerviranja i priznati kao prihod od ukidanja rezerviranja. Svrha provedbe dugoročnih rezerviranja je realniji prikaz financijskog rezultata poduzeća.

- Računovodstvene politike na području priznavanja prihoda

Prihodi predstavljaju povećanje ekonomskih koristi koji nastaju kao posljedica povećanja ili smanjenja obveza što za posljedicu ima povećanje kapitala osim dodatnih ulaganja vlasnika. Priznavanje i mjerenje prihoda predstavlja važnu odrednicu kojom se određuje uspješnost poslovanja. Zbog toga važne su računovodstvene politike koje se primjenjuju pri priznavanju prihoda. Važno je u kojem će se trenutku prihod priznati jer se time direktno može utjecati na rezultat poslovanja.

Sukladno standardima, prihodi od prodaje proizvoda priznat će se kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- a) na kupca su preneseni svi značajniji rizici i koristi od vlasništva nad proizvodom
- b) poduzeće ne sadržava kontinuirano sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodom
- c) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti
- d) vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u poduzeće
- e) troškovi, koji su nastali ili će nestati u svezi transakcije, mogu se pouzdano izmjeriti.

U slučaju da navedeni uvjeti nisu zadovoljeni, priznavanje prihoda se odgađa i u bilanci se evidentira na poziciji prihodi budućeg razdoblja, koja predstavlja pasivno vremensko razgraničenje.

Kod prihoda s osnove pružanja usluga, u slučaju da se transakcija i poslovni događaji mogu pouzdano procijeniti prihod se priznaje prema stupnju dovršenosti transakcije i događaja do datuma bilance. Prihod od pružanja usluga potrebno je odgoditi dok se ne steknu uvjeti za

njihovo priznavanje. Prema Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja 15 za priznavanje prihoda od pružanja usluga koristi se metoda stupnja dovršenosti te se prihodi priznaju u obračunskom razdoblju u kojem je usluga pružena. „Prilikom korištenja metode stupnja dovršenosti, evidentira se samo prihod zarađen u obračunskom razdoblju u kojem je usluga pružena, dok se preostali iznos prihoda, koji na vremenskoj osnovi još uvijek nije zarađen, evidentira kao odgođeni prihod budućeg razdoblja (pasivno vremensko razgraničenje).“³³

Utjecaj računovodstvenih politika na području priznavanja prihoda prikazan je u sljedećem primjeru:

- poduzeće M prodalo je 15 komada proizvoda i ispostavilo račun kupcu u vrijednosti 70.000 kuna.
- ukupni rashodi iznose 40.000 kuna.

Potrebno je prikazati utjecaj priznavanja prihoda na rezultat poslovanja u situacijama kada je menadžment, u skladu s računovodstvenim standardima, procijenio da su svi uvjeti za priznavanje prihoda ostvareni, no zbog neizvjesnosti da će ekonomske koristi povezane s transakcijom u svezi prodaje proizvoda pritjecati u poduzeće, 1% prihoda neizvjesno glede naplate te za situaciju kada 5% prihoda neće biti naplaćeno.

Kada su svi uvjeti za priznavanje prihoda zadovoljeni, rezultat poslovanja iznosi 30.000 kuna. Kada je menadžment procijenio da je za određeni postotak neizvjesna naplata, rezultat poslovanja se za taj iznos umanjio jer prihodi nisu priznati u cijelosti. Iznos prihoda za koji je naplata neizvjesna potrebno je odgoditi i evidentirati u prihode budućeg razdoblja (pasivno vremensko razgraničenje). U situaciji kada je 1% prihoda neizvjesno glede naplate, prihod budućeg razdoblja evidentiran je u iznosu od 700 kuna (70.000×0.01), ukupni prihod priznat je u iznosu od 69.300 kuna, dok rezultat poslovanja iznosi 29.300 kuna. U situaciji kada 5% prihoda neće biti naplaćeno, prihod budućeg razdoblja evidentiran je u iznosu od 3.500 kuna (70.000×0.05), ukupni prihod je priznat u iznosu od 66.500 kuna te rezultat poslovanja iznosi 26.500 kuna.

³³ Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 237.

Tablica 13. Utjecaj računovodstvenih politika na području priznavanja prihoda

Naziv pozicije	Uvjeti za priznavanje prihoda	1% prihoda (neizvjesnost naplate)	5% prihoda (neizvjesnost naplate)
Ukupni prihodi	70.000	69.300	66.500
Ukupni rashodi	40.000	40.000	40.000
Dobit prije oporezivanja	30.000	29.300	26.500
Prihod budućeg razdoblja (pasivno vremensko razgraničenje)	-	700	3.500

Izvor: prilagođeno prema Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

U situaciji kada su zadovoljeni svi uvjeti za priznavanje prihoda, prikazat će se i najveći rezultat poslovanja. U situaciji kada nisu zadovoljeni svi uvjeti za priznavanje prihoda rezultat poslovanja će se umanjiti za iznos prihoda koji se odgađa. Računovodstvenim politikama u kratkom roku može se utjecati na financijski položaj i uspješnost poslovanja poduzeća.

4. PRIMJENA RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA NA PODRUČJU DUGOTRAJNE IMOVINE NA PRIMJERU PROIZVODNOG PODUZEĆA

4.1. Organizacijska struktura i razvoj odabranog poduzeća

Saponia d.d. osnovana je 1894. godine sa sjedištem u Osijeku. "Saponia d.d. je vodeća deterdžentsko – toaletna industrija u regiji koja na tržištu nudi više od 500 različitih proizvoda koji su podijeljeni u tri osnovne skupine: ³⁴

- a) deterdženti široke potrošnje (deterdženti za pranje rublja, omekšivači, sredstva za pranje posuđa, sredstva za čišćenje);
- b) toaletni program (paste za zube, četkice za zube, sapuni, šamponi, proizvodi za njegu beba, proizvodi za sunčanje);
- c) sredstva za industriju i instituciju (proizvodi za pranje, čišćenje i dezinfekciju u različitim industrijskim poduzećima i institucijama).“

„Društvo je uvršteno na kotaciju javnih društava na Zagrebačkoj burzi. Temeljni kapital 2018. godine iznosi 244.169.200 kuna. Podijeljen je na 658.564 dionice bez nominalne vrijednosti. Na dan 31.12.2018. godine u portfelju Društva nalazilo se ukupno 3.140 dionice što je identično stanju na dan 31.12.2017. godine. Vlastite dionice čine 0,48% ukupnog kapitala Društva. Krajem 2018. godine u Saponiji je bilo zaposleno 813 radnika.“³⁵

Uprava društva odgovorna je za vođenje odgovarajućih računovodstvenih evidencija te za objektivan prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja Društva. Uprava Društva financijske izvještaje priprema u skladu sa Zakonom o računovodstvu i uz primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja usvojenih u EU. Uprava Društva poštiva načelo neograničenosti vremena poslovanja, uz dosljednu primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika, poštivajući načelo razumnosti i opreznosti u postupcima prosudbe i procjene.

³⁴ <https://www.saponia.hr/hr/o-nama/profil-tvrtke/>

³⁵ <https://www.zse.hr/UserDocsImages/financ/SAPN-fin2018-1Y-REV-N-HR.pdf>

4.2. Pregled računovodstvenih politika na području dugotrajne imovine

Temeljni financijski izvještaji sastavljeni su u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koje je usvojila Europska Unija.

Sastavljanje financijskih izvještaja sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koje je usvojila Europska unija (MSFI) zahtijeva od Uprave da daje procjene i izvodi pretpostavke koje utječu na iskazane iznose imovine i obveza te objavu nepredviđene imovine i nepredviđenih obveza na datum financijskih izvještaja, kao i na iskazane prihode i rashode tijekom izvještajnog razdoblja. Procjene se temelje na informacijama koje su bile dostupne na datum sastavljanja financijskih izvještaja, te se stvarni iznosi mogu razlikovati od procijenjenih.

Financijski izvještaji su sastavljeni po načelu povijesnog troška, izuzev određenih financijskih instrumenata i dugotrajne materijalne imovine, koji su iskazani u revaloriziranim iznosima kao i pod pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja.

Društvo primjenjuje računovodstvene politike na području dugotrajne nematerijalne imovine, materijalne imovine, financijske imovine te potraživanja. U idućem poglavlju detaljnije će se objasniti i analizirati računovodstvene politike na području dugotrajne imovine.

4.3. Analiza odabranih računovodstvenih politika na bilancu i račun dobiti i gubitka

- Nematerijalna imovina

Nematerijalna imovina iskazuje se po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrijednosti. Nematerijalna imovina u pripremi iskazuje se po trošku umanjenom za priznate gubitke od umanjenja vrijednosti. Amortizacija ove imovine počinje u trenutku kada je imovina stavljena u uporabu.

Goodwill - Goodwill koji nastaje poslovnim spajanjem se knjiži po trošku utvrđenom na datum preuzimanja, tj. stjecanja subjekta umanjenom za eventualne gubitke zbog umanjenja vrijednosti. Gubitak uslijed umanjenja vrijednosti goodwilla izravno se knjiži u dobit ili gubitak iskazan u konsolidiranom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti/računu dobiti i gubitka. Jednom priznati gubitak od umanjenja goodwilla se ne poništava u idućim razdobljima.

Tablica 14. Promjene dugotrajne nematerijalne imovine u 2017. i 2018. godini u tisućama kuna.

DUGOTRAJNA IMOVINA	Software	Imovina u pripremi	Ukupno
Nabavna vrijednost 01.01.2017.	5.333	866	6.199
Povećanje	323	-	323
Rashod	(644)	-	(644)
Nabavna vrijednost 31.12.2017.	5.012	866	5.878
Povećanja	68	-	68
Rashod	-	-	-
Na dan 31.12.2018.	5.080	866	5.946
Ispravak vrijednosti			
Na dan 01.01. 2017.	4.764	866	5.630
Trošak amortizacije	396	-	396
Rashod	(644)	-	(644)
Na dan 31.12.2017.	4.516	866	5.382
Trošak amortizacije	259	-	259
Rashod	-	-	-
Na dan 31.12.2017.	4.775	866	5.641
Neto knjigovodstvena vrijednost			
Na dan 31.12.2018.	305	-	305
Na dan 31.12.2017.	496	-	496

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

- Materijalna imovina

Nekretnine, postrojenje i oprema – dugotrajna materijalna imovina iskazuje se po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju. Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi iskazuju se po trošku umanjenom za priznate gubitke od umanjenja vrijednosti. Gubitak od umanjenja umanjuje revalorizacijsku rezervu do iznosa koji ne prelazi iznos revalorizacijske rezerve tog sredstva. Kad se knjigovodstveni iznos sredstva poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje pripisuje se kapitalu pod nazivom revalorizacijska rezerva, a kada se knjigovodstveni iznos smanji zbog revalorizacije, smanjenje se priznaje kao rashod. Revalorizacijsko povećanje treba priznati kao prihod do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje istog sredstva, koje je prethodno bilo priznato kao rashod. Revalorizacijsko smanjenje treba teretiti revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za isto sredstvo.

Biološka imovina se vrednuje kod početnog priznavanja i na svaki datum bilance po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje, izuzev u slučaju kada se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi. Poljoprivredni proizvodi ubrani žetvom vrednovani su po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje u trenutku žetve. Za biološku imovinu koja se vrednuje po trošku, amortizacija se evidentira kao trošak razdoblja, a obračunava se koristeći funkcionalnu metodu u razdoblju od 20 godina.

Amortizacija nekretnina, postrojenja i oprema i nematerijalne imovine – amortizacija ove imovine počinje u trenutku u kojem je imovina stavljena u uporabu. Amortizacija se obračunava tako da se nabavna vrijednosti imovine, osim zemljišta i zgrada u izgradnji, otpisuje tijekom procijenjenog korisnog vijeka trajanja imovine primjenom linearne (pravocrtne) metode:

Tablica 15. Prikaz amortizacije dugotrajne imovine

AMORTIZACIJA	2018.	2017.
Nematerijalna imovina	2 godine	2 godine
Građevinski objekti	10-20 godina	10-20 godina
Postrojenje i oprema	2-10 godina	2-10 godina

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Društvo ne amortizira zemljište i imovinu u pripremi. Za vraćanje kreditnih obveza kao osiguranje založene su nekretnine u vrijednosti od 158.889 tisuća kuna. Društvo posjeduje imovinu uzetu u financijski najam čija sadašnja vrijednost na dan 31.12.2018. godine iznosi 18.587 tisuća kuna što je 4.196 tisuća kuna manje nego prethodne godine. Državne potpore primljene za biološku imovinu na dan 21.12.2018. godine iznose 506 tisuća kuna dok su prethodne godine iznosile 479 tisuća kuna.

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji - oblik imovine čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi prvenstveno prodajom, a ne njezinom uporabom. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji mjeri se po njezinoj prethodnoj knjigovodstvenoj vrijednosti ili njezinoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, ovisno koja je niža.

Ulaganje u nekretnine - početno se mjeri po trošku nabave u kojem su uključeni i transakcijski troškovi. Nakon početnog priznavanja Društvo ulaganje u nekretnine mjeri po fer vrijednosti. Dobit ili gubitak koji je nastao iz promjene fer vrijednosti priznaje se u dobit ili gubitak u razdoblju u kojem je nastao. Investicijska nekretnina prestaje se priznavati kada se proda ili kada se trajno povuče iz uporabe. Dobit ili gubitak koji je nastao isknjiženjem nekretnine uključuje se u dobit ili gubitak razdoblja u kojem se nekretnina prestala priznavati.

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Tablica 16. Promjene dugotrajne materijalne imovine u 2017. i 2018. godini u tisućama kuna.

	Zemljišta	Zgrade	Biološka imovina	Postrojenja i oprema	Imovina u pripremi	Ukupno
Nabavna vrijednost na dan 31.12.2017.	64.249	490.624	55.752	558.994	6.105	1.175.724
Povećanja	-	54	-	2.306	8.589	10.949
Prijenos	-	400	-	10.224	(10.624)	-
Rashod	-	(1.651)	-	(2.167)	-	(3.818)
Tečajne razlike	-	(24)	-	(2)	-	(26)
Na dan 31.12.2018.	64.249	489.403	55.752	569.355	4.07	1.182.829
Ispravak vrijednosti 01.01.2017.	-	319.946	5.672	387.986	-	713.64
Trošak amortizacije za godinu dana	-	9.547	2.788	39.906	-	52.241
Rashod	-	(43)	-	(4.494)	-	(4.537)
Tečajne razlike	-	9	-	8	-	17
Na dan 31.12.2017.	-	329.459	8.460	423.46	-	761.325
Trošak amortizacije za godinu dana	-	9.278	2.787	38.958	-	51.023
Rashod	-	(1.651)	-	(2.144)	-	(3.795)
Tečajne razlike	-	(3)	-	(2)	-	(5)
Na dan 31.12.2018.	-	337.083	11.247	460.218	-	808.548
Neto knjigovodstvena vrijednost						
Na dan 31.12.2018.	64.249	152.320	44.505	109.137	4.070	374.281
Na dan 31.12.2017.	64.249	161.165	47.292	135.588	6.105	414.399

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Tablica 17. Promjene na imovini namijenjenoj prodaji u 2017. i 2018. godini u tisućama kuna.

IMOVINA NAMIJENJENA PRODAJI	31.12.2018.	31.12.2017.
Stanovi	-	2.591
Stambene zgrade	-	1.508
Ostale nekretnine	-	4.793
Ukupno	-	8.892

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Tablica 18. Promjena ulaganja u nekretnine u 2017. i 2018. godini u tisućama kuna.

ULAGANJA U NEKRETNINE	31.12.2018.	31.12.2017.
Stanovi	2.591	-
Stambene zgrade	1.508	-
Ostale nekretnine	4.793	-
Ukupno	8.892	-

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Grupa je poduzela investiciju izgradnje stambene zgradu u Osijeku. Grupa ima namjeru prodati ove nekretnine zbog čega ih je klasificirala kao nekretnine namijenjene prodaji. Grupa je 31. prosinca 2018. godine prenijela gore navedenu imovinu s imovine namijenjene prodaji na ulaganja u nekretnine, sukladno planiranoj namjeni za istu imovinu. Prilikom reklasifikacije nekretnina nije iskazan gubitak zbog smanjene vrijednosti. Na temelju procjene najnovijih cijena sličnih nekretnina na sličnim lokacijama, Grupa smatra da je fer vrijednost nekretnina umanjena za troškove prodaje viša od njihove knjigovodstvene vrijednosti.

Umanjenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine – na svaki dan izvještavanja provjera se knjigovodstveni iznos dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine kako bi se utvrdilo da li postoji gubitak zbog umanjjenja vrijednosti. Nematerijalna imovina neodređenog

vijeka uporabe i nematerijalna imovina koja još nije raspoloživa za uporabu se testira na umanjenje jednom godišnje ili svaki put kada postoji naznaka o mogućem umanjenju imovine. Ako postoje naznake za umanjenje određuje se nadoknadivi iznos.

- **Financijska imovina**

Kupnja ili prodaja financijske imovine redovnim putem priznaje se i prestaje priznavati na osnovu datuma trgovanja. Sva priznata financijska imovina naknadno se u cijelosti mjeri po amortiziranom trošku, fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit ili fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, ovisno o poslovnom modelu i karakteristikama ugovorenih tijekova novca financijske imovine.

Dužnički instrumenti koji ispunjavaju sljedeće uvjete naknadno se mjere po amortiziranom trošku:

- financijska imovina se drži unutar poslovnog modela čiji je cilj držanje financijske imovine radi naplate ugovornih novčanih tokova,
- ugovorni uvjeti financijske imovine uzrokuju novčane tokove koji su isključivo plaćanje glavnice i kamata na preostali iznos glavnice na određene datume.

Ulaganja se priznaju i prestaju priznavati na datum trgovanja, a to je datum na koji je ulaganje kupuje ili prodaje temeljem ugovora čiji uvjeti nalažu isporuku u roku utvrđenom na predmetnom tržištu i početno se mjere po fer vrijednosti uvećanoj za troškove transakcija, osim one imovine koja je svrstana u kategoriju kod koje se promjene fer vrijednosti iskazuju u računu dobiti i gubitka, koja se početno mjeri po fer vrijednosti.³⁶

Financijska imovina razvrstana je u navedene kategorije:

- a) financijska imovina po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka
- b) ulaganja koja se drže do dospelosti
- c) financijska imovina raspoloživa za prodaju
- d) dani zajmovi i potraživanja.

³⁶ Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017. – 2018., dostupno na <https://zse.hr/UserDocsImages/financ/SAPN-fin2018-1Y-REV-N-HR.pdf>

- **Ulaganja u pridružena društva**

Ulaganja u pridružena društva iskazana su po trošku stjecanja.

Grupa je 19. studenog 2015. godine povećala ulaganje u društvo Brodomerkur d.o.o. Široki Brijeg u iznosu od 36.249 tisuća kuna. S time je steklo poslovni udjel od 21,90% i uvjete da se ovo ulaganje kvalificira kao ulaganje u pridruženo društvo. Grupa je spomenuti udjel stekla kupovinom od društva Brodomerkur d.d., Split.

Tablica 19. Prikaz ulaganja u pridružena društva u tisućama kuna.

	2017.	2016.
Vrijednost ulaganja na dan stjecanja	68.127	66.114
Realizacija udjela	(63.328)	-
Gubitak od realizacije udjela	(4.483)	-
Tečajna razlika	(316)	-
Udjel Grupe u dobiti pridruženog društva	-	2.013
Vrijednost ulaganja na 31. 12.	-	68.127

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Dana 12. siječnja 2018. godine Grupa je prodala u cijelosti svoj udio u pridruženom društvu Brodomerkur d.o.o., Široki Brijeg društvu Mepas d.o.o., Široki Brijeg. Kupoprodajna cijena prodanog udjela na dan prodaje je iznosila 8.529 tisuća eura. Vrijednost ulaganja u Brodomerkur d.o.o., Široki Brijeg iznosi 63.644 tisuća kuna. Za isti iznos utvrđena je kupoprodajna cijena u predmetnom ugovoru. Efekt provedene transakcije rezultirao je ostvarenim gubitkom s osnova tečajnih razlika od 316 tisuća kuna i gubitka od nerealiziranog udjela u dobiti pridruženog društva od 4.483 tisuća kuna.

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

- Dani zajmovi

Dani zajmovi odnose se na projekte vezane uz nekretnine. Ukoliko se prodaja nekretnina ne realizira, kao osiguranje povrata zajmova Grupa će realizirati hipoteku na predmetne nekretnine. Grupa je s navedenim partnerima zaključila Ugovor o pozajmici s rokom dospelosti od 1 godine, uz kamatnu stopu od 4%, a s povezanim društvima uz kamatnu stopu od 4,55% do 31.prosinca 2018. Za 2019. godinu ugovori su prolongirani uz usklađenje kamatne stope između povezanih društava od 3,96%.

Tablica 20. Prikaz danih zajmova u tisućama kuna.

	31.12.2018.	31.12.2017.
Grafotehna d.o.o. Zagreb	11.850	11.850
Tehno d.o.o. Zagreb	11.850	11.850
Mepas d.o.o., Zadar	30	30
Ostali	38	38
Brodomer kur d.d., Split	24.215	31.215
Brodomer kur d.d., Split	24.563	24.563
Vizija gradnja d.o.o., Rijeka	1.429	1.429
	73.975	80.975
Iznosi koji dospijevaju na naplatu u roku od 12 mjeseci	(49.344)	(56.344)
Iznosi koji dospijevaju na naplatu nakon 12 mjeseci	24.631	24.631

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

- Potraživanja

Porez na dobit - Porez na dobit za tekuću godinu određuje se na temelju rezultata za godinu usklađenog za stavke koje nisu oporezive ili ne predstavljaju porezno priznati trošak. Odgođena porezna imovina priznaje se za prijenos u iduće porezno razdoblje kao neiskorišteni porezni gubitak, odnosno porezni kredit u onoj mjeri u kojoj je izvjesno da će biti ostvarena

oporeziva dobit u budućem razdoblju koja će omogućiti korištenje neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznih kredita.

Tablica 21. Neto odgođena porezna imovina u tisućama kuna.

	2018.	2017.
Neto odgođena porezna imovina	6.129	385

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Tablica 22. Kretanje odgođene porezne imovine u 2018. godini u tisućama kuna.

	Početno stanje	Na teret računa dobiti i gubitka	U korist sveobuhvatne dobiti	Zaključno stanje
Preneseni porezni gubici	-	5.803	-	5.803
Imovina raspoloživa za prodaju	585	-	(72)	513
Revalorizacija nekretnina	(163)	-	13	(150)
Revalorizacija zemljišta	(37)	-	-	(37)
	385	5.803	(59)	6.129

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Prema obračunu poreza na dobit za 2018. godinu ostvaren je prenosivi porezni gubitak od 32.240 tisuća kuna (2017.: 0 kuna). Po ovoj osnovi Društvo je priznalo odgođenu poreznu imovinu u iznosu od 5.803 tisuća kuna s mogućnošću korištenja do 2023. godine.

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Tablica 23. Kretanje odgođene porezne imovine u 2017. godini u tisućama kuna.

	Početno stanje	Na teret računa dobiti i gubitka	U korist sveobuhvatne dobiti	Zaključno stanje
Imovina raspoloživa za prodaju	493	(5)	97	585
Revalorizacija nekretnina	(175)	-	12	(163)
Revalorizacija zamljišta	(38)	-	1	(37)
	280	(5)	110	385

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

- Poslovni prihodi i rashodi

Društvo prihode od prodaje priznaje prilikom isporuke robe i prijenosa vlasništva u iznosima iskazanim u računima, umanjenim za poreze i popuste.

„Prihodi od kamata priznaju se po načelu obračunskih kamata na temelju nepodmirene glavnice i po efektivnim kamatnim stopama koje su u primjeni.“³⁷

„Prihodi od dividendi se priznaju u trenutku kad su utvrđena prava dioničara na primitak dividende.“³⁸

³⁷ Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017. – 2018., dostupno na <https://zse.hr/UserDocsImages/financ/SAPN-fin2018-1Y-REV-N-HR.pdf>

³⁸ Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017. – 2018., dostupno na <https://zse.hr/UserDocsImages/financ/SAPN-fin2018-1Y-REV-N-HR.pdf>

Tablica 24. Struktura poslovnih prihoda u 2017. i 2018. godini u milijunima kuna.

POSLOVNI PRIHODI	2018.	2017.	Promjena	%
Ukupni prihodi	1.134,5	1.132,5	2,0	0,2%
Poslovni prihodi	1.123,4	1.118,9	4,5	0,4%
Prihodi od prodaje	1.096,0	1.103,3	(7,3)	(0,7%)
Ostali poslovni prihodi	27,4	15,6	11,8	75,6%

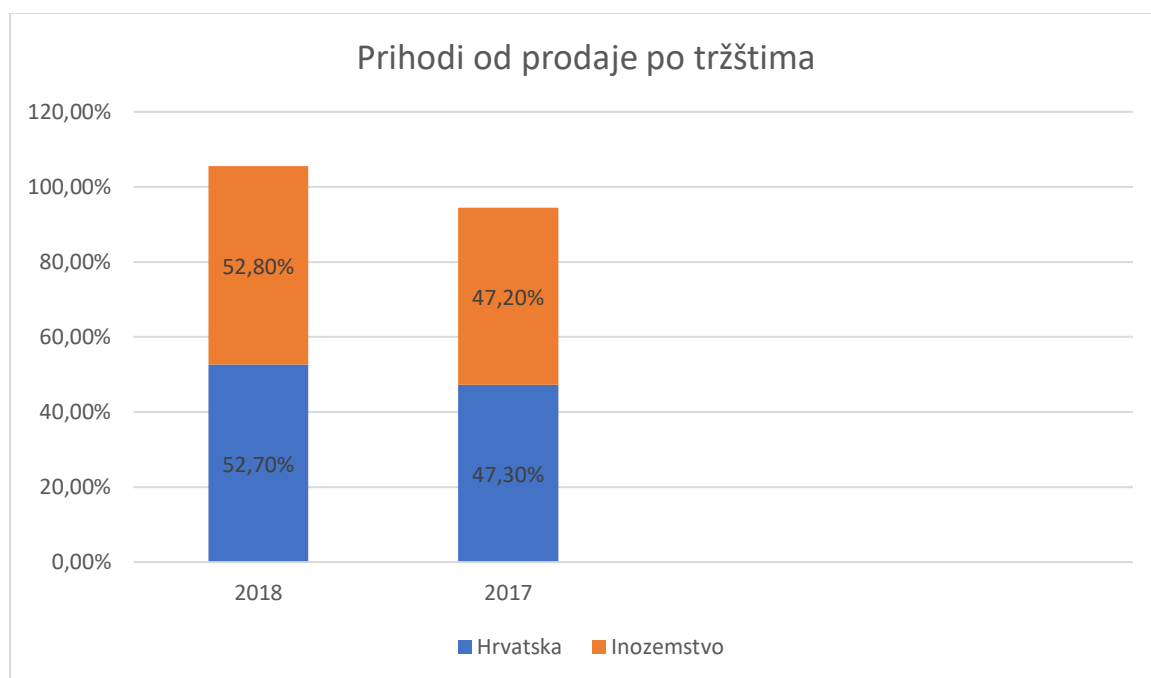
Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

U promatranoj poslovnoj godini grupa Saponia d.d. ostvarila je 1.123,4 milijuna kuna poslovnih prihoda što je za 0,4 posto više u odnosu na 2017. godinu. Rast poslovnih prihoda rezultat je smanjenja prihoda od prodaje od 7,3 milijuna kuna i povećanja ostalih poslovnih prihoda zbog otpisa obveza od 11,8 milijuna kuna.

Na hrvatskom tržištu ostvareno je 52,7 posto prihoda, dok prihodi izvoza čine 47,3 posto. Prihodi su niži od prošle godine za 0,7 posto i iznose 1.096,0 milijuna kuna. Na hrvatskom tržištu ostvareno je 557,3 milijuna kuna uz pad od 0,9 posto. Na inozemnom tržištu ostvareno je 518,7 milijuna kuna prihoda uz pad od 0,4 posto u odnosu na prošlu godinu.

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

Graf 2. Prihodi od prodaje po tržištima



Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

„Materijalni troškovi čine 75,5 posto poslovnih rashoda i manji su za 2,6 posto u odnosu na prethodnu godinu. Troškovi repo materijala kao najznačajniji dio materijalnih troškova iznose 522,9 milijuna kuna i iznose 46,5 posto u poslovnih prihodima. Operativni troškovi u 2018. godini iznosili su 1.021,1 milijun kuna što je za 3,9 milijuna kuna ili 0,4 posto manje u odnosu na prethodnu godinu. Zbog povećanja prava radnika i povećanja prosječne plaće radnika, troškovi osoblja veći su za 7,8 posto. Rast ostalih troškova rezultat je isplaćenih otpremnina na nivou Grupe u iznosu od 5,1 milijuna kuna.“³⁹

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

³⁹ Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017. – 2018., dostupno na <https://zse.hr/UserDocsImages/financ/SAPN-fin2018-1Y-REV-N-HR.pdf>

Tablica 25. Struktura poslovnih rashoda u 2017. i 2018. godini u milijunima kuna.

POSLOVNI RASHODI	2018.	2017.	Promjena	%
Promjene zaliha	(2,6)	(5,5)	2,9	(52,7%)
Materijalni troškovi	847,7	870,0	(22,3)	(2,6%)
Troškovi osoblja	119,8	111,1	8,7	7,8%
Ostali troškovi	41,6	36,5	5,1	14,0%
Vrijednosna usklađenja	9,5	4,4	5,1	115,9%
Ostali poslovni rashodi	5,1	1,6	3,5	218,8%
Operativni troškovi	1.021,1	1.018,1	3,0	0,3%
Normalizirani operativni troškovi	1.014,2	1.018,1	(3,9)	(0,4%)
Amortizacija	51,3	52,6	(1,3)	(2,5%)
Poslovni rashodi	1.072,4	1.070,7	1,7	0,2%
Normalizirani poslovni rashodi	1.065,5	1.070,7	(5,2)	(0,5%)

Izvor: Prilagođeno prema Saponia d.d. bilješke uz odvojene financijske izvještaje za razdoblje 2017.-2018.

5. ZAKLJUČAK

Dugotrajna imovina predstavlja ključni resurs za obavljanje određene djelatnosti. To je oblik imovine koji ima stalnost pojavnog oblika i od koje se očekuje da se neće potrošiti u jednom proizvodnom procesu. Dugotrajna imovina nije namijenjena prodaji već korištenjem u poslovnom procesu. Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća različite oblike imovine kao što su: zemljišta i građevinski objekti, postrojenja i oprema, alati, pogonski i uredski inventar, transportna sredstva, predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu i slično.

Poslovanje u suvremenim uvjetima sve više naglašava značaj upravljanja. Za adekvatno upravljanje potrebno je osigurati kvalitetnu informacijsku podlogu. Informacije sadržane u financijskim izvještajima trebaju biti istinite i realno prikazane. Upravo zbog toga u poslovanju se primjenjuju računovodstvene politike. Računovodstvena načela, standardi i zakoni služe kao ishodište računovodstvenim politikama.

Kako bi se izbjegla manipulacija informacija, u poslovanju se primjenjuju računovodstvene politike. Računovodstvene politike predstavljaju posebna načela, osnove, sporazume, pravila i prakse koje primjenjuje subjekt pri izradi i prezentiranju financijskih izvještaja. Članovi uprave, tj. menadžment poduzeća odgovoran je za odabir i primjenu računovodstvenih politika u poslovanju poduzeća. Najznačajnije računovodstvene politike jesu na području dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, zaliha, potraživanja, dugoročnih rezerviranja te priznavanja prihoda.

Saponia d.d. Osijek bavi se proizvodnjom sredstava za pranje, kozmetičkih preparata, ostalih kemijskih proizvoda, lijekova, farmaceutskih kemikalija, kemikalija za poljoprivredu, prehrambenih proizvoda, trgovinom na veliko i malo, vanjskom trgovinom i zastupanjem. Saponia d.d. obveznik je sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja te prilikom sastavljanja financijskih izvještaja primjenjuje odabrane računovodstvene politike na području dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, dugotrajne financijske imovine te na području dugoročnih rezerviranja. Također, Saponia d.d. provodi računovodstvene politike i na drugim područjima važnim za njihovo poslovanje.

POPIS LITERATURE

1. Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić. (2018) Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
2. Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007) Osnove računovodstva, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
3. Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016) Računovodstvo I - Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
4. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017) Analiza financijskih izvještaja – načela – postupci – slučajevi, treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
5. Barišić, I., Brozović, M., Dečman, N., Ježovita, A., Novak, A., Pavić, I. (2016) Računovodstvo I – priručnik za vježbe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
6. MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (NN br. 136/09)
7. MSFI 5 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja (NN br. 136/09)
8. HSFI 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (NN br. 30/08)
9. HSFI 5 - Dugotrajna nematerijalna imovina (NN br. 30/08)
10. HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina (NN br. 30/08)
11. HSFI 8 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja (NN br. 30/08)
12. Zakon o računovodstvu (NN br. 78/2015)
13. Saponia d.d. – Godišnje financijsko izvješće 2017. - 2018. godine. Dostupno na: <https://www.saponia.hr/hr/o-nama/financijska-izvjesca/>
14. Saponia d.d. – O Saponiji: dostupno na: <https://www.saponia.hr/hr/o-nama/o-nama/>
15. Saponia d.d. – Profil tvrtke: dostupno na: <https://www.saponia.hr/hr/o-nama/profil-tvrtke/>

POPIS TABLICA

Tablica 1. Prikaz dugotrajne imovine odabranih poduzeća u 2018. godini.....	9
Tablica 2. Nastajanje tihih pričuva i skrivenih gubitaka.....	21
Tablica 3. Linearna metoda obračuna amortizacije.....	23
Tablica 4. progresivna metoda obračuna amortizacije.....	23
Tablica 5. Degresivna metoda obračuna amortizacije.....	23
Tablica 6. Obračun utroška materijala C primjenom FIFO metode.....	26
Tablice 7. Obračun utroška materijala C primjenom PPC metode.....	27
Tablica 8. Obračun utroška materijala C primjenom LIFO metode.....	27
Tablica 9. Usporedni prikaz vrijednosti troškova i zaliha po metodama na račun dobiti i gubitka i bilancu.....	28
Tablica 10. Račun dobiti i gubitka po metodama utroška zaliha.....	28
Tablica 11. Utjecaj metoda obračuna utroška zaliha i sirovina u 20x2. godini.....	29
Tablica 12. Ispravak vrijednosti potraživanja od kupca.....	31
Tablica 13. Utjecaj računovodstvenih politika na području priznavanja prihoda.....	34
Tablica 14. Promjene dugotrajne nematerijalne imovine u 2017. i 2018. godini.....	37
Tablica 15. Prikaz amortizacije dugotrajne imovine.....	39
Tablica 16. Promjene dugotrajne materijalne imovine u 2017. i 2018. godini.....	40
Tablica 17. Promjene na imovini namijenjenoj prodaji u 2017. i 2018. godini.....	41
Tablica 18. Promjena ulaganja u nekretnine u 2017. i 2018. godini.....	41
Tablica 19. Prikaz ulaganja u pridružena društva.....	43
Tablica 20. Prikaz danih zajmova.....	44
Tablica 21. Neto odgođena imovina.....	45
Tablica 22. Kretanje odgođene porezne imovine u 2018. godini.....	45

Tablica 23. Kretanje odgođene porezne imovini u 2017. godini.....	46
Tablica 24. Struktura poslovnih prihoda u 2017. i 2018. godini u milijunima kuna.....	47
Tablica 25. struktura poslovnih rashoda u 2017. i 2018. godini u milijunima kuna.....	49

POPIS GRAFIKONA

Graf 1. Udio dugotrajne i kratkotrajne imovine u proizvodnoj industriji.....10

Graf 2. Prihodi od prodaje po tržištima.....48