

SVEUČILIŠTE
U SPLITU
SVEUČILIŠNI
ODJEL ZA
STRUČNE STUDIJE

RAČUNOVODSTVO

JASENKA BUBIĆ

SKRIPTA

ISBN 978-953-7220-71-6

Split, 2022.

IZDAVAČ

Sveučilište u Splitu
Sveučilišni odjel za stručne studije

AUTORI

dr. sc. Jasenka Bubić, profesor visoke škole u trajnom zvanju

RECENZENTI

dr. sc. Luka Mladineo, viši predavač

dr. sc. Jelena Vidović, viši predavač

LEKTURA I KOREKTURA

izv. prof. dr. sc. Jadranka Nemeth-Jajić

ISBN 978-953-7220-71-6

Odlukom Povjerenstva za izdavačku djelatnost Sveučilišta u Splitu, Sveučilišni odjel za stručne studije, Urbroj: 2181-193-111-22-78 ovo djelo se objavljuje kao izdanje Sveučilišta u Splitu, Sveučilišni odjel za stručne studije.

Sadržaj

Sadržaj.....	1
PREDGOVOR	5
1. RAČUNOVODSTVO I RAČUNOVODSTVENI SUSTAVI.....	7
1.1. Računovodstvo: pojam i svrha	7
1.2. Potreba za informacijama i obilježja računovodstvenih informacija	8
1.3. Računovodstveni sustav i aspekti utjecaja.....	9
2. HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAVI I KONCEPTI IZVJEŠTAVANJA	11
2.1. Hrvatski računovodstveni sustavi	11
2.2. Regulativa računovodstvenog sustava i financijskog izvještavanja	14
2.2.1. Zakon o računovodstvu i obveznici primjene.....	15
2.2.2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja.....	19
2.2.3. Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)	20
2.3. Informacije financijskog računovodstva i koncepti izvještavanja	22
3. DUGOTRAJNA IMOVINA.....	31
3.1. Temeljna određenja i oblici dugotrajne imovine	31
3.2. Dugotrajna nematerijalna imovina – mjerenje, priznavanje i amortizacija	32
3.3. Dugotrajna materijalna imovina – mjerenje, priznavanje i amortizacija.....	37
4. KRATKOTRAJNA IMOVINA.....	44
4.1. Određenja imovine/kratkotrajne imovine kao resursa prema HSFI/MSFI.....	44
4.2. Novac i transakcijski računi	45
4.3. Kratkoročni vrijednosni papiri	47
4.4. Kratkotrajna imovina – tražbine.....	52
4.4.1. Priznavanje i mjerenje potraživanja u financijskim izvještajima poduzetnika.....	52
4.4.2. Vrijednosna usklađenja potraživanja od kupaca.....	55
5. KRATKOROČNE I DUGOROČNE OBVEZE	58
5.1. Temeljna određenja obveza	58
5.2. Računovodstveni postupak obveza.....	59
6. VREMENSKA RAZGRANIČENJA	64
6.1. Aktivna vremenska razgraničenja.....	64
6.2. Pasivna vremenska razgraničenja	66
7. PREDUJMOVI BEZ PROMJENE POREZNE OSNOVICE	69
7.1. Uvodno o predujmovima	69
7.2. Primljeni predujmovi s modelima knjiženja.....	69
7.3. Dani predujmovi s modelima knjiženja.....	71
8. ZALIHE SIROVINA, MATERIJALA, SITNOG INVENTARA I REZERVNIH DIJELOVA... 75	
8.1. Nabava zaliha sirovina, materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara i autoguma.....	79
8.2. Modeli obračuna troškova nabave zaliha.....	80
8.3. Metode utvrđivanja vrijednosti zaliha i obračuna utroška zaliha sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara.....	83
9. TROŠKOVI PREMA VRSTAMA I RASPOREDU.....	86
9.1. Pojam troškova.....	86
9.2. Knjiženje troškova.....	87
9.3. Troškovi prema poreznom obuhvatu	88
9.4. Raspored troškova	89

10.	ZALIHE PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA	91
10.1.	<i>Formiranje zaliha proizvodnje</i>	91
10.2.	<i>Zalihe gotovih proizvoda i njihova prodaja, razduženje skladišta gotovih proizvoda</i>	92
11.	RAČUNOVODSTVO TRGOVAČKE ROBE U VELEPRODAJI.....	96
11.1.	<i>Formiranje i knjiženje zaliha trgovačke robe u veleprodaji.....</i>	96
11.2.	<i>Prodaja trgovačke robe u veleprodaji i razduženje skladišta</i>	98
12.	RAČUNOVODSTVO MALOPRODAJE.....	100
12.1.	<i>Temeljna određenja</i>	100
12.2.	<i>Prijenosi trgovačke robe: veleprodaja i maloprodaja</i>	103
13.	PRIHODI I RASHODI.....	106
13.1.	<i>Prihodi.....</i>	106
13.2.	<i>Rashodi.....</i>	108
13.3.	<i>Financijski rezultat poslovanja.....</i>	110
14.	SASTAVLJANJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA.....	113
14.1.	<i>Bruto bilanca</i>	113
14.2.	<i>Izrada pojednostavljene bilance.....</i>	116
14.3.	<i>Izrada pojednostavljenog računa dobiti i gubitka.....</i>	117
15.	INTEGRALNI ZADATCI.....	119
	LITERATURA.....	129
	POPIS SLIKA	130
	POPIS TABLICA	131

PREDGOVOR

Svrha je ovih skripta pružiti osnovni teorijski obuhvat i metodološki okvir te praktičnu primjenu računovodstvenog evidentiranja i prezentiranja poslovnih aktivnosti pomoću različitih koncepata izvještavanja zainteresiranim skupinama. Obradeni su temelji poduzetničkog računovodstva i financijskog izvještavanja u mjeri u kojoj autorica smatra dostatnom za svladavanje ciljeva i ishoda učenja postavljenih u silabu kolegija Računovodstvo pri Sveučilištu u Splitu Sveučilišnog odjela za stručne studije.

Kako bi čitatelji lakše pratili i usvojili ciljeve kolegija Računovodstvo, prezentira se širi obuhvat tematskih područja kao što su računovodstvo i njegova svrha, obilježja računovodstvenog sustava te koncepti izvještavanja i temeljne računovodstvene kategorije.

Kolegij Računovodstvo ima za cilj:

- objasniti pojam i ulogu računovodstva u suvremenom tržišnom gospodarstvu
- uputiti na računovodstvene metode i postupke bitne u računovodstvenom evidentiranju poslovnih aktivnosti i donošenju poslovnih odluka
- omogućiti studentima samostalno sastavljanje temeljnih financijskih izvještaja za mikro i male poduzetnike.

Sadržaj skripta podijeljen je u četrnaest tematskih cjelina pri čemu su obrađene sljedeće teme: pojmovno određenje računovodstva i njegova svrha, računovodstveni sustav, koncepti izvještavanja i temeljne računovodstvene kategorije, dugotrajna i kratkotrajna imovina, kratkoročne obveze, teorija bilanci i analiza bilanci, financijsko izvješćivanje s objašnjenjima elemenata financijskog izvješća te pojam, svrha i temeljna obilježja revizije financijskih izvješća. Petnaesto poglavlje obuhvaća dodatke s integralnim zadacima.

Skripta su primarno namijenjena studentima drugog semestra studija Računovodstvo i financije, ali i svim studentima drugih studijskih programa Sveučilišnog odjela za stručne studije. Također može biti i dobar alat za praktičare. Može poslužiti i kao edukativni sadržaj raznim polaznicima profesionalnih edukacija i programa kako bi usvojili temeljne postavke računovodstva s modelima knjiženja i sastavljanja osnovnih koncepata financijskog izvještavanja.

Računovodstvo i njegova organizacija aktivnosti trebali bi pružiti informacije o poslovanju poslovnih subjekata i to različitim korisnicima. Uvriježena je podjela korisnika na (a) vanjske i (b) unutarnje korisnike.

Najvažniji vanjski korisnici jesu vlasnici poslovnih subjekata, dioničari, različiti investitori, kreditori i drugi vjerovnici, porezna uprava te druge vladine institucije, znanstvenici i opća javnost. Najvažniji unutarnji korisnici jesu menadžeri na svim razinama poslovnog odlučivanja, zaposlenici, sindikati i sl.

Sažetak sadržaja skripta usklađen je s ishodima kolegija. Nakon što studenti usvoje teorijske postavke kolegija i računovodstvene modele evidentiranja poslovnih aktivnosti, očekuju se ishodi učenja na razini predmeta Računovodstvo i to:

1. Opisati temeljne odrednice računovodstvenih sustava i računovodstvenog procesa.
2. Prikazati ekonomske transakcije poslovnih događaja prema temeljnim računovodstvenim modelima i poreznim oblicima kroz računovodstvenu obradu i knjiženje u poslovnim knjigama.
3. Objasniti utjecaj HSFI/MSFI i poreznih određenja na računovodstveno evidentiranje temeljnih računovodstvenih kategorija pri mjerenju i prezentiranju u financijskim izvještajima.
4. Izraditi financijske izvještaje mikro i malih poduzetnika prema temeljnim sintetičkim pozicijama evidentiranima u glavnoj knjizi.
5. Analizirati poslovne događaje prema procedurama i rezultatima računovodstvenih metoda.
6. Kategorizirati poslovne aktivnosti i njihov učinak na poslovanje.

Dakle, temeljni je cilj stjecanje temeljnih znanja i vještina iz računovodstva i njihova primjena u praksi profitnih poslovnih subjekata. Tematske cjeline od broja četiri do četrnaest temelje se prvenstveno na Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, s obzirom na to da je 95 % trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj prema za to određenim kriterijima svrstano u kategorije mikro, malih i srednjih poduzetnika. Primjena na temelju Međunarodnih standarda proučava se na drugim predmetima viših razina studijskog programa Računovodstvo i financije.

Sve države članice Europske unije, pa tako i Republika Hrvatska, bile su obvezne najkasnije do 20. srpnja 2015. ugraditi u svoje nacionalne računovodstvene sustave odredbe nove računovodstvene Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i srodnim izvještajima za određena društva. U skladu s navedenim zahtjevom Hrvatski sabor donio je novi Zakon o računovodstvu/ZOR (Nar. nov., br. 78/15., a nekoliko izmjena i dopuna uslijedilo je do 2021.). Novi je ZOR propisao sadržaj knjigovodstvenih isprava, nove rokove podnošenja financijskih izvještaja, nove obveznike revizije, ali i novu kategoriju poduzetnika – mikropoduzetnici.

Međutim, izostala su pojednostavljenja pri sastavljanju financijskih izvještaja koja predviđa nova Direktiva za tu kategoriju poduzetnika. U slučaju primjene pojednostavljenja iz čl. 36. Direktive 2013/34/EU, navedeni poduzetnici trebali bi se izuzeti od primjene fer vrijednosti pri utvrđivanju vrijednosti određenih financijskih instrumenata, a time se trebaju oblikovati i novi zahtjevi u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja za tu kategoriju poduzetnika.

Autorica

1. RAČUNOVODSTVO I RAČUNOVODSTVENI SUSTAVI

1.1. Računovodstvo: pojam i svrha

Računovodstvo predstavlja sustav evidencije poslovnih aktivnosti poslovnih subjekata. Na poseban se način planiraju, evidentiraju, kontroliraju i analiziraju stanja i kretanja sredstava i poslova na temelju čega se sastavljaju računovodstvene informacije. Ubrzanim tehnološkim napretkom i globalnim kretanjima kapitala i samo je računovodstvo podleglo nizu promjena i to na način da su se računovodstveni standardi mijenjali te su uspostavljeni novi. Informatizacija je olakšala poslovanje jer su mnoga poduzeća implementirala i računalne programe kao potporu računovodstvu.

Kako bi se osiguralo pravodobno i kvalitetno interno odlučivanje, ali i odlučivanje niza zainteresiranih skupina poslovnog subjekta, potrebno je posegnuti za izvorima informacija. Korisnicima su potrebne informacije pomoću kojih se prati poslovanje i rezultati poslovanja.

Računovodstvo je disciplina koja se bavi zapisom poslovno-financijskih transakcija koje se dogode u poslovnom subjektu. Isključivo je povijesnog karaktera, odnosno zapisuju se podatci koji se mogu i moraju dokazati da su se već dogodili.

Računovodstvo je najznačajniji dio ukupnog informacijskog sustava i većina informacija potrebnih u procesu poslovnog odlučivanja nastaje upravo u računovodstvu. Može se reći kako je računovodstvo uslužna funkcija funkciji upravljanja. U teoriji i praksi susreću se različita mišljenja o tome što je računovodstvo, odnosno što sve ono obuhvaća, i to s različitih aspekata kao stručno, ali i kao znanstveno područje.

Računovodstvo se može definirati kao “vještina bilježenja“, razvrstavanja, skraćenog prikazivanja i interpretiranja u novčanom obliku izraženih poslovnih događaja koji su bar djelomično financijske naravi i interpretiranje iz toga proizašlih rezultata.

Tradicionalna struktura računovodstva sastoji se od:

- računovodstvenog planiranja
- knjigovodstva
- računovodstvene kontrole
- računovodstvene analize i
- računovodstvenog informiranja.¹

Suvremena struktura računovodstva postavlja računovodstvo kao financijsko računovodstvo, troškovno računovodstvo i menadžersko računovodstvo.

Obično je to skup javno objavljenih financijskih izvještaja sastavljenih prema propisima i računovodstvenim standardima, a koji javnosti pružaju temeljne informacije o

¹ Gulin, D., et al. (2003): *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 15.

resursima i izvorima financiranja te o poslovanju i rezultatima poslovanja poduzeća poduzetnika.

1.2. Potreba za informacijama i obilježja računovodstvenih informacija

Računovodstvene informacije konačni su rezultat provedenih računovodstvenih modela evidentiranja poslovnih aktivnosti. Informacije dobivene na taj način jesu vjerodostojan pokazatelj uspješnosti poslovanja poduzeća. Korisnici računovodstvenih informacija fizičke su i pravne osobe koje se tim informacijama koriste većinom za donošenje određenih poslovnih odluka.

Donošenje važnih poslovnih odluka itekako je olakšano ako imamo kvalitetne računovodstvene informacije koje su dobivene iz pouzdanih i točnih podataka.

Računovodstvo je disciplina koja se bavi zapisom poslovno-financijskih transakcija koje se dogode u poslovnom subjektu. Isključivo je povijesnog karaktera, odnosno zapisuju se podatci koji se mogu i moraju dokazati da su se već dogodili. Određene informacije koje će se eventualno dogoditi ili će se tek dogoditi u bližoj ili daljoj budućnosti djelomično će biti obuhvaćene određenim bilančnim ili pak izvanbilančnim pozicijama.

U današnjem poslovnom okruženju vrlo je važno raspolagati istinitim i kvalitetnim informacijama koje pružaju razni poslovni subjekti, bilo da se radi o obveznom ili dobrovoljnom izvještavanju, prilikom donošenja poslovnih odluka.

Donošenje poslovnih odluka znatno je olakšano financijskim izvještavanjem poslovnih subjekata gdje je omogućen pristup financijskim izvještajima, analizama, prognozama i ostalim informacijama vezanim uz poslovanje.

Pojam korporativno izvještavanje odnosi se na izvještavanje poduzeća, odnosno dioničkih društava čiji vrijednosni papiri obično kotiraju na tržištima kapitala, a kvalitetno i transparentno korporativno izvještavanje jest preduvjet efikasnog funkcioniranja tržišta kapitala.

S obzirom na to da se informacije koje su potrebne za poslovno odlučivanje pribavljaju iz različitih izvora, vrlo važan izvor predstavljaju financijski izvještaji kao nositelji računovodstvenih informacija. Dakle, financijski izvještaji predstavljaju osnovni izvor računovodstvenih informacija, a izrađuju se u skladu s računovodstvenim pravilima i standardima. Tako je suvremeno financijsko izvještavanje utemeljeno na tzv. koncepcijskim okvirima, od kojih su najpoznatiji FASB² i IASB.

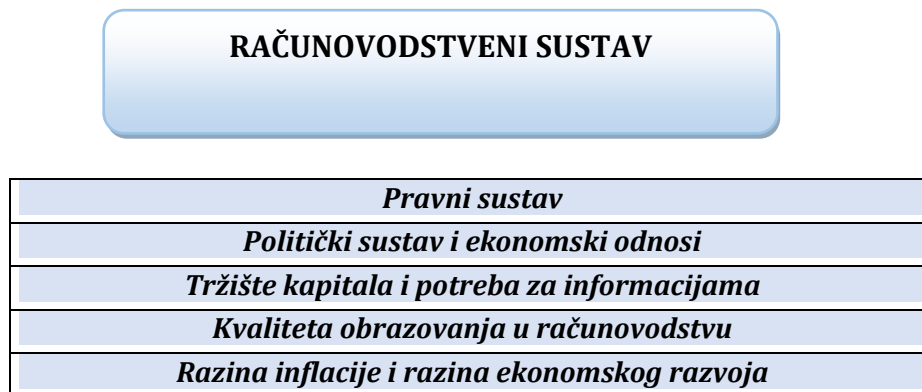
Cilj je financijskih izvještaja da svim zainteresiranim korisnicima pružaju istinit i fer prikaz imovine, kapitala i obveze te prihoda i rashoda, odnosno da pružaju informacije o financijskom položaju poslovnog subjekta koje su važne za donošenje poslovnih odluka. Korisnici financijskih izvještaja dijele se na interne (vlasnici, menadžeri i zaposlenici) i eksterne (investitori, kreditori, dobavljači, kupci, država i njezine agencije te javnost).

² FASB/Financial Accounting Standards Board (FASB) osnovan 1973. godine, Odbor za standarde financijskog računovodstva (FASB) nezavisna je neprofitna organizacija iz privatnog sektora sa sjedištem u Norwalku, Connecticut, koja uspostavlja standarde financijskog računovodstva i izvještavanja za javna i privatna poduzeća i neprofitne organizacije koje slijede Općeprihvaćena računovodstvena načela (GAAP).

Kod financijskih izvještaja često se javljaju i manipulacije s financijskim izvještajima. Postoje brojne metode i razlozi zbog kojih se manipulira financijskim izvješćima kao što su smanjenje fiskalnih i regulatornih opterećenja, težnja za što jeftinijim povećanjem kapitala, izbjegavanje kršenja ugovora s vjerovnicima te povećanje bogatstva menadžmenta. Kako bi se izbjegla manipulacija financijskim izvješćima, preporučaju se računovodstvena pravila i standardi, eksterna revizija te budnost investitora.

1.3. Računovodstveni sustav i aspekti utjecaja

Računovodstveni sustav svake zemlje pod utjecajem je niza čimbenika iz okruženja. Za svaku pojedinu zemlju vanjski i unutarnji čimbenici čine računovodstveni sustav posebnim u odnosu na druge. Hrvatski računovodstveni sustav reguliran je zakonskim i podzakonskim aktima, pri čemu se računovodstvo trgovačkih društava razlikuje od računovodstva neprofitnih organizacija, proračunskih korisnika, jedinica lokalne i regionalne samouprave.



Slika 1. Najvažniji utjecajni čimbenici računovodstvenog sustava

Izvor: obrada autora prema Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black (2006.) *International Accounting and Multinational Enterprises*. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc, str. 16., Černe, K. (2009.) *Influential Factors of Country's Accounting System Development*, Zagreb: *Ekonomska istraživanja*, 22 (2), str. 5.³

Pravni sustav: Pravni sustav neke zemlje ima izravan utjecaj na računovodstvo; on je primarni izvor računovodstvenih propisa koji mogu biti kreirani od strane vladinih ili nevladinih organizacija, a također odlučuje u kojoj mjeri poduzeće regulira računovodstvo.

Tržište kapitala i potreba za izvještavanjem: Za većinu autora tržište kapitala predstavlja dominantan čimbenik različitosti među računovodstvenim sustavima zbog čega tržište kapitala klasificiraju u dvije kategorije, ovisno o izvoru financiranja, kao tržište kapitala i tržište kredita.

³ Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black (2006.) *International Accounting and Multinational Enterprises*. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc, str. 16.

Kada su poslovni subjekti financirani putem burze, kao primarnim izvorom kapitala, karakteriziraju se kao tržište orijentirano kapitalu, nasuprot tržištu orijentiranom kreditima, kao što su poslovni subjekti kojima su primarni izvor kapitala banke. Kod prvog način financiranja računovodstvena pravila oblikovana su da pruže buduće informacije koje će biti korisne za donošenje odluka u investicijske svrhe, dok su kod drugoga načina važnija konzervativna pravila računovodstvenog mjerenja i to radi zaštite vjerovnika.

Povezanost ili nepovezanost računovodstvenog izvještavanja za porezne i poslovne svrhe odredit će karakteristike financijskog izvještavanja.⁴

Politički sustav i ekonomski odnosi: Mnoge su zemlje zbog svoje veličine, stupnja razvijenosti ili nekadašnjeg statusa kolonije pod utjecajem drugih zemalja. Tako su, primjerice, u povijesti zemlje osvajačice nametale svoj politički, a samim time i računovodstveni sustav. Isto tako, određene zemlje nakon što su stekle nezavisnost zadržale su isti politički i računovodstveni sustav iako više nije bio prilagođen gospodarskom stanju države i njezinim potrebama. Globalna ekonomija i međunarodna razmjena postavljaju zahtjev za razvoj i prilagodbu pojedinih računovodstvenih sustava.

Kvaliteta obrazovanja u računovodstvu: Ako edukacija na području računovodstva nije kvalitetna, može predstavljati ograničavajući čimbenik razvoja računovodstvenog sustava. Ovaj faktor razvoja direktno je pod utjecajem općeg znanja u nekom društvu, ali i statusa računovodstvene profesije, ekonomskih odnosa s drugim zemljama i sl. Razvijene zemlje imaju računovodstvene sustave koji funkcioniraju na temelju visokokvalificiranih računovodstvenih djelatnika, koji rješavaju složenije računovodstvene probleme u složenijim poslovnim subjektima.

Razina inflacije: U uvjetima visoke inflacije neophodno je računovodstvo u inflacijskim uvjetima. Također, razina inflacije u nekom gospodarstvu utjecat će na primjenu metode vrednovanja imovine. Tako će društva s visokom inflacijom pokušavati pronaći nova računovodstvena rješenja za hiperinflacijske uvjete i samim time razlikovati se od onih u kojima je inflacija niska ili stabilna.

Razina ekonomskog razvoja: Razvoj određenog računovodstvenog sustava zasigurno je uvjetovan ekonomskim razvojem pojedine zemlje. Dosegnuta razina ekonomskog razvoja čimbenik je iz kojeg proizlazi više čimbenika utjecaja, a računovodstveni sustav razvija se i unaprjeđuje ovisno o okolnostima koje se događaju u okruženju.

Osim poznavanja političkog, ekonomskog ili pravnog sustava neke države, potrebno je i poznavanje poslovnog okruženja zemlje. Vrlo je važno biti upućen u kulturne tijekove računovodstvenog sustava pri tumačenju financijskih izvještaja, koji se, kako je ranije utvrđeno, razlikuju od zemlje do zemlje.

⁴ Mijoč, I., Pekanov Starčević, D. (2013.) Računovodstveni utjecaj čimbenika tržišta kapitala i izvora financiranja na različitost praksi financijskog izvještavanja. Osijek: Pravni vjesnik, 29 (1), str. 159.

2. HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAVI I KONCEPTI IZVJEŠTAVANJA

2.1. *Hrvatski računovodstveni sustavi*

Računovodstvo treba osigurati kvantitativne informacije primarno financijske prirode o poslovanju subjekta s namjerom njihova korištenja u poslovnom odlučivanju. No, u posljednjem desetljeću sve se veća pozornost posvećuje i nefinancijskim informacijama, posebice za poslovne subjekte koji su na kotacijama. Obilježja računovodstvenih informacija mogu se iskazati kao troškovna djelotvornost, razumljivost, korisnost, važnost, pouzdanost i transparentnost.

Računovodstvo je informacijski sustav (RIS) koji mjeri poslovne događaje, procesira informacije u izvještaje te komunicira pomoću informacija s nositeljima odlučivanja poslovnog subjekta. Elementi RIS-a:

- Mjerenje ili kvantificiranje poslovnih događaja u novčanom izrazu te njihovo evidentiranje na kontima (input)
- Procesiranje podataka u poslovnim knjigama i izrada financijskih izvještaja (proces)
- Objavljivanje financijskih izvještaja (output).⁵

Računovodstvena praksa vrlo je složena. Tomu pridonose raznolike prakse računovodstvenog izvještavanja različitih država. U svakoj pojedinoj državi računovodstvena praksa razvija se pod utjecajem niza vanjskih čimbenika, koji se razlikuju od države do države. Utjecaj čimbenika okruženja na nacionalne sustave ima za posljedicu grupiranje računovodstvenih sustava unutar sličnih ili istih grupa i podgrupa.

Bitno je naglasiti kako u uvjetima globalne ekonomije treba razlikovati dvije osnovne skupine profitnih poslovnih subjekata i svrhu i ciljeve njihova izvještavanja. Temeljna podjela zasniva se na onima koji sastavljaju i prezentiraju poslovanje prema:

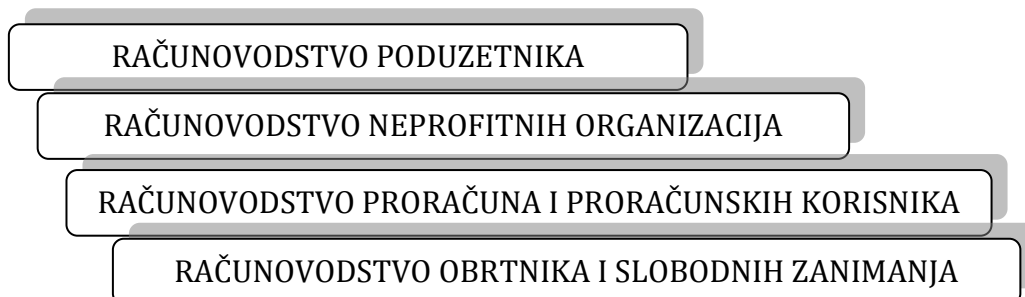
- nacionalnim računovodstvenim standardima, te na onima koji
- primjenjuju međunarodne standarde financijskog izvještavanja.

Hrvatski je računovodstveni sustav reguliran zakonskim i podzakonskim aktima, pri čemu se računovodstvo trgovačkih društava razlikuje od npr. računovodstva neprofitnih organizacija ili proračunskih korisnika.

Zakonski i podzakonski akti ne uključuju samo regulativu računovodstvenih modela i načela, već se ona dopunjuje računovodstvom poreza, koje je regulirano posebnim zakonima i pripadajućim podzakonskim aktima koji tretiraju takvu problematiku.

⁵ Perčević, Hrvoje: Razvoj, definicija i struktura računovodstva, dostupno na <http://www.efzg.unizg.hr> (pristup 20. siječnja 2022.).

Prema zakonskim aktima u Hrvatskoj se primjenjuju četiri temeljna računovodstvena sustava, koja su prikazana na slici 2.



Slika 2. Računovodstveni sustavi u Hrvatskoj

Izvor: obrada autora prema Belak, V. (2006): Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zgombić i Partneri, Zagreb, str.15.

Naprijed navedeni računovodstveni sustavi koji se primjenjuju u Hrvatskoj razlikuju se prema obilježjima i kriterijima kojima se:

- priznaju prihodi i rashodi
- određuje način utvrđivanja financijskog rezultata
- određuje način oporezivanja poreza te
- utvrđuje obveza primjene računskog/kontnog plana.

.....:Računovodstvo poduzetnika

Financijsko izvještavanje temelji se na zakonskoj regulativi kao što je Zakon o računovodstvu i Računovodstveni standardi, bilo da se radi o HSFI⁶ ili o MRS/MSFI⁷ u ovisnosti o veličini poduzetnika. Regulativa obuhvaća čitav niz poreznih zakona i pravilnika te mišljenja Ministarstva financija. Temeljni zakon je Zakon o računovodstvu,⁸ ali i Zakon o trgovačkim društvima⁹ u smislu regulative trgovačkih društava kao pravnih osoba.

Obveznici primjene navedene zakonske regulative izvještavaju prema formaliziranom računovodstvu koje mora ispunjavati određene kriterije:

- primjena sustava dvojnog knjigovodstva
- primjena načela nastanka događaja
- obveza vođenja poslovnih knjiga
- obveza izrade financijskih izvještaja.

⁶ HSFI/HRVATSKI STANDARDI FINANIJSKOG IZVJEŠTAVANJA: Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN 86/15. i Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN br. 105/20., 9/21.

⁷ MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI / MEĐUNARODNI STANDARDI FINANIJSKOG IZVJEŠTAVANJA, Službeni list Europske unije objavljen kao Uredba Europske komisije br. 1126/2008. (dostupno na stranici <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101>).

⁸ Zakon o računovodstvu NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20.

⁹ Zakon o trgovačkim društvima, NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22.

.....:Računovodstvo neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije obavljaju djelatnost, ali ne s ciljem ostvarivanja profita/dobitaka. To su organizacije kao što su udruge građana, sportski klubovi, sindikati, vjerske zajednice i slično. Organizacije koje se financiraju iz proračuna iako su neprofitne vode proračunsko računovodstvo.

Pojam neprofitni kao temeljno obilježje neprofitnih organizacija upućuje na to da je prva karakteristika tih organizacija odsutnost profita, tj. njihovo se djelovanje povezuje s javnim interesom. Knjigovodstvo neprofitnih organizacija vodi se po načelu dvojnog knjigovodstva. Neprofitne organizacije obvezne su u svojem knjigovodstvu osigurati podatke pojedinačno po vrstama prihoda i rashoda te o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora.

Računovodstvo neprofitnih organizacija primarno je uređeno sljedećim normativnim aktima: Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija. Ostali zakoni koje neprofitne organizacije trebaju poštovati pri obavljanju svoje djelatnosti jesu: Zakon o zakladama i fondacijama (NN 36/1995), Zakon o ustanovama (NN 29/1997), Zakon o humanitarnoj pomoći (NN 128/2010).

.....:Računovodstvo proračunskih korisnika Pojam proračun odnosi se na planski dokument – plan prihoda i rashoda, i/ili proces planiranja, pripreme, prihvaćanja (usvajanja) proračuna, izvršenja i nadzora nad izvršenjem proračuna (prihoda i rashoda državne ili druge gospodarske jedinice), a obuhvaća određeno proračunsko razdoblje (najčešće jedna godina).

Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja. Proračun i proračunski korisnici vode knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz Računskog plana. Proračun i proračunski korisnici obvezni su u svojem knjigovodstvu osigurati podatke pojedinačno po vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka imovine, obveza i vlastitih izvora.

.....:Računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja Obrt je samostalno i trajno obavljanje dopuštenih gospodarskih djelatnosti od strane fizičkih osoba sa svrhom postizanja dohotka ili dobiti koja se ostvaruje proizvodnjom, prometom ili pružanjem usluga na tržištu. Računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja nije zasnovano na dvojnog knjigovodstvu, već primjenjuje jednostruko evidentiranje nastalih poslovnih događaja, osim ako ne vode poslovne knjige kao „DOBITAŠI“. U ovom računovodstvenom sustavu postoje kategorije primitaka i izdataka. Poslovne knjige i evidencije koje vode fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost jesu: Knjiga primitaka i izdataka, Evidencija o tražbinama i obvezama, Knjiga prometa i Popis dugotrajne imovine.

Poslovne primitke i izdatke koji nastaju u vezi s obavljanjem samostalne djelatnosti fizičke osobe bilježe u Knjigu primitaka i izdataka po načelu blagajne. To znači da se primitci bilježe tek nakon što su naplaćeni, odnosno izdatci nakon što su plaćeni.

2.2. Regulatorna računovodstvenog sustava i financijskog izvještavanja

Regulatorna računovodstvenog sustava u biti predstavlja regulatornu i okvir za vođenje financijskog računovodstva u Hrvatskoj.

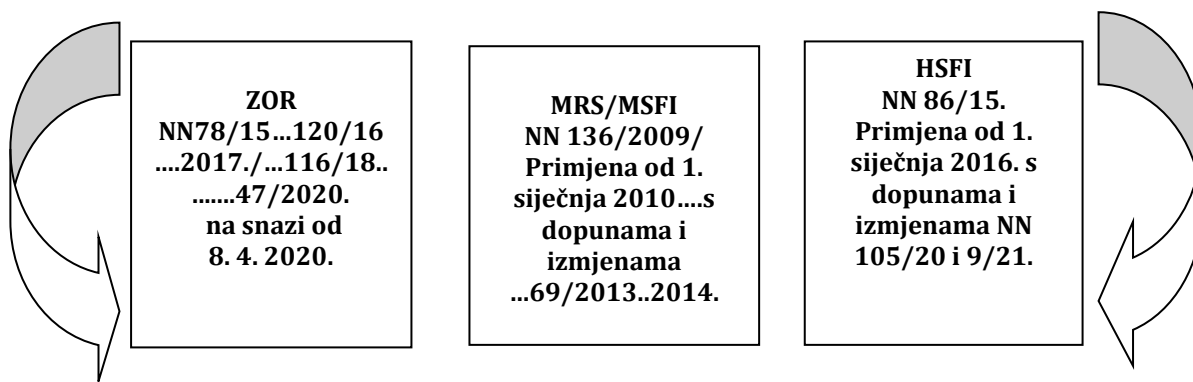
Suvremeno financijsko računovodstvo utemeljeno je na konceptijskim okvirima; najpoznatiji su FASB-ov¹⁰ (1) i IASB-ov¹⁰ (2).

FASB-ov okvir ima tri razine:

1. razina: ciljevi i svrha
2. razina: kvalitativna obilježja i elementi financijskih izvještaja
3. razina: postavlja načela priznavanja i mjerenja elemenata fin. izvještaja

IASB-ov konceptijski okvir:

1. predstavlja koherentni sustav međusobno povezanih ciljeva i pravila
2. omogućuje izradu konzistentnih standarda
3. opisuje namjenu i ograničenja financijskog računovodstva.¹⁰



Slika 3. Temeljna regulatorna računovodstvenog sustava i Okvir za vođenje financijskog računovodstva u Hrvatskoj

Izvor: obrada autora.

Kao što je vidljivo iz Slike 3, Hrvatska ima dualni sustav financijskog izvještavanja, što će se prikazati u nastavku teksta, a taj sustav ovisi o kriterijima razvrstavanja prema Zakonu o računovodstvu.

¹⁰ The Financial Accounting Standards Board (FASB): Odbor za standarde financijskog računovodstva (FASB) neovisna je organizacija koja postoji u privatnom sektoru. Ima za cilj uspostavljanje računovodstvenih standarda za financijsko izvješćivanje u SAD-u i slijedi FASB standarde, također poznate kao Općeprihvaćena računovodstvena načela (GAAP).

IASB: Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board). Ciljevi IASB-a jesu: • razvijati, u javnom interesu, skup visoko kvalitetnih, razumljivih i globalno primjenjivih računovodstvenih standarda koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne usporedive informacije u financijskim izvještajima i drugim financijskim izvještavanjima kako bi se pomoglo sudionicima u svjetskim tržištima kapitala i drugim korisnicima pri donošenju poslovnih odluka; • unaprijediti korištenje i primjenjivanje tih standarda; • aktivno raditi s nacionalnim kreatorima standarda kako bi se doveli do približavanja nacionalnih računovodstvenih standarda i MSFI-ja visoko kvalitetnim rješenjima, dostupno na <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> (10. 12. 2021.).

Pripadnost pojedinom sustavu financijskog izvještavanja regulirana je čl. Zakona o računovodstvu.

S druge strane, diferenciranim izvještavanjem gubi se na usporedivosti, koja je od velike važnosti eksternim korisnicima financijskih izvještaja, posebno bankama i investitorima.

Poduzetnici u smislu ovoga Zakona razvrstavaju se na mikro, male, srednje i velike ovisno o pokazateljima utvrđenima na posljednji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji.

Prethodno navedenoj regulativi za provedbu financijskog računovodstva u RH potrebno je navesti ostalu temeljnu regulativu koja čini komplementarnost institucionalnog okvira i to:

- Zakon o porezu na dodanu vrijednost
- Opći porezni zakon
- Zakon o porezu na dobit
- Zakon o porezu na dohodak
- Zakon o trgovačkim društvima.

Složenost računovodstvenog sustava i sustava financijskog izvještavanja ogleda se upravo u postojanju i primjeni kako prethodno navedenih zakona, tako i niza ostalih podzakonskih propisa, uredaba i mišljenja Ministarstva financija.

2.2.1. Zakon o računovodstvu i obveznici primjene

Prvi Zakon o računovodstvu usvojen je i objavljen 1992. godine i do danas je doživio niz izmjena. Izmjene i dopune ili pak objave novog zakona rezultat su zahtjeva poslovne prakse, globalnog kretanja kapitala koje je donijelo „NOVE PROIZVODE“ u pozicijama financijskih izvještaja, promjene u poreznim propisima ili pak izmjene u Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

U razdoblju od 1992. do zaključno 2014. godine objavljen je velik broj izmjena i dopuna u zakonskim uređenjima sustava računovodstva.

Aktualni Zakon o računovodstvu objavljen je 17. 7. 2015. godine¹¹ iz razloga zahtjeva usklađenja s pravnom stečevinom Europske unije, a koji počinje s primjenom od 1. siječnja 2016. godine. Usklađen je s računovodstvenom Direktivom 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i srodnim izvještajima za određena društva.

¹¹ Zakon o računovodstvu, NN br. 78/2015.

..... Prijenos pravnih akata Europske unije

Prema čl. Zakona u pravni poredak Republike Hrvatske prenesene su sljedeće direktive:

1. 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 i 83/349/EEZ (Tekst značajan za EGP) (SL L 182, 29. 6. 2013.) kako je zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća 2014/102/EU od 7. studenoga 2014. o prilagodbi Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća zbog pristupanja Republike Hrvatske (Tekst značajan za EGP) (SL L 334, 21. 11. 2014.)¹²
2. Direktiva 2012/17/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 13. lipnja 2012. o izmjeni Direktive Vijeća 89/666/EEZ te Direktiva 2005/56/EZ i 2009/101/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u vezi s povezivanjem središnjih registara, trgovačkih registara i registara trgovačkih društava (Tekst značajan za EGP) (SL L 156, 16. 6. 2012.)
3. Direktiva 2009/101/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 16. rujna 2009. o usklađivanju zaštitnih mjera koje, radi zaštite interesa članova i trećih strana, države članice zahtijevaju za trgovačka društva u smislu članka 48. stavka 2. Ugovora, s ciljem izjednačavanja takvih zaštitnih mjera (kodificirana verzija) (Tekst značajan za EGP) (SL L 258, 1. 10. 2009.)
4. Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonom propisanim revizijama godišnjih financijskih izvješća i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju direktive Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktiva Vijeća 84/253/EEZ (Tekst značajan za EGP) (SL L 157, 9. 6. 2006.)
5. Jedanaesta direktiva Vijeća 89/666/EEZ od 21. prosinca 1989. o zahtjevima objavljivanja podataka u vezi s podružnicama koje su u nekoj državi članici otvorile određene vrste trgovačkog društva u skladu sa zakonima druge države (SL L 395, 30. 12. 1989.).

Ovim se Zakonom detaljnije uređuje provođenje Uredbe (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda i Uredbe (EZ) br. 1893/2006 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. prosinca 2006. o utvrđivanju statističke klasifikacije ekonomskih djelatnosti NACE Revizija 2.¹³

¹² DIREKTIVE EU: dostupno na stranici <http://eur-lex.europa.eu/advanced-search-form.html> (pristup 2. 10. 2021.).

¹³ NACE revizija 2: Revidirana statistička klasifikacija ekonomskih djelatnosti nazvana NACE Revizija 2, sve prema UREDBA KOMISIJE (EU) br. 1893/2006 EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA od 20. prosinca 2006. o utvrđivanju statističke klasifikacije ekonomskih djelatnosti NACE Revision 2 te izmjeni Uredbe Vijeća (EEZ) br. 3037/90 kao i određenih uredaba EZ-a o posebnim statističkim područjima, Službeni list Europske unije, dostupno na stranici <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32006R1893> (pristup 21. 1. 2022.).

Zakonom o računovodstvu uređeno je:

- računovodstvo poduzetnika
- razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika
- knjigovodstvene isprave i poslovne knjige
- popis imovine i obveza
- primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja
- godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja
- izvještaj o plaćanjima javnom sektoru
- revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća
- Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.

.....Razvrstavanje poduzetnika

Poduzetnici se razvrstavaju na mikro, male, srednje i velike ovisno o pokazateljima utvrđenima na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji (čl. 5. Zakona).

Novoosnovani poduzetnici i poduzetnici sa statusnom promjenom razvrstavaju se u skladu sa stavcima općim kriterijima prema članku 5. na temelju pokazatelja za razdoblje od datuma osnivanja, odnosno statusne promjene¹⁴ do kraja njihove prve poslovne godine, odnosno na zadnji dan tog razdoblja.

Za potrebe razvrstavanja poduzetnici iz ovoga stavka iznos prihoda preračunavaju na godišnju razinu.

Pokazatelji na temelju kojih se razvrstavaju poduzetnici jesu:

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

Tablica 1. Razvrstavanje poduzetnika

Grupa	Veličina obveznika ZOR-a	Kriteriji	Uvjet
1.	Mikro	ukupna aktiva 2.600.000,00 kn prihod 5.200.000,00 kuna prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 10 radnika	ne prelaze granične pokazatelje u dva od tri uvjeta
2.	Mali	ukupna aktiva 30.000.000 kn prihod 60 mil. kn prosječan broj radnika tijekom	nisu mikro poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od tri uvjeta

¹⁴ STATUSNE PROMJENE PREMA ZTD-u: Trgovačko društvo se može u tijeku svog postojanja odlučiti provesti jednu ili više statusnih promjena s ciljem gospodarskog restrukturiranja, lakšeg funkcioniranja na tržištu, poslovanja u jednostavnijem obliku ili nekih drugih razloga. Zakon o trgovačkim društvima predviđa statusne promjene pripajanja, spajanja i podjele, te kao dodatni institut preoblikovanje društva koje ne predstavlja statusnu promjenu u pravnotehničkom smislu, prema ZTD-u, NN br. 111/93 do 34/22. od čl.533. do čl. 582.

		poslovne godine – 50	
3.	Srednji	ukupna aktiva 150 mil. kn prihod 300 mil. kn prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250	koji nisu ni mikro ni mali poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od tri uvjeta
4.	Veliki		poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta za srednje velike poduzetnike

Izvor: Zakon o računovodstvu, NN br. 78/2015.

.....:Veliki poduzetnici:

To su poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta iz 3. grupe. To su:

- banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, *leasing*-društva
- društva za upravljanje UCITS fondovima, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fondovi, alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima
- dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva, društva za dokup mirovine, faktoring-društva, investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i
- operateri Fonda za zaštitu ulagatelja neovisno o tome ispunjavaju li uvjete koji su navedeni uvodno kao kriteriji.

.....:Izmjene Zakona o računovodstvu od 2015. godine do danas

Od donošenja Zakona o računovodstvu iz 2015. godine do danas doneseno je nekoliko odluka koje čine izmjene i dopune toga Zakona i to:

2015. godine Uredbom je određen Jedinostveni okvirni kontni plan koji donosi i mijenja Odbor za standarde financijskog izvještavanja¹⁵

2016. godine izmjene se prvenstveno odnose na objavu nefinancijskih informacija, preciznije kriterije za popis za trgovačka društva i druge pravne osobe od strateškog interesa za Republiku Hrvatsku i trgovačka društva od posebnog interesa u kojima Republika Hrvatska ima vlasništvo manje od 50 %. Nadalje, donose jasnija određenja knjigovodstvenih isprava, koje moraju biti vjerodostojne, uredne i sastavljene tako da osiguraju pravodobni nadzor, te jasnije određuju postupak revizije za subjekte koji po Zakonu nisu obveznici primjene. Licenciranje računovođa trebalo je stupiti na snagu 1. 1. 2019. godine, no do toga u primjeni nije došlo.

¹⁵ UREDBA O IZMJENAMA I DOPUNAMA ZAKONA O RAČUNOVODSTVU, NN 134/2015.

Nadalje, izmjene i dopune ZOR-a odnose se na ukidanje primjene jedinstvenog okvirnog kontnog plana: ukida se obveza uvođenja i primjene jedinstvenog okvirnog kontnog plana za poduzetnike, koji se planirao uvesti od 1. siječnja 2017. godine s ciljem kvalitetnijeg i učinkovitijeg provođenja nadzora (briše se čl. 11. ZOR-a i s njime povezane odredbe). Isto tako poduzetnici mogu primjenjivati kontni plan koji nije standardiziran te ga izraditi u skladu sa svojim potrebama, međutim, u glavnoj knjizi potrebno je osigurati podatke za godišnje financijske izvještaje, tj. uskladiti kontni plan s pozicijama novog Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16).¹⁶

2020. godine objavljene promjene i dopune u Zakonu o računovodstvu posljedica su pandemijskih uvjeta povezanih s bolesti COVID-19, a izmjenama su produženi rokovi predaje financijskih izvještaja te izuzete pojedine vrste i visine naknada Financijskoj agenciji za uslugu javne objave dokumentacije iz Registra godišnjih financijskih izvještaja.¹⁷

2021. godine, NN 47/2020 (17. 4. 2020.), izvršen je Ispravak Zakona kojim će Ministarstvo financija u roku od dvije godine od dana stupanja na snagu Zakona provesti naknadnu procjenu učinka Zakona o računovodstvu.¹⁸

2.2.2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

Prva primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja: Poduzetnik treba primijeniti OKVIR za razdoblje započeto 1. siječnja 2008. godine ili poslije toga. Obveza financijskog izvještavanja proizlazi iz zakonskih obveza obveznika ZOR-a prema pojedinim državnim institucijama, kao što su porezne uprave, FINA, Državni zavod za statistiku.

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI): Imenovan je Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Odbor je stručno tijelo koje ima sljedeće nadležnosti. **HSFI:** regulira se tematika u vezi s financijskim izvještajima, u prvom redu namijenjenih vanjskim korisnicima. Oni sadrže zahtjeve:

- priznavanja, mjerenja, procjenjivanja, prezentiranja i objavljivanja transakcija i događaja važnih za financijske izvještaje opće namjene.

HSFI su jednostavni, malog su opsega te teoretski i stručno zadovoljavaju kriterije suvremenoga financijskog računovodstva.

- **Računovodstvena načela i pravila** koja primjenjuje računovodstvena struka, a koriste se pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. U HSFI-ju su naznačene **temeljne koncepcije** na kojima počiva sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja.
- Financijski izvještaji koji se temelje na HSFI-ju pružaju informaciju o imovini, obvezama, kapitalu, prihodima, rashodima, dobiti i gubitku, promjenama u kapitalu i novčanom toku.

¹⁶ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu, NN 120/2016.

¹⁷ Zakon o dopunama i izmjenama Zakona o računovodstvu NN br. 42/2020.

¹⁸ Ispravak Zakona o izmjeni i dopuni Zakona o računovodstvu, NN 47/2020.

- Ciljevi HSFI-ja jesu razvijati u javnom interesu računovodstvene standarde koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne i usporedne informacije u financijskim izvještajima.

Tablica 2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (t. 1.9.)

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

Pri predavanju godišnje prijave poreza na dobit porezni obveznici moraju uz poreznu prijavu (Obrazac PRIJAVA POREZA NA DOBIT-PD) priložiti i bilancu te račun dobiti i gubitka.

2.2.3. Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)

U Hrvatskoj se od 1993. godine primjenjuju MRS-ovi.¹⁹ Oni su u pogledu svojeg obuhvata i izričaja te u usporedbi s aktualnim MRS/MSFI jednostavniji i lakše provedivi.

Od 2004. godine počinju se razvijati i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI – IFRS). MSFI razvijaju potpuno nove standarde, ali pored toga uključuju i Međunarodne računovodstvene standarde koji su revidirani 2004. godine. Upravo je **2004. godine** donesena Odluka o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.²⁰

Novi standardi financijskog izvještavanja objavljeni su 16. travnja 2013. godine.²¹ To je ujedno deseta i najopsežnija izmjena standarda nakon njihovih objavljivanja od 2009. godine.

¹⁹ Međunarodni računovodstveni standard i Objavljivanje računovodstvenih politika, NN br. 36/1993.

²⁰ Odluka o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, NN br. 140/2004.

²¹ Narodne novine 45/2013.

MRS/MSFI: Računovodstveni standardi financijskog izvještavanja, koje razvija Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB), sada su postali obvezujući propisi za subjekte koji posluju u Europi, Australiji, Novom Zelandu i mnogim azijskim zemljama.

Primjena standarda MSFI/MRS ima značajne implikacije i na reviziju financijskih izvještaja, na ulogu institucija koje uređuju vrijednosne papire i na ostale regulatorne institucije. MSFI su postali najvažniji standardi izvještavanja u globalnoj ekonomiji.

U Hrvatskoj se MSFI primjenjuju za velika poduzeća, dionička društva koja kotiraju na službenim tržištima i javna dionička društva.²² Svi ostali obveznici mogu birati hoće li se koristiti MSFI-jem ili standardima financijskog izvještavanja koje je donio Odbor za standarde financijskog izvještavanja.

Direktivom 2013/34/EU (čl. 5.) definirana su opća načela za stavke koje se prikazuju u godišnjim i konsolidiranim financijskim izvještajima, a priznaju se i mjere u skladu sa sljedećim općim načelima:

- a) pretpostavlja se da poduzeće posluje na trajnoj osnovi
- b) računovodstvene politike i osnove za mjerenje primjenjuju se dosljedno od jedne do druge financijske godine
- c) priznavanje i mjerenje vrši se na razumnoj osnovi
- d) iznosi priznati u bilanci i računu dobiti i gubitka izračunavaju se na temelju obračuna
- e) početna bilanca za svaku financijsku godinu odgovara završnoj bilanci za prethodnu financijsku godinu
- f) sastavni dijelovi stavki aktive i pasive vrednuju se odvojeno
- g) zabranjen je bilo kakav prijeboj između stavki aktive i pasive ili između stavki prihoda i rashoda
- h) stavke računa dobiti i gubitka i bilance obračunavaju se uzimajući u obzir bit predmetne transakcije ili predmetnog posla
- i) stavke priznate u godišnjim financijskim izvještajima mjere se u skladu s načelom kupovne cijene ili troškova proizvodnje
- j) udovoljavanje zahtjevima određenima u ovoj Direktivi u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem, objavljivanjem i konsolidacijom nije potrebno ako je učinak udovoljavanja zahtjevima nematerijalan.

²² MSFI dostupno na stranici

<http://eur-lex.europa.eu/legal>

[content/HR/TXT7PDF/?URI=CELEX:32008r11268rid=13](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT7PDF/?URI=CELEX:32008r11268rid=13).

2.3. Informacije financijskog računovodstva i koncepti izvještavanja

Financijsko računovodstvo može se definirati kao instrument iskaza informacija u suvremenoj ekonomiji. Poslovnom subjektu potrebne su informacije o resursima, načinima njihova financiranja i postignutim rezultatima.

Primarna svrha računovodstva jest financijsko izvještavanje. Sustav financijskog izvještavanja može se definirati kao sustav koji omogućuje uvid, praćenje, interpretaciju i ocjenu poslovanja i financijskog stanja poduzeća, a radi donošenja ekonomskih odluka, a uključuje postupke i subjekte pripreme financijskih izvještaja.²³

Kako se financijsko izvještavanje smatra bitnom karikom u efikasnom funkcioniranju tržišta kapitala, njega uglavnom reguliraju mjerodavne institucije. Zakonska regulativa računovodstva na nacionalnoj ili međunarodnoj razini obično ima jedan od ovih triju oblika (Spremić, 2003):

- regulativa zakonima (zakonom o računovodstvu, zakonom o trgovačkim društvima ili direktivama)
- regulativa računovodstvenim standardima i načelima računovodstvene profesije
- regulativa kombiniranim pristupom, koja obuhvaća i zakone i računovodstvene standarde.²⁴

Dakle, pružanje financijskih informacija opće namjene izvan poduzeća naziva se KONCEPTOM ili financijskim izvještavanjem. Glavna svrha davanja financijskih informacija osobama izvan poduzeća jest skup računovodstvenih izvješća koja se zovu financijski izvještaji.

Sustav koji pruža takve informacije naziva se računovodstvo – financijsko računovodstvo.

Prezentirani podatci o poslovanju poslovnog subjekta imaju za cilj potvrditi rad svih u poslovnom subjektu, posebice rad uprave, njihove uspjehe i neuspjehe, te putem vještine čitanja prezentiranih podataka upozoriti na probleme.

Tumačenje informacija zahtijeva poznavanje instrumenata i njihova prilagođavanja kako bi se razumjeli dobiveni podatci. Prezentirani podatci poslovanja izvještavaju se putem određenih koncepata.

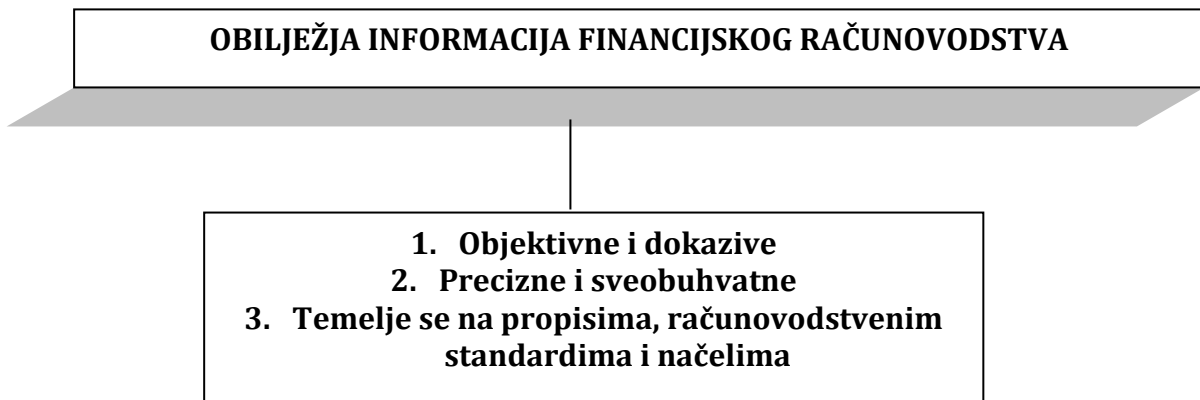
Obilježja informacija financijskog računovodstva:

- utemeljeno je na načelu nastanka događaja i povijesnim troškovima
- najstariji i najrazvijeniji dio računovodstveno-informacijskog sustava
- utemeljeno je na zakonskim i podzakonskim osnovama i regulatornim okvirima
- odražava ukupnost poslovnih odnosa poslovnog subjekta s vanjskim svijetom, tj. vanjskim korisnicima (ulagačima, kreditorima, vjerovnicima, poreznim tijelima, sindikatima i javnosti)

²³ Meigs, R. F., Meigs, W. B. (1999.) Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja. Zagreb: Mate naklada, str. 6.

²⁴ Pervan, Ivica (2004): Usklađenost okvira financijskog izvješćivanja u Hrvatskoj, Bugarskoj i Rumunjskoj sa zahtjevima Europske unije. Financijska teorija i praksa 28 (4) str. 469–485 (2004.).

- informacije koje ono prezentira bitne su vanjskim korisnicima koji su zainteresirani za uspješno poslovanje poslovnog subjekta.



Slika 4. *Obilježja informacija financijskog računovodstva*
Izvor: obrada autora.

:KONCEPTI IZVJEŠTAVANJA

Prezentirani podaci o poslovanju poslovnog subjekta imaju za cilj potvrditi rad svih u poslovnom subjektu, posebice rad uprave, njihove uspjehe i neuspjehe, te putem vještine čitanja prezentiranih podataka upozoriti na probleme. Tumačenje informacija zahtijeva poznavanje instrumenata i njihova prilagođavanja kako bi se razumjeli dobiveni podaci. Prezentirani podaci poslovanja izvještavaju se putem određenih koncepata.

Koncepti izvještavanja su financijski izvještaji koji najčešće obuhvaćaju:

1. bilancu
2. račun dobiti i gubitka
3. izvještaj o novčanom toku
4. izvještaj o promjenama kapitala (glavnice) i
5. bilješke uz financijske izvještaje.

Informacije moraju biti pripremljene u skladu s propisima i općeprihvaćenim računovodstvenim standardima, koji osiguravaju njihovu autentičnost, transparentnost i usporedivost. Sadržajno svaki od njih daje određeni prikaz stanja i poslovanja kao rezultat prošlih upravljačkih odluka.

Nakon 1. 1. 2009. godine, nakon revizije MRS-a1 i djelomične revizije ostalih MRS/MSFI, dolazi do promjene naziva koncepata financijskih izvještaja (dakle promjene naziva odnose se na one poslovne subjekte koji primjenjuju Međunarodne računovodstvene standarde.

Tablica 3. Promjene naziva financijskih izvještaja nakon revizije MRS-a 1 i djelomične revizije ostalih MRS/MSFI nakon 1. 1. 2009.

Promjene naziva financijskih izvještaja
a) Izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja
b) Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti razdoblja
c) Izvještaj o promjenama kapitala tijekom razdoblja
d) Izvještaj o novčanim tokovima
e) Bilješke

Sadržajno svaki od njih daje određeni prikaz stanja i poslovanja kao rezultat prošlih poslovnih događaja, ali koji su rezultat i upravljačkih odluka. Svi koncepti izvještavanja međusobno su povezani i upućeni jedni na druge. Neki su statičnog karaktera jer pokazuju situaciju u određenoj točki vremena, a drugi pokazuju promjene ekonomskih kategorija u određenom razdoblju, te stoga imaju dinamični karakter. Promatrani zajedno u međusobnoj su interakciji, govore o uspješnosti i stanju resursa, kapitala i obveza.

Informacije koje su sadržane u tim izvještajima potrebno je razumjeti u pogledu njihova obuhvata, značaja, ali i ograničenja, a sve kako bismo ispravno interpretirali podatke i informacije iz financijskih izvještaja.

Ostala određenja koncepata financijskog izvještavanja:

- Sastavljaju se za kalendarsku godinu koja počinje 1. siječnja i završava 31. prosinca, ali iznimno se poslovna godina može razlikovati od kalendarske.
- Oblik i sadržaj financijskih izvještaja definiran je odredbama MSFI/HSFI ili posebnim propisima. Valja naglasiti kako je Odbor za standarde financijskog izvještavanja ovlašten definirati oblik i sadržaj financijskih izvještaja (ZOR, čl. 19.). Financijske izvještaje potpisuje zakonski predstavnik obveznika te se čuvaju trajno i u izvorniku.

Neograničenost poslovanja

Pretpostavka kako poduzetnik vremenski neograničeno posluje; nema namjeru niti potrebu likvidirati ili značajno smanjiti opseg poslovanja.

Nastanak događaja

Učinci transakcija priznaju se kada nastanu, a ne kada se primi ili isplati novac ili njegov ekvivalent.

Slika 5. Temeljne pretpostavke i načela

Kvalitativna obilježja financijskih izvještaja: Pri sastavljanju financijskih izvještaja u skladu s HSFI-jem, osim temeljnih pretpostavka i načela poduzetnik uvažava i kvalitativna obilježja financijskih izvještaja: RAZUMLJIVOST, VAŽNOST, POUZDANOST, USPOREDIVOST, OPREZNOST i POTPUNOST.

Osnovne računovodstvene kategorije regulirane su t. 1.6. ZOR-a, a to su: imovina, obveze, kapital, prihod, rashodi, dobit i gubitak.

Mjerenje elemenata financijskih izvještaja: Mjerenje je proces utvrđivanja novčanih iznosa po kojima se priznaju elementi financijskih izvještaja i iskazuju u bilanci i računu dobiti i gubitka.

Mjerenje računovodstvenih kategorija: treba se izvršiti primjenom odgovarajućih metoda ovisno o tome o kojoj se kategoriji radi (trošak nabave, tekući trošak, sadašnja vrijednost, fer vrijednost...).

Priznavanje elemenata financijskog izvještaja: proces uvrštavanja u bilancu i račun dobiti i gubitka stavke koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja i zadovoljava kriterije za njegovo priznavanje.

Pojam financijski izvještaj obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja sastavljenih za razdoblje tijekom godine ili za poslovnu godinu. Prema HSFI-ju uređeno je sastavljanje, prezentiranje i objavljivanje financijskih izvještaja za poduzetnike koji nisu obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, a u skladu sa Zakonom o računovodstvu.

Posebno su prilagođeni potrebama srednjih, malih i mikro poduzetnika koji prevladavaju u hrvatskom gospodarstvu. Kriteriji mjerenja i priznavanja u suglasju su s Direktivom 2013/34/EU.

Koncepti izvještavanja moraju primjenjivati opća načela u svezi s mjerenjem i priznavanjem pozicija financijskih izvještaja. Opća načela financijskog izvještavanja jesu:

- neograničenost vremena poslovanja
- nastanak događaja
- značajnost i sažimanje
- dosljednost (materijalnost)
- usporedivost
- opreznost
- prijeboj
- bilančni kontinuitet – početna bilanca
- odvojeno mjerenje stavki.

Ad.1. BILANCA: Bilanca je sustavni pregled imovine, obveza i kapitala na određeni datum. Ona je temeljni koncept ekonomsko-financijskog poslovanja poslovnog subjekta. Tablica 4 prikazuje temeljne pozicije imovine, obveza i kapitala. Ona je temeljni koncept.

Tablica 4. Prikaz strukture bilance²⁵

BILANCA	
AKTIVA (ASSET)	PASIVA (EQUITY AND LIABILITIES)
DUGOTRAJNA IMOVINA	KAPITAL I REZERVE
Nematerijalna imovina	Temeljni kapital
Materijalna imovina	Kapitalne rezerve
Dugotrajna financijska imovina	Rezerve iz dobiti
Dugoročna potraživanja	Revalorizacijske rezerve
Odgođena porezna imovina	Zadržana dobit
KRATKOTRAJNA IMOVINA	Dobit ili gubitak poslovne godine
Zalihe	Manjinski interes
Potraživanja	Rezerviranja
Kratkotrajna financijska imovina	Dugoročne obveze
Novac u banci i blagajni	Kratkoročne obveze
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunani prihodi	Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja

Poslovni subjekti imaju obvezu primjenjivati određene računovodstvene modele pri evidentiranju poslovnih promjena. Bilanca se zasniva na pravilu jednakosti između ukupne imovine (pod nazivom AKTIVA) te kapitala i rezervi kao izvora financiranja imovine (pod nazivom PASIVA).

Dodatcima Direktive 2013/34/EU postavljeno je kako koncept izvještavanja kao što je bilanca može imati horizontalni pregled bilance prema čl. 10. i vertikalni pregled bilance prema čl. 10.

Sve poslovne aktivnosti koje se evidentiraju na računima glavne knjige imaju odraza na stanje imovine te kapitala i obveza.

U poslovnoj praksi razlikujemo:

- početnu bilancu
- završnu bilancu.

Početna bilanca nastaje s danom osnivanja poslovnog subjekta i čuva se trajno i u izvorniku, kao i ostale bilance (završne bilance).

U tom smislu razlikuju se četiri temeljne bilančne promjene koje su posljedica određenih poslovnih transakcija:

1. povećanje aktive i pasive za isti iznos

²⁵ KOMENTAR: pozicija GUBITAK IZNAD VISINE KAPITALA do 31. 12. 2009. godine bila je uključena kao bilančna pozicija. No, od 1. siječnja 2010. godine pozicija Gubitak iznad visine kapitala ne prikazuje se u okviru aktive, nego se knjiži na teret kapitala na računima 941 i 951.

2. promjene u strukturi aktive (bez promjene u pasivi)
3. smanjenje aktive i pasive za isti iznos
4. promjene u strukturi pasive (bez promjena u aktivi).

Dakle, u poslovnom procesu javljaju se različite poslovne transakcije koje **izravno** utječu na stanje i strukturu imovine i njezinih izvora. No, postoje i poslovne transakcije koje **neizravno** utječu na njezine izvore (ali izravno utječu na uspješnost, dakle direktno utječu na koncept izvještavanja kao što je Račun dobiti i gubitka).

Ad. 2. RAČUN DOBITI I GUBITKA: Račun dobiti i gubitka prikazuje prihode i rashode te dobit ili gubitak ostvaren u određenom obračunskom razdoblju. Tablica 5. i 6. prezentira temeljne pozicije koncepta izvještavanja kao što je Račun dobiti i gubitka.

Tablica 5. Temeljni model koncepta računa dobiti i gubitka

<i>RAČUN DOBITI I GUBITKA</i>		
r.b.	Naziv pozicije	Iznos kn
1.	UKUPNI PRIHODI	
2.	UKUPNI RASHODI	
3.	DOBIT/GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	
4.	POREZ NA DOBIT	
5.	DOBIT/GUBITAK POSLOVANJA	

Tablica 6. Prikaz strukture prihoda i rashoda pozicija Računa dobiti i gubitka²⁶

	Pozicije
I.	POSLOVNI PRIHODI: Prihod od prodaje, Prihodi od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga, Ostali poslovni prihodi
II.	POSLOVNI RASHODI: Promjena vrijednosti zaliha, Materijalni troškovi, Troškovi osoblja, Amortizacija, Ostali troškovi, Vrijednosna usklađenja, Rezerviranja i Ostali poslovni rashodi
III.	FINANCIJSKI PRIHODI: kamate, tečajne razlike, dividende, nerealizirani dobitci, ostalo
IV.	FINANCIJSKI RASHODI: kamate, tečajne razlike, nerealizirani gubitci, ostalo
V.	UKUPNI PRIHODI
VI.	UKUPNI RASHODI
VII.	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE POREZA
VIII.	POREZ NA DOBIT
IX.	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA

²⁶ KOMENTAR: poslovni subjekti koji primjenjuju MRS/MSFI izvještavaju i putem **IZVJEŠTAJA O SVEOBUHVAATNOJ DOBITI:** Promjene se odnose na RDG u vezi s promjenama naziva i obveza izvještavanja o nerealiziranoj dobiti i gubitku koji su izravno priznati u kapital. Revidirani MRS 1 izravno zabranjuje prikazivanje izvanrednih stavki prihoda i rashoda. **Struktura Izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti:** subjekt je dužan sve stavke prihoda i rashoda koje su priznate u razdoblju prikazati u a) Izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti kao jedinom izvještaju ili u b) dva izvještaja.

Dodatcima Direktive 2013/34/EU postavljeno je kako koncept izvještavanja kao što je Račun dobiti i gubitka može prezentirati pregled računa dobiti i gubitka:

- po prirodnoj vrsti rashoda prema čl. 13. pregled računa dobiti i gubitka
- razvrstavanje rashoda po funkciji prema čl. 13. i tablica usporedbe.

Ad. 3. Izvještaj o promjenama kapitala prikazuje sve promjene na kapitalu koje su se dogodile između dvaju datuma bilance. Poduzetnik sastavlja Izvještaj o promjenama kapitala na način da prikaže promjene svih komponenata kapitala između dvaju datuma bilance.

Izvještaj o promjenama kapitala sadržava promjene:

- uloženog kapitala
- zarađenog kapitala
- izravne promjene u kapitalu (mimo računa dobiti i gubitka).

Pozicije u Izvještaju o promjenama kapitala, a odnose se na uloženi i zarađeni kapital, sadržane su u pasivi bilance u pozicijama kapitala.

Pozicije Izvještaja o promjenama kapitala koje izravno utječu na promjenu vrijednosti kapitala jesu:

- revalorizacija dugotrajne nematerijalne imovine
- revalorizacija dugotrajne materijalne imovine
- rezerve fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju
- tekući i odgođeni porezi (dio)
- učinkovita zaštita novčanog toka
- promjene računovodstvenih politika
- ispravak značajnih pogrešaka prethodnog razdoblja
- tečajna razlika s naslova neto ulaganja u inozemno poslovanje
- ostale promjene kapitala.

Pozicije Izvještaja o promjenama kapitala koje se odnose na izravne promjene vrijednosti kapitala sukladne su HSFI 12 – Kapital.

Ad. 4. Izvještaj o novčanom toku iskazuje novčane tokove, tj. priljev i odljev novca i novčanih ekvivalenata u određenom obračunskom razdoblju.

Izvještaj o novčanom toku treba prezentirati novčane tokove tijekom razdoblja, klasificirane na novčane tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

- Poslovne aktivnosti su glavne i druge aktivnosti poduzetnika, osim investicijskih i financijskih aktivnosti.
- Investicijske aktivnosti jesu stjecanje i otuđivanje dugotrajne imovine i drugih ulaganja, koja nisu uključena u novčane ekvivalente.
- Financijske aktivnosti jesu aktivnosti koje rezultiraju promjenom strukture i sastava kapitala i zaduživanja poduzetnika.

Potrebno je objasniti kako **novac** obuhvaća novac u blagajni i depozite po viđenju, dok **novčani ekvivalenti** predstavljaju kratkotrajno visoko likvidno ulaganje koje se može brzo, u roku ne dužem od tri mjeseca, konvertirati u poznate iznose novca i podložno je beznačajnom riziku promjene vrijednosti.

.....Primjene metode obračuna Izvještaj o novčanom toku

- **direktna metoda:** metoda prikazuje bruto novčane primitke i bruto novčane izdatke novca zasebno za svaku aktivnost (poslovne, investicijske, financijske) ili
- **indirektna metoda:** novčani tok od poslovnih aktivnosti ta metoda prikazuje kao usklađenje dobiti ili gubitka za nenovčane rashode i nenovčane prihode te prikazuje promjene u kratkotrajnoj imovini (osim novca i novčanih ekvivalenata) i kratkoročnim obvezama. Novčani tok od investicijskih i financijskih aktivnosti prikazuje primitke i izdatke po ovim aktivnostima (i identičan je novčanom toku koji se utvrđuje po direktnoj metodi).

Ad. 5. Bilješke uz financijske izvještaje sadrže dodatne i dopunske informacije koje nisu prezentirane u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku. HSFI 1. 1.42. poduzetnik treba objaviti u bilješkama:

1. naziv, adresu poduzetnika, pravni oblik poduzetnika, državu osnivanja (ako nije objavljeno drugdje)
2. opis vrste poslovanja poduzetnika i glavne aktivnosti
3. informaciju o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja
4. sažetak značajnih računovodstvenih politika
5. informacije prema zahtjevima Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja koje nisu predočene u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjeni kapitala i izvještaju o novčanom toku
6. u pogledu dionica, broj i nominalnu vrijednost ili, ako ona nije dostupna, knjigovodstvenu vrijednost dionica
7. postojanje svih potvrda o sudjelujućim interesima, konvertibilnim zadužnicama ili sličnim vrijednosnim papirima, zajedno s podacima o njihovu broju i pravima koja se po njima priznaju
8. iznos predujmova i kredita odobrenih članovima administrativnih, upravnih i nadzornih tijela poduzetnika, zajedno s podacima o kamatama, stopama, glavnim uvjetima i otplaćenim iznosima te obvezama preuzetima u njihovo ime po osnovi bilo kakvih garancija prikazan u ukupnom iznosu za svaku kategoriju
9. osnovu mjerenja i procjene stavaka financijskih izvještaja
10. iznos obveza poduzetnika koje dospijevaju na plaćanje nakon više od pet godina, kao i ukupna zaduženja poduzetnika pokrivena vrijednosnim jamstvima poduzetnika zajedno s vrstom i oblikom jamstva (ta se informacija obvezno objavljuje odvojeno za svaku stavku obveza)
11. pregled nedovršenih sudskih sporova
12. iznos naknade članovima administrativnih upravnih i nadzornih tijela
13. informacije o ključnim pretpostavkama u vezi s budućnošću poslovanja te procjenu neizvjesnosti na datum bilance koje stvaraju velik rizik
14. sve ono što je zahtijevano ostalim primijenjenim Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

Analizom objavljenih Bilješki uz financijske izvještaje u hrvatskoj poslovnoj praksi može se zaključiti, a posebno za mikro, male i srednje poduzetnike, kako njihovo prezentiranje i usporedba tekućih podataka s podacima prethodnog razdoblja pruža vrlo skroman uvid i mogućnost predviđanja informacije o ključnim pretpostavkama u vezi s budućnošću poslovanja te procjenu neizvjesnosti na datum bilance, što stvara velik rizik.

To se posebno odnosi na izostanak objave pregleda nedovršenih sudskih sporova i njihove projekcije predviđanja ishoda po trgovačko društvo, zatim na izostanak iznosa predujmova i kredita koji su odobreni članovima upravnih i nadzornih tijela.

3. DUGOTRAJNA IMOVINA

3.1. *Temeljna određenja i oblici dugotrajne imovine*

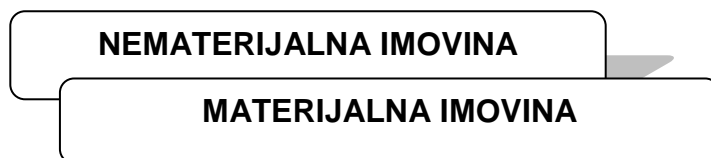
Imovina jesu resursi koje kontrolira poduzetnik kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti. U poslovnim knjigama i financijskim izvještajima kao imovinu treba iskazati sve ono što poduzetnik kontrolira, te kada se od uporabe, držanja ili korištenja tih resursa očekuje buduća ekonomska korist.

Trgovačka društva koja su u obvezi primjene HSFI-ja imaju obvezu primjene računovodstvenih načela i modela evidentiranja u skladu s HSFI 5 i HSFI 6.

Kada imovina, zbog gubitka vlasništva, djelomičnog ili potpunog oštećenja, tehnološke zastarjelosti, uništenja, neupotrebljivosti, poteškoća pri naplati ili sl., više ne zadovoljava navedeni kriterij, potrebno joj je ispraviti odnosno umanjiti vrijednost ili ju otpisati ili isknjižiti, tj. isključiti iz evidencija.

Dugotrajna imovine se, i nakon što je u potpunosti otpisana, zadržava u evidenciji i iskazuje u bilanci do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja. Naravno, postoji mogućnost korištenja i tuđe imovine, koja danom početka korištenja još nije vlasništvo poduzetnika, ali on od te imovine temeljem ugovornih odnosa ostvaruje sadašnju ili buduću ekonomsku korist.

Dugotrajna imovina je imovina koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik, odnosno ona čiji je korisni vijek uporabe duži od jedne godine.



Slika 6. *Oblici dugotrajne imovine*

Dugotrajna imovina klasificira se po svojoj vrsti, funkciji i trajnosti u obavljanju djelatnosti. Temeljna klasifikacija prikazana je na slici 6.

Imovinu, prema vrsti, klasificiramo na materijalnu i nematerijalnu imovinu. Financijska se imovina sastoji od novca, depozita, jamčevnih pologa, danih zajmova, dionica, vrijednosnih papira, udjela u glavnici i potraživanja.

Ako se promatra **širi aspekt** obuhvat dugotrajne imovine, dakle obuhvat **RAZREDA 0**, onda je struktura sljedeća:

- *Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital*
- *Nematerijalna imovina*

- *Materijalna imovina – nekretnine*
- *Materijalna imovina – postrojenja, oprema, alati i transportna sredstva*
- *Biološka imovina*
- *Ulaganja u nekretnine*
- *Dugotrajna financijska imovina (s povratom dužim od jedne godine)*
- *Potraživanja (dulja od jedne godine)*
- *Odgodena porezna imovina.*

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

3.2. Dugotrajna nematerijalna imovina – mjerenje, priznavanje i amortizacija

Računovodstveni postupak i model evidentiranja za nematerijalnu imovinu određen je HSFI 5. Kako bi poduzetnik priznao neku nematerijalnu imovinu, moraju biti ispunjeni određeni kriteriji. Standard također uređuje kako treba mjeriti knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine i zahtijeva određeno objavljivanje o nematerijalnoj imovini. Ovaj Standard, kao i ostali standardi, u skladu je s Direktivom 2013/34/EU.

Ovaj oblik dugotrajne imovine mora ispuniti određene kriterije za priznavanje imovine kao resursa:

- a) koji kontrolira poduzetnik kao posljedicu prošlih događaja i
- b) od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi poduzetniku.

.....:Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se mogu identificirati.

Imovina se može identificirati:

- a. ako je odvojiva, odnosno ako se može odvojiti ili razlučiti od poduzetnika i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, imovinom ili obvezom, ili
- b. ako proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to mogu li se ta prava prenijeti ili odvojiti od poduzetnika ili od drugih prava i obveza.

Nematerijalna imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine: izdatci za razvoj, patenti, licencije, koncesije, zaštitni znaci, *software*, dozvola za ribarenje, franšize i ostala prava, *goodwill*, predujmovi za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.

Uz prethodno navedene vrste nematerijalne imovine treba izdvojiti i pojam istraživanja koje predstavlja sastavni dio oblika nematerijalne imovine. Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto radi stjecanja novih znanstvenih ili tehnoloških spoznaja i novih zaključaka (razumijevanja).

.....PRIZNAVANJE I MJERENJE

Nematerijalnu imovinu treba priznati samo ako i isključivo ako:

- a. je vjerojatno da će očekivane buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritjecati poduzetniku, i
- b. trošak nabave te imovine može se pouzdano izmjeriti.

Poduzetnik treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći se razumnim i utemeljenim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta o nizu ekonomskih uvjeta koji će postojati tijekom korisnog vijeka upotrebe te imovine (t. 5.19.).

Ovo određenje određeno t. 5.19. HSFI-ja od iznimne je važnosti za troškovni pristup te utječe na visinu financijskih pozicija u poslovanju.

Dakle, poduzetnik se koristi prosudbom za procjenu stupnja izvjesnosti priljeva budućih ekonomskih koristi koje se mogu pripisati upotrebi neke imovine na temelju dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, s tim da se veće značenje pridaje vanjskim nego internim dokazima.

.....Mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine početno se mjeri po trošku nabave.

Poduzetnik će početno mjerenje dugotrajne nematerijalne imovine mjeriti po trošku nabave.

Trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća nabavu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, uvozne carine, nepovratne poreze na nabavu te troškove koji se izravno mogu pripisati pripremi ove imovine za predviđenu upotrebu.

Nematerijalna imovina koja je nastala razvojem (ili u fazi razvoja internog projekta) treba se priznati kao imovina ako i samo ako (isključivo) poduzetnik može dokazati sve navedeno:

- a. tehničku provedivost dovršenja nematerijalne imovine tako da bude raspoloživa za upotrebu ili prodaju
- b. vlastitu namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njezine upotrebe ili prodaje
- c. vlastitu mogućnost upotrebe ili prodaje nematerijalne imovine
- d. način na koji će nematerijalna imovina stvarati vjerojatne buduće ekonomske koristi.

Izdatak za nematerijalnu stavku treba se priznati kao rashod kada nastane, osim:

- a. ako predstavlja dio troška nabave (kupovne cijene) nematerijalne imovine koji ispunjava mjerila priznavanja ili
- b. ako je stavka stečena u okviru poslovnog spajanja i ne može se priznati kao nematerijalna imovina. U tom slučaju taj izdatak (uključen u trošak poslovnog spajanja) pripisuje se *goodwillu* na datum stjecanja.

Izdatci za nematerijalnu stavku koji su početno priznati kao rashod ne trebaju se kasnije priznati kao dio troška nabave nematerijalne imovine.

Prema HSFI 5.30. ona nematerijalna imovina koja je interno razvijena kao robna imena (brandovi), impresumi, izdavački naslovi, popisi klijenata i stavke sličnoga sadržaja ne priznaje se kao nematerijalna imovina.

.....Računovodstveni model evidentiranja stjecanja/nabave dugotrajne nematerijalne imovine

Primjer 3. Evidentiranje stjecanja/nabave dugotrajne nematerijalne imovine

1. Društvo je ugovorilo otkup prava korištenja patentiranog izuma kojim će se koristiti u proizvodnji. Primili su račun u iznosu 120.000,00 kn + 30.000,00 kn PDV-a.
2. Društvo je započelo s korištenjem patenta 15. travnja tekuće godine.

015 - Nematerijalna ulaganja u pripremi		140012-Pretporez po ulaznim računima		
1) 120.000,00	120.000,00 (2			30.000,00 (1)
0120 - Ulaganja u patente		2203- Dobavljači		
2) 120.000,00				150.000,00 (1)

Iz prethodnog primjera je vidljivo kako je knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine 120.000,00 kn.

Dakle, knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem je neka određena imovina priznata u bilanci nakon umanjenja za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

.....Amortizacija dugotrajne nematerijalne imovine ograničenog vijeka trajanja

Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa nematerijalne imovine tijekom njezina vijeka upotrebe. Amortizacijski iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak, umanjen za ostatak vrijednosti.

Nematerijalna imovina s ograničenim vijekom upotrebe amortizira se u korisnom vijeku upotrebe, dok se nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe ne amortizira, već se testira na umanjenje. Prema Zakonu o porezu na dobit (čl. 12.) takva nematerijalna imovina koja ima ograničeni vijek trajanja amortizira se kroz razdoblje od četiri godine po stopi od 25 %.

Poduzetnik treba procijeniti ima li nematerijalna imovina **ograničeni ili neodređeni** vijek upotrebe te, ako je ograničen, odrediti duljinu vijeka trajanja ili broj proizvodnih ili drugih sličnih jedinica koje čine vijek upotrebe imovine.

Korisni vijek upotrebe je:

- a. razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, tj. da će mu ona biti dostupna za upotrebu ili

- b. broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od imovine.

Kod dugotrajne nematerijalne imovine treba naglasiti kako korisni vijek upotrebe koji proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne može biti duži od razdoblja važenja ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći ovisno o razdoblju tijekom kojeg poduzetnik očekuje da će se koristiti imovinom.

Ako su ugovorna ili druga zakonska prava prenijeta na ograničeni rok koji se može produžiti, korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine mora uključiti produženi rok jedino u slučaju postojanja dokaza kako poduzetnik može produžiti taj rok bez značajnijih troškova.

Amortizacija treba započeti kada je imovina raspoloživa za upotrebu, tj. kada se nalazi na lokaciji i u stanju potrebnom za funkcioniranje te imovine u skladu s namjerama menadžmenta. Amortizacija prestaje kada je imovina klasificirana u imovinu namijenjenu prodaji (ili je uvrštena u skupinu imovine za otuđenje namijenjenu prodaji) u skladu s HSFI 8 ili na dan prestanka priznavanja imovine, ovisno o tome koji je od tih dvaju datuma raniji. Primijenjena metoda amortizacije treba odražavati model u kojem će poduzetnik iskorištavati očekivane buduće ekonomske koristi imovine. Ako se taj model ne može pouzdano odrediti, primijenit će se proporcionalna (linearna) metoda amortizacije.

Trošak amortizacije za svako razdoblje bit će priznat u računu dobiti i gubitka, osim ako ovaj ili drugi standard to ne dopušta ili zahtijeva da bude uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.

Pojedini oblici nematerijalne imovine imaju **neodređen korisni vijek upotrebe** kada se, temeljem analize svih relevantnih čimbenika, ne može predvidjeti ograničenje razdoblja tijekom kojeg će imovina moći stvarati neto priljeve novca za poduzetnika. Nematerijalna imovina s **neodređenim vijekom upotrebe se ne amortizira**.

Poduzetnik ima obvezu testirati nematerijalnu imovinu s neodređenim vijekom upotrebe za umanjene uspoređujući iznos imovine koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenom vrijednošću imovine:

- a. godišnje i
- b. kad god postoji naznaka da se nematerijalna imovina može umanjiti.

Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koja nije amortizirana treba se provjeravati u svakom razdoblju da bi se odredilo podupiru li događaji i okolnosti i dalje procijenjeni neodređeni vijek upotrebe imovine.

Ako ne podupiru, promjena procijenjenog korisnog vijeka upotrebe iz neodređenoga u određeni iskazuje se kao promjena računovodstvene procjene u skladu s HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

Amortizacijsko razdoblje i metoda amortizacije nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe trebaju se provjeravati najmanje na kraju svakog izvještajnog razdoblja.

Nadalje, ako se očekivani vijek upotrebe imovine razlikuje od prijašnjih procjena, razdoblje amortizacije će se u skladu s tim promijeniti. Ako je došlo do promjena očekivanog modela potrošnje budućih ekonomskih koristi imovine, metoda amortizacije mora se promijeniti u skladu s promjenom modela.

Navedene će promjene biti prikazane kao promjene računovodstvene procjene u skladu s HSFI 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

.....Modeli naknadnog vrednovanja dugotrajne nematerijalne imovine

Trgovačka društva imaju obvezu u svojoj računovodstvenoj politici izabrati ili model troška ili model revalorizacije.

Ako se nematerijalna imovina obračunava primjenom revalorizacijskog modela, sva ostala nematerijalna imovina iz iste skupine mora se obračunavati korištenjem istog modela, osim ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.



Slika 7. Modeli naknadnog vrednovanja

Model troška – nematerijalnu imovinu se nakon početnog priznavanja mjeri po njezinu trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (t. 5.32.).

Model revalorizacije – nematerijalnu imovinu se nakon početnog priznavanja može mjeriti u revaloriziranom iznosu koji se iskazuje po njezinoj revaloriziranoj vrijednosti, odnosno njezinoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjenom za naknadno akumuliranu amortizaciju i za naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

.....Prestanak priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine

Nematerijalna imovina prestaje se priznavati kada nisu ispunjeni uvjeti koji određuju dugotrajnu nematerijalnu imovinu kao resurs društva. To se posebno odnosi:

- a. prilikom otuđenja ili
- b. kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od upotrebe ili otuđenja te imovine.

Ako se prilikom prestanka priznavanja nematerijalne imovine pojave dobitci ili gubitci koji proizlaze, oni se priznaju u skladu s HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina, HSFI 15 – Prihodi i HSFI 16 – Rashodi. Nastavno, otuđenje nematerijalne imovine može nastati na različite načine (npr. prodajom, financijskim najmom, donacijom, otpisom i dr.).

Amortizacija nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe ne prestaje u trenutku kada se imovina povuče iz upotrebe, osim ako imovina nije do kraja amortizirana ili klasificirana u imovinu namijenjenu prodaji.

3.3. Dugotrajna materijalna imovina – mjerenje, priznavanje i amortizacija

Računovodstveni postupak i model evidentiranja za dugotrajnu materijalnu imovinu određen je HSFI 6. Kako bi poduzetnik priznao neku materijalnu imovinu, moraju biti ispunjeni određeni kriteriji.

Standard također uređuje kako treba mjeriti knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine i zahtijeva određeno objavljivanje o nematerijalnoj imovini. Taj standard kao i ostali standardi u skladu je s Direktivom 2013/34/EU. Standardom HSFI 6 regulirana su načela, pravila i metode mjerenja, priznavanja, evidentiranja i objavljivanja dugotrajne materijalne imovine.

Standard HSFI 6 ne primjenjuje se na:

- dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji (HSFI 8)
- biološku imovinu (HSFI 17)
- prava na istraživanje rudnih rezervi, kao što su nafta, prirodni plin i sl.

Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- a. namijenjena za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe
- b. koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- c. ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti poduzetnika
- d. sredstva čiji je vijek trajanja duži od jedne godine dana
- e. čija je pojedinačna nabavna vrijednost iznad 3.500,00 kn.

Dugotrajna materijalna imovina pojavljuje se u različitim vrstama: zemljište, građevinski objekti, postrojenja i oprema, alati, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajna biološka imovina, predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu.

Pojedinačni trošak nabave niži od 3.500,00 kn kuna može se otpisati jednokratno, stavljanjem u uporabu, uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku uporabe.

.....PRIZNAVANJE DUGOTRAJNE IMOVINE S ASPEKA STJECANJA I SVRHE KORIŠTENJA

U posljednjem desetljeću na području računovodstvenih postupaka dugotrajne materijalne imovine dogodile su se značajne promjene zbog toga što je globalno kretanje kapitala postavilo zahtjev za „NOVIM PROIZVODIMA“. Drugim riječima, područje dugotrajne materijalne imovine promatramo s dvaju aspekata:

1. s aspekta korištenja od strane vlasnika koji se koristi nekretninama u svojem poslovnom procesu

2. s aspekta korištenja od strane drugih društava/osoba (nekretnine koje se drže radi davanja u najam) ili koje se drže radi povećanja njihove kapitalne vrijednosti.

Izmjenama i dopunama kako MRS/MSFI-ja, pa tako i HSFI-ja, dolazi do značajnih promjena u kategorizaciji dugotrajne materijalne imovine, koja se u skladu s time može klasificirati:

1. Dugotrajna materijalna imovina u vlasništvu društva kojom se vlasnik koristi u proizvodnji dobara i usluga ili za administrativne svrhe (skupina 02 i skupina 03)
2. Ulaganja u nekretnine radi davanja u najam (skupina 05)
3. Nekretnine, postrojenja i oprema koje je poduzeće nabavilo pomoću financijskog najma (skupina 07)
4. Biološka aktiva u vezi s poljoprivrednim aktivnostima (skupina 04).

.....:Postupak nabave i stjecanja

Različiti su načini stjecanja dugotrajne imovine i to:

1. stjecanje kupnjom iz vlastitih sredstava
2. kupnja imovine korištenjem kredita financijske institucije
3. izrada ili izgradnja u vlastitoj izvedbi.

.....:PRIZNAVANJE I MJERENJE

Materijalnu imovinu treba priznati samo ako i isključivo ako taj oblik dugotrajne imovine ispunjava određene kriterije za priznavanje imovine kao resursa:

- a. koji kontrolira poduzetnik kao posljedicu prošlih događaja
- b. od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi poduzetniku
- b. ako je vjerojatno da će očekivane buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritjecati poduzetniku i
- c. ako se trošak nabave te imovine može pouzdano izmjeriti.

.....:Mjerenje dugotrajne materijalne imovine početno se mjeri po trošku nabave.

Poduzetnik će početno mjerenje dugotrajne materijalne imovine mjeriti po trošku nabave. Trošak nabave uključuje:

- a. nabavnu cijenu, uključujući uvozna davanja i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata
- b. sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu
- c. 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.

Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili

izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI-ja.

Trošak dugotrajne materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupljene imovine. Ako poduzetnik u svojem redovitom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine uobičajeno je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji u skladu s HSFI 10 – Zalihe.

Prema tome, isključuju se interni dobitci, a neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak imovine (HSFI 6.21.).

Isto tako, jedna ili više nekretnina, postrojenja i oprema može se nabaviti u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine.

Trošak nabave u transakciji zamjene jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu mjeri se po fer vrijednosti, osim:

- a. ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili
- b. ako se fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine ne mogu pouzdano izmjeriti.

Nabavljena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako poduzetnik ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

Poduzetnik odlučuje ima li zamjena komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije.

.....Računovodstveni model evidentiranja stjecanja/nabave dugotrajne nematerijalne imovine

Primjer 2. Nabava dugotrajne materijalne imovine/stroja kupnjom iz vlastitih sredstava

1. Nabavljen je stroj za proizvodnju. Primljen je račun dobavljača u iznosu 92.000,00 kn + 23.000,00 kn PDV-a.
2. Primljen je račun dobavljača za ukrcaj, prijevoz i iskrcaj stroja u iznosu 4.200,00 kn + 1.050,00 kn PDV-a.
3. Primljen je račun za montažu i probno puštanje u rad u iznosu 5.500,00 kn + 1.375,00 kn PDV-a.
4. Stroj je stavljen u funkciju i njegovo je korištenje započelo s danom 15. travnja tekuće godine.

0341 - investicija u tijeku		140012-Pretporez po ulaznim računima	
1) 92.000,00	101.700,00 (4	1)23.000,00	
2) 4.200,00		2) 1.050,00	
3) 5.500,00		3) 1.375,00	

0311 - Stroj

2202 - Dobavljači

4) 101.700,00				150.000,00 (1)
---------------	--	--	--	----------------

2201 - Dobavljači usluga

	5.250,00 (2)
	6.875,00 (3)

Iz prethodnog primjera je vidljivo kako je TROŠAK NABAVE 101.700,00 kn, te je to ujedno i njegova knjigovodstvena vrijednost prije početka sustavnog trošenja.

.....Amortizacija dugotrajne materijalne imovine ograničenog vijeka trajanja

Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa materijalne imovine tijekom njezina vijeka upotrebe. Amortizacijski iznos je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti.

Poduzetnik treba procijeniti ima li materijalna imovina **ograničeni ili neodređeni** vijek upotrebe te, ako je ograničen, odrediti duljinu vijeka trajanja ili broj proizvodnih ili drugih sličnih jedinica koje čine vijek upotrebe imovine. Imovina s neograničenim vijekom trajanja nije podložna obračunu amortizacije.

Korisni vijek upotrebe je:

- c. razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, tj. da će mu ona biti dostupna za upotrebu ili
- d. broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od te imovine.

Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnima za korištenje koje je namijenila uprava. Uprava ima obvezu definirati korisni vijek uporabe, jer je uprava korisni vijek uporabe taj koji utječe na troškovni aspekt u poslovanju, bilo direktno preko tekućih rashoda ili pak prijenosom troška amortizacije na proizvode ili usluge koji su temeljna djelatnost.

Isto tako, korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane poduzetnika. Metodu amortizacije primijenjenu za imovinu treba preispitivati barem na kraju svakog izvještajnog razdoblja i, ako postoji značajna promjena očekivanog okvira trošenja budućih ekonomskih koristi u toj imovini, treba je promijeniti kako bi odražavala promjene okvira.

Različite se metode amortizacije mogu koristiti za sustavno raspoređivanje amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezina korisnog vijeka upotrebe. Te metode uključuju linearnu, degresivnu i funkcionalnu metodu.

- Linearna metoda amortizacije rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka upotrebe ako nije promijenjen ostatak vrijednosti.

- Degresivna metoda rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom vijeka upotrebe.
- Funkcionalna metoda rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda.

Izbor metode koja se koristi za obračun amortizacije zasniva se na očekivanom okviru trošenja ekonomskih koristi imovine. Metode amortizacije primjenjuju se dosljedno, osim ako ne dođe do promjene okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine (HSFI 6.49.).

Primjer 3. Amortizacija dugotrajne materijalne imovine/stroja
- procijenjeni vijek trajanja 4 godine, a nabavna vrijednost je 101.700,00 kn
- stroj stavljen u uporabu 15. travnja tekuće godine.

Trošak amortizacije predmeta dugotrajne imovine priznaje se u porezni rashod od prvoga dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u uporabu.

.....
U konkretnom primjeru nabavna vrijednost stroja = 101.700,00 kn
Procijenjeni korisni vijek je 4 godine.

Stroj stavljen u uporabu 15. travnja tekuće godine.
Trošak amortizacije priznaje se u porezni rashod od 1. svibnja tekuće godine do 31. prosinca tekuće godine.
(101.700,00 x 25 %) : 12 mjeseci x 8 mjeseci
= 16.950,00 kn

0311 - Stroj		0391 - akumulirana amortizacija		
S= 101.700,00				16.950,00 (1

4312 - amortizacija strojeva	
1) 16.950,00	

Prema Zakonu o porezu na dobit (čl. 12.) postavljene su godišnje amortizacijske stope prema amortizacijskom vijeku u svrhu oporezivanja i to:²⁷

- 1. grupa: građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT (20 godina)*
- 2. grupa: osnovno stado, osobni automobili (5 godina - 20 %)*
- 3. grupa: nematerijalna imovina, oprema, vozila osim za osobne automobile, mehanizaciju (4 godine - 25 %)*
- 4. grupa: računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže (2 godine - 50 %)*

²⁷ Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, čl. 12.

5. 50 % za ostalu nespomenutu imovinu (10 godina – 10 %).

Godišnje amortizacijske stope mogu se podvostručiti, te ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunana amortizacija smatra se i porezno priznatim rashodom.

.....:KADA PRESTAJE OBRAČUN AMORTIZACIJE?

Amortizacija imovine prestaje kada je imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju (ili je svrstana u skupinu raspoloživa za trgovanje koja je klasificirana kao ona koja se drži za prodaju u skladu s uvjetima koji se odnose na tu imovinu), kada se prestaje priznavati kao imovina te kada je u potpunosti amortizirana.

.....:Modeli naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne imovine

Na svaki datum izvještavanja (u pravilu je to 31. 12., ali može biti i neki drugi datum za slučaj poslovnih kombinacija ili pak otvaranja nekih od insolventijskih postupaka) poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine.

Trgovačka društva imaju obvezu u svojoj računovodstvenoj politici izabrati ili model troška ili model revalorizacije. Poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine (HSFI 6.t.30).

Metoda troška – nakon početnog priznavanja imovine poduzetnik može pojedinu dugotrajnu materijalnu imovinu iskazati po njezinu trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja.

Metoda revalorizacije – nakon početnog priznavanja imovine, dugotrajnu materijalnu imovinu čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti poduzetnik može iskazati po revaloriziranom iznosu. Taj iznos čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi značajno razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance.

Procjena vrijednosti priznaje se po vrijednosti koju profesionalno određuju ovlaštene procjenitelji, posebice kada se radi o zemljištu ili pak drugim nekretninama. Primjerice, opremu obično procjenjuju ovlaštene sudski vještaci za strojarstvo, nekretnine ovlaštene sudski vještaci za građevinarstvo.

.....PRESTANAK PRIZNAVANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Knjigovodstvenu vrijednost pojedine dugotrajne materijalne imovine treba prestati priznavati:

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

U poslovnim aktivnostima nastaju DOBITCI ili GUBITCI kao rezultat prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine i oni se priznaju u računu dobiti i gubitka kad se navedena imovina prestane priznavati, u skladu s HSFI-jem 14 – Prihodi i HSFI-jem 15 – Rashodi.

Dobitci ili gubitci priznaju se kao ostali prihodi ili ostali rashodi. Dobitci ili gubitci koji proizlaze iz prestanka priznavanja pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine utvrđuju se kao razlika između iznosa koji se prima za otuđenu imovinu, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine.

4. KRATKOTRAJNA IMOVINA

4.1. Određenja imovine/kratkotrajne imovine kao resursa prema HSFI/MSFI

Imovina predstavlja resurs svakog poslovnog subjekta. Osnovna je računovodstvena kategorija. Kratkotrajna je imovina namijenjena obavljanju djelatnosti ili daljnjoj prodaji u roku kraćem od jedne godine.

Isto tako, ne mogu se zaobići ni ostala određenja, a ona su:

- Nastaje kao rezultat prošlih događaja.
- Predstavlja resurs koji kontrolira poduzetnik.
- Od nje se također očekuje priljev budućih ekonomskih koristi za poduzetnika. Buduća ekonomska korist znači potencijal da se pridonese izravno ili neizravno priljevu novca ili novčanih ekvivalenata (HSFI-1.t.1.6.).
- Priznavanje imovine u financijskim izvještajima i iskazivanje u bilanci i računu dobiti i gubitka označava se kao proces mjerenja.

Bilančna pozicija kratkotrajna imovine

BILANCA

Aktiva

Pasiva

<i>Razred</i>	<i>sadržaj razreda</i>
1	Novac u bankama i blagajnama (skupina 10) kratkotrajna financijska imovina (skupina 11) kratkotrajna potraživanja (skupina 12) potraživanja od zaposlenih (skupina 13) potraživanja od države (skupina 14) potraživanja od državnih i drugih institucija (skupina 15) plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunani prihodi (skupina 19)
3	Obračun kupnje i zalihe sirovina i materijala (skupina 30 i 31) zalihe rezervnih dijelova (skupina 32) zalihe sitnog inventara (skupina 35) zalihe sitnog inventara u upotrebi (skupina 36) predujmovi dobavljačima imovine razreda 3 (skupina 37)
6	proizvodnja - troškovi konverzije (skupina 60) nedovršeni proizvodi i poluproizvodi (skupina 61) biološka imovina (skupina 62) zalihe gotovih proizvoda (skupina 63) gotovi proizvodi u prodavaonicama (skupina 64) obračun troškova nabave (skupina 65) roba (skupina 66) predujmovi za nabavu robe (skupina 67) nekretnine i umjetnine u prometu (skupina 68) dugotrajna imovina namijenjena prodaji - prekinuto poslovanje (skupina 69)

Slika 8. Položaj kratkotrajne imovine u bilančnim pozicijama

Opća računovodstvena određenja:

1. nabava kratkotrajne imovine računovodstveno se knjiži dugovno na odgovarajućim kontima u pojedinim razredima
2. dugovno se knjiži pretporez na analitičkim kontima skupine 14 (osim pojedinih izuzeća)
3. potražno se knjiži obveza prema dobavljačima.

Obračun troškova nabave za imovinu iz razreda 3 i 6 provodi se preko obračuna nabave/kupnje zaliha na **skupinama 30 i 65**.

Razduženja kratkotrajne imovine podrazumijevaju nekoliko poslovnih situacija:

1. prodaju
2. otpremu u proces dorade ili proizvodnju.

Razduženja predstavljaju smanjenje resursa koje za posljedicu može imati:

1. u situaciji prodaje iskazujemo prihod (potražno knjiženje) i obvezu za PDV te smanjenje zaliha i trošak za prodano
2. u situaciji otpreme u proces proizvodnje iskazujemo smanjenje resursa u razredu 3 (potražno) i trošak u razredu 4 (dugovno knjiženje).

4.2. Novac i transakcijski računi

Računovodstvena kategorija novca iskazuje se kao bilančna pozicija, kretanje novca preko priljeva i odljeva evidentira se u razredu 1 i to skupinom računa 10.

Platni promet je neizostavan dio gospodarskog sustava svake zemlje, a njegova je temeljna funkcija omogućivanje sigurne i učinkovite uporabe novca kao sredstva plaćanja te izvršavanje bezgotovinskih platnih transakcija odnosno prijenos sredstava od platitelja primatelju plaćanja. Uspješno i sigurno funkcioniranje platnog prometa iznimno je važno i za središnju banku, instituciju odgovornu za funkcioniranje platnog prometa u zemlji kao i za cjelokupni financijski sustav i sve njegove sudionike. Platni promet sastoji se od seta instrumenata, procedura, pravila i tehničke potpore za slanje informacija i namiru transakcija između sudionika.

U užem smislu, platni promet obuhvaća formalne aranžmane temeljene na ugovorima i zakonodavstvu, sa standardiziranim pravilima i s ugovornim odnosima za slanje, kliring i namiru obveza i instrumenata između sudionika.

Funkcioniranje platnog prometa u Republici Hrvatskoj uređeno je nizom zakona, a to su Zakon o platnom prometu,²⁸ Zakon o elektroničkom novcu,²⁹ Zakon o provedbi uredbi Europske unije iz područja platnog prometa,³⁰ Zakon o konačnosti namire u platnim

²⁸ Zakon o platnom prometu (NN, br. 66/2018.).

²⁹ Zakon o elektroničkom novcu (NN, br. 64/2018.).

³⁰ Zakon o provedbi uredbi Europske unije iz područja platnog prometa (NN, br. 50/2016.) i Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o provedbi uredbi Europske unije iz područja platnog prometa (NN, br. 16/2020.).

sustavima i sustavima za namiru financijskih instrumenata,³¹ Zakon o deviznom poslovanju,³² kao i drugim propisima Europske unije.

Pružatelji platnih usluga jesu kreditne institucije, institucije za elektronički novac, male institucije za elektronički novac, institucije za platni promet, male institucije za platni promet i registrirani pružatelji usluge informiranja o računu.

Platni promet u Republici Hrvatskoj izvršava se preko pet platnih sustava, a to su:

1. Hrvatski sustav velikih plaćanja (HSVP)
2. Nacionalni klirinški sustav (NKS)
3. NKSInst
4. TARGET2
5. EuroNKS.

Zakonom o platnom prometu uređuju se platne usluge i njihovi pružatelji, obveze pružatelja platnih usluga, institucije za platni promet i platni sustavi.

Platne usluge koje pružatelji usluga obavljaju kao svoju djelatnost jesu podizanje i polaganje gotovog novca, izvršavanje platnih transakcija kreditnih transfera, trajnih naloga, izravnih terećenja i novčanih pošiljaka, izdavanje platnih instrumenata i prihvaćanje platnih transakcija, izvršavanje platnih transakcija putem platnih kartica te usluge iniciranja plaćanja i usluge informiranja o računu.

Osim Zakona o platnom prometu, platni promet u zemlji reguliran je i Zakonom o elektroničkom novcu, koji uređuje elektronički novac i izdavatelje elektroničkog novca, izdavanje i iskup elektroničkog novca, uvjete za osnivanje, poslovanje i prestanak rada institucija za elektronički novac sa sjedištem u Republici Hrvatskoj.

Zakon o elektroničkom novcu uređuje i nadzor nad poslovanjem kao i uvjete pod kojima institucije za elektronički novac sa sjedištem izvan Republike Hrvatske mogu poslovati u Republici Hrvatskoj.

U skladu s odredbama navedenih zakona Hrvatska narodna banka donosi i podzakonske propise kojima se regulira njihova provedba.

Sukladno čl. 3. ZPP-a

- nalog za plaćanje jest instrukcija platitelja ili primatelja plaćanja svom pružatelju platnih usluga, a kojom se traži izvršenje platne transakcije

- platitelj jest fizička ili pravna osoba koja ima račun za plaćanje i daje nalog ili suglasnost za plaćanje s tog računa ili, ako račun za plaćanje ne postoji, fizička ili pravna osoba koja zadaje nalog za plaćanje

³¹ Zakon o konačnosti namire u platnim sustavima i sustavima za namiru financijskih instrumenata (NN, br. 59/2012.), Zakon o izmjenama Zakona o konačnosti namire u platnim sustavima i sustavima za namiru financijskih instrumenata (NN, br. 118/2020.), Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o konačnosti namire u platnim sustavima i sustavima za namiru financijskih instrumenata (NN, br. 44/2016.).

³² Zakon o deviznom poslovanju (NN 96/2003) i Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o deviznom poslovanju (NN, br. 52/2021., 76/2013., 145/2010.), Uredba o izmjenama i dopunama Zakona o deviznom poslovanju (NN, br. 153/2009.) i Uredba o izmjeni Zakona o deviznom poslovanju (NN, br. 92/2009.), Uredba o izmjenama i dopunama Zakona o deviznom poslovanju (NN, br. 150/2008., 132/2006., 140/2005.).

- platna transakcija jest polaganje, podizanje ili prijenos novčanih sredstava koje je inicirao platitelj ili je inicirana u njegovo ime i za njegov račun ili ju je inicirao primatelj plaćanja, bez obzira na to kakve su obveze iz odnosa između platitelja i primatelja plaćanja

.....**Računovodstveno evidentiranje platnih izvršenja/plaćanja:** Putem transakcijskog računa trgovačka društava daju naloge za platne transakcije i izvršenje platnih transakcija (svi sudionici prema zakonskim određenjima otvaraju transakcijski račun). Ovlaštene institucije za platni promet dostavljaju dokumentaciju/ispravu za knjiženje.

Tablica 7. Pozicije skupine novca u bankama i blagajnama

SKUPINA 10	NOVAC U BANKAMA I BLAGAJNAMA
100	Transakcijski računi u bankama
101	Otvoreni akreditiv u domaćoj banci
102	Blagajne
103	Devizni računi
104	Otvoreni akreditivi u stranim valutama
105	Devizna blagajna
106	Novac za kupnju deviza
108	Ostala novčana sredstva
109	Vrijednosno usklađenje depozita u bankama

4.3. Kratkoročni vrijednosni papiri

Financijski instrument je svaki ugovor temeljem kojeg nastaje financijska imovina jednog poduzetnika i financijska obveza ili vlasnički instrument drugog poduzetnika (HFSI 9.t.3.).

Financijska imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine:

- a. udjeli i dionice kod povezanih poduzetnika
- b. zajmovi povezanim poduzetnicima
- c. sudjelujući interesi osim kod povezanih poduzetnika
- d. ulaganja u vrijednosne papire
- e. dani zajmovi i depoziti
- f. ostala financijska imovina
- g. novac.

Financijska imovina navedena pod b), d), e) i f) klasificira se u ovom standardu, zbog potrebe mjerenja, u četiri skupine:

1. financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka
2. ulaganja koja se drže do dospijea
3. zajmovi i potraživanja
4. financijska imovina raspoloživa za prodaju.

Vrijednosni papiri (vrijednosnice) jesu pisane isprave na kojima je naznačeno neko pravo koje se može ostvariti isključivo njegovim posjedovanjem. Dospijevaju u roku kraćem od jedne godine.

Dijele se na:

- **korporacijske** – vrijednosni papiri koji daju određena prava u trgovačkom društvu (*dionice*)
- **stvarnopravne** – vrijednosni papiri u kojima je zapisano pravo tražbine na predaju stvari (*prenosivi tovarni list*)
- **obligacijske** – vrijednosni papiri iz kojih proizlazi obveza plaćanja određene novčane svote (*mjenica, ček*).

Osnova nastanka vrijednosnog papira kao imovine temelji se na dobivanju gore navedenih instrumenata: naplate potraživanja i instrumenta osiguranja naplate.

Trgovačka društava mogu ih steći i kupovinom na novčanom tržištu. Kratkoročni vrijednosni papiri knjiže se na skupini 11 – KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA (do jedne godine) i to na pripadajućim analitičkim kontima podskupine 114 – ULAGANJA U VRIJEDNOSNE PAPIRE.

Kratkoročni vrijednosni papiri koji su u skladu sa sklopljenim ugovorom s kupcem primljeni isključivo kao instrument osiguranja ne knjiže se u bilančnim pozicijama, već se knjiže na izvanbilančnim računima skupine 99. U tom slučaju nemaju utjecaja na vrijednost imovine trgovačkog društva.

.....:Primljeni čekovi:

Poduzeća dobivaju čekove od građana (fizičkih osoba) i od drugih trgovačkih društava kojima ček služi kao instrument plaćanja. Ček predstavlja nalog za plaćanje čiji obrazac izdaje banka. Ček građana mora se podnijeti trasatu (banci koja ga je izdala) na naplatu u roku od 8 odnosno 15 dana.

Primljeni čekovi knjiže se na pozicijama:

1140 – Čekovi

1149 – predani vrijednosni papiri na naplatu

Protustavke primljenih čekova u svezi s naplatom bit će evidentirane kao prihodi uz isključenje PDV-a iz prihoda, a uz istodobno priznavanje obveze za PDV (ako se radi o naplati prodaje robe ili usluga u kojoj je sadržan PDV).

.....:Primljene mjenice:

Mjenica je jedan od oblika vrijednosnih papira. Koristi se kao sredstvo plaćanja i osiguranja plaćanja. Može se koristiti i kao sredstvo kreditiranja.

Mjenica je po svojoj prirodi primarno kreditni instrument i kao takva izdaje se da bi se najprije osiguralo plaćanje, a zatim da bi se ono i provelo. Mjenica postaje pravi instrument osiguranja plaćanja ako se iskoristi kao cirkulacijski papir, tj. ako se indosira.³³

Za osiguranje plaćanja najčešće se koristi bjanko zadužnica ili mjenica, dok se veći broj poduzetnika odlučuje upravo za bjanko mjenicu. Razlozi za to jesu sama jednostavnost izdavanja mjenice, koja za razliku od bjanko zadužnice ne zahtijeva ovjeru potpisa potpisnika na mjenici kod javnog bilježnika. Osim kao sredstvo osiguranja plaćanja mjenica može poslužiti kao sredstvo kreditiranja i kao sredstvo negotovinskog plaćanja.

POJAM MJENICE: Mjenica je vrijednosni papir koji glasi na određenu svotu novca i koji svojem imatelju daje pravo da svotu naplati od osobe koja se u njoj navodi kao mjenični dužnik. Zakonom o mjenici propisan je oblik i sadržaj mjeničnog blanketa čija je uporaba obvezna pri izdavanju trasiranih mjenica, ali se iz praktičnih razloga koristi i pri izdavanju vlastite mjenice. Zakon razlikuje dvije osnovne vrste mjenica: **trasiranu mjenicu i vlastitu mjenicu.**

Primljenu mjenicu poduzetnik može:

1. po dospijeću **podnijeti na naplatu** glavnom mjeničnom dužniku (to je kod trasirane mjenice trasat, a kod vlastite mjenice njezin izdavalj);
2. **indosirati** (prenijeti) na svojeg vjerovnika i tako podmiriti vlastitu obvezu;
3. eskontirati, tj. prodati je prije njezina dospijeća.

Ostala određenja:

- Mjenicom se neka osoba pod mjeničnom strogosti obvezuje da će platiti određenu svotu novca.
- Funkcioniranje mjenice regulirano je Zakonom o mjenici (NN, 74/94.).
- Mjeničnu tražbinu može naplatiti osoba koja je ovlašten imatelj mjenice.
- Mjenica je strogo formalni papir.

.....:Primljene mjenice knjiže se u skupini 1141:

Analitičko knjiženje ovisi o radnjama poduzetima u svezi s primljenim mjenicama:

- 11410 – Mjenice u portfelju
- 11411 – Mjenice na naplati
- 11412 – Mjenice u protestu
- 11413 – Utužene mjenice.

³³ Vidović, Jelena (2019): Platni promet, Sveučilište u Splitu, Sveučilišni odjel za stručne studije, Split, str. 57.

NAPLATA MJENICE: Mjenicu podnosi (prezentira) na isplatu njezin zakoniti imatelj. Mjenica se na naplatu podnosi glavnom mjeničnom dužniku. Kod trasirane mjenice to je trasat, a kod vlastite mjenice njezin izdavatelj. Smatra se da je mjenica predana na naplatu i tada kada je imatelj dostavi poslovnoj banci – domicilijatu, gdje glavni mjenični dužnik ima otvoren račun. Mjenica se mora predati na naplatu u sljedećim rokovima:

- mjenica po viđenju: u roku od godine dana od izdanja
- mjenice na određeni dan (na dan dospijeća, a najkasnije dva radna dana nakon dospijeća).

Uz mjenicu koja se podnosi na naplatu, u banku na koju je mjenica domicilirana dostavlja se još i nalog za plaćanje HUB 3 koji treba glasiti na teret glavnog računa glavnog mjeničnog dužnika.

Mjenični vjerovnik podnosi mjenicu na naplatu u banku na koju je mjenica domicilirana. Banka nema nikakvu obvezu prema vjerovniku, nego postupa prema nalogu klijenta. Banka neće isplatiti mjenicu ako joj je to klijent zabranio.

Hrvatska udruga banaka dogovorila je način postupanja pri isplati mjenice:

- banke primaju vlastite i trasirane mjenice koje su domicilirane na banku
- imatelj podnosi mjenicu na isplatu onoj banci koja je označena kao domicilijat.

.....:Primljene zadužnice:

Zadužnica je pisana isprava koju izdaje dužnik uz javnu ovjeru svojega potpisa. Dužnik daje suglasnost da se radi naplate potraživanja mogu zaplijeniti svi njegovi računi koje ima kod banaka. Zapljenom novčanih sredstava izravno se isplaćuju sredstva vjerovniku na način kako je to određeno tom izjavom.

Primljene zadužnice kao jamstvo osiguranja mogu se knjižiti na kontu **1146**. Postoje dvije vrste zadužnica: **obična zadužnica i bjanko zadužnica**.

Obična zadužnica: vjerovnik je određen, poznato je vrijeme izdavanja i tražbina je određena.

Bjanko zadužnica: izdaje ju samo trgovac, a vjerovnik se može odrediti naknadno. Ostala određenja:

- tražbina se upisuje naknadno
- izdaje se s naznakom najviše svote
- izdaje se na propisanom obrascu.

Primjer 4. OPĆI MODEL KNJIŽENJA PRIMLJENIH VRIJEDNOSNIH PAPIRA / 1) primljenih kao sredstvo plaćanja



1200 - Potraživanja od kupaca		11410 - Mjenica u portfelju		
S= 25.000,00	25.000,00 (1)	1) 25.000,00	25.000,00 (2)	

2) i 3) mjenica na naplati i naplaćena mjenica

11411 – Mjenica na naplati		1000 – transakcijski račun	
2) 25.000,00	25.000,00 (3)	3) 25.000,00	

.....:Ostali primljeni kratkoročni vrijednosni papiri:

Poduzeća ih mogu steći ili kupiti. Ostale kratkoročne vrijednosne papire potrebno je knjižiti također **u skupini 114 i to:**

- 1142 – Komercijalni zapisi
- 1144 – Blagajnički zapisi
- 1145 – Ulaganja u obveznice
- 1147 – Ulaganja u vrijednosne papire (namijenjene za trgovanje)
- 1148 – Ostali kratkounovčivi vrijednosni papiri (robni papiri, ostale obligacije)
- 1149 – Predani vrijednosni papiri na naplatu.

.....:Kratkoročni krediti/zajmovi/depoziti:

Poduzetnici višak slobodnih novčanih sredstava plasiraju drugim poduzećima, bankama i drugim pravnim osobama te građanima u zemlji i u inozemstvu. Plasiraju se na rok do jedne godine (kratkoročni plasmani).

Za priznavanje trebaju udovoljavati svim uvjetima i kriterijima koji se odnose na okvir za priznavanje kratkotrajne imovine.

Dani kratkoročni zajmovi: Predstavljaju kratkoročne plasmane koje poduzeća mogu plasirati prema drugim poduzetnicima, bankama, obrtnicima, ustanovama, članovima uprave i zaposlenicima i drugim pravnim osobama te građanima u zemlji i u inozemstvu.

Obilježja danih kratkoročnih kredita/zajmova:

- Predstavljaju odljev novca (nisu trošak ni rashod).
- Na dane kratkoročne kredite uobičajeno se naplaćuje kamata.
- Kamata predstavlja prihod poduzeća.
- Svi uvjeti odobravanja zajma/kredita definiraju se ugovorom između zajmodavca i zajmoprimca.
- U ugovorima u privredi zajmoprimac duguje kamate čak i kad nisu ugovorene (Zakon o obveznim odnosima, čl. 558., NN 35/2005).

Računovodstveni obuhvat danih kratkoročnih kredita/zajmova: Plasman novca evidentira se kao odljev novca na kontu 1000 – žiroračun (knjiženje potražno) i

imovinska pozicija danih kratkoročnih zajmova na skupini konta **1150 - Dani kratkoročni zajmovi** (dugovno).

Ova skupina ne odnosi se na sudjelujuće interese.

- Izlazni račun za kamate: Knjiženje se evidentira na kontu 124 (dugovno knjiženje), a protustavke se knjiže na kontu prihoda od kamata (potražna knjiženja).

Kratkoročni depoziti: Depoziti su potraživanja s temelja novčanih pologa na računima kod depozitara (najčešće banke ili druge financijske institucije). Najčešće se ulažu kod banaka radi zarade na kamati. Depozite prati obračun kamate. Plasman depozita evidentira se na skupini konta **1151 - Depoziti** (dugovno knjiženje) a protustavka je smanjenje imovinske pozicije transakcijskog računa na kontu 1000 (potražno knjiženje).

.....:OSTALA KRATKOTRAJNA IMOVINA – FINANCIJSKA

Potraživanja iz ulaganja u investicijske fondove – skupina 116 (ulaganja u zatvorene i otvorene investicijske fondove)

- Ostala financijska imovina – skupina 117 (otkup kratkotrajnih potraživanja iz osnova faktoringa)
- Potraživanja u sporu – skupina 118
- Vrijednosno usklađivanje kratkotrajne financijske imovine – skupina 119

(predstavlja korektivni konto na kojem se evidentiraju nerealizirani gubitci nastali kod usklađivanja njezine knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti).

4.4. *Kratkotrajna imovina – tražbine*

4.4.1. Priznavanje i mjerenje potraživanja u financijskim izvještajima poduzetnika

Kratkotrajna potraživanja predstavljaju imovinu – resurs koji kontrolira poduzetnik kao rezultat prošlih događaja. Kategorija imovine od koje se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi za poduzetnika (HSFI – t.3.).

Računovodstveni okvir potraživanja reguliran je s HSFI-jem 11 – Potraživanja. U bilanci se iskazuju na skupini 12 – POTRAŽIVANJA (KRATKOTRAJNA) ili pak 07 – DUGOTRAJNA POTRAŽIVANJA.

Potraživanja su, na temelju obveznopравnih i drugih osnova, zasnovana prava potraživati od dužnika:

- plaćanje duga
- isporuku usluga ili pružanje usluga.

Potraživanja mogu nastati kao rezultat različitih aktivnosti poduzetnika, kao na primjer *prodajom gotovih proizvoda, prodajom trgovačke robe, pružanjem usluga, iznajmljivanjem imovine, prodajom dugotrajne imovine.*

.....Priznavanje i početno mjerenje kratkoročnih potraživanja:

Potraživanja se priznaju kao imovina kad udovoljavaju definiciji imovine (HSFI – 11.21.).

- Poduzetnik će priznati potraživanja u svojoj bilanci samo i isključivo kada postaje jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti.
- Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti (t.11.23.).
- Transakcije u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti (fakturiranje ino kupcima knjižiti u kunama).

Tablica 8. Temeljne skupine kratkotrajne imovine – tražbine

<i>SKUPINA 12</i>	<i>KRATKOTRAJNA IMOVINA – TRAJBINE</i>
120	Potraživanja od kupaca
121	Kupci iz EU-a i inozemstva
122	Potraživanja od povezanih poduzetnika
123	Potraživanja od sudjelujućih poduzetnika
124	Potraživanja za kamate
125	Potraživanja za predujmove za usluge
126	Potraživanja iz vanjskotrgovačkog poslovanja
127	Potraživanja s osnove ostalih aktivnosti
128	Ostala kratkoročna potraživanja
129	Vrijednosno usklađenje potraživanja

Potraživanja od kupaca: nastaju na temelju izvršenih isporuka dobara i usluga temeljem kojih poduzetnici izdaju račune. Prema ispostavljenim fakturama kupcima za isporučenu robu ili usluge treba knjižiti potraživanja od kupca.

- Isporučitelji, obveznici PDV-a, **moraju na vrijednost isporučenog dobra ili usluge** obračunati PDV.

U bilanci će poduzetnik potraživanja zasebno iskazati:

- a) kao dugotrajnu i
- b) kao kratkotrajnu imovinu.

Potraživanja se posebno iskazuju za svaku stavku (t.11.40.):

- Potraživanja od redovitih kupaca
- Potraživanja od povezanih društava
- Potraživanja od društava u kojima postoje sudjelujući interesi i
- Ostala potraživanja.

Ispostavljene fakture kupcima knjiže se na skupini konta 120 (dugovno knjiženje) i prihod na odgovarajućim kontima skupine prihoda (potražno knjiženje prema analitici), a pripadajući iznos PDV-a knjiži se kao kratkoročna obveza za PDV na odgovarajućim kontima skupine 240 (potražno knjiženje).

Potraživanja od kupaca dijele se na:

- potraživanja od domaćih kupaca (skupina 120)
- potraživanja od kupaca iz inozemstva (skupina 121).

Za sva sintetička konta potraživanja od kupaca vode se analitička konta (*salda-konti kupaca*).

Potraživanja od kupaca za pružene usluge – POREZNA OBVEZA NASTAJE:

- za obavljene usluge prema izdanim računima, odnosno isporukama
- istekom obračunskog razdoblja u kojem su usluge obavljene
- pravilo vrijedi i za djelomično obavljene usluge
- prihod od pružanja usluga mjeri se po očekivanom trošku usluge zajedno s razumnom dobiti od te usluge.

Primjer 5. OPĆI MODEL KNJIŽENJA IZLAZNIH RAČUNA

(isporuka oporeziva općom stopom PDV-a od 25 %)



1200 – Potraživanja od kupaca		7500 – Prihod od prodaje roba	
1) 125.000,00			100.000,00 (1)

240012 – Obveza za PDV	
	25.000,00 (1)

.....Potraživanja od EU i ino kupaca:

knjigovodstveno se vode na kontu skupine 121 – Kupci iz inozemstva:

- 1210 – Kupci dobara iz EU-a
- 1211 – Kupci usluga iz inozemstva
- 1212 – Kupci usluga iz EU-a
- 1213 – Kupci usluga iz inozemstva
- 1214 – Kupci prava iz EU-a
- 1215 – Kupci prava iz inozemstva.

.....Temeljno načelo oporezivanja usluga:

Usluge koje su obavljene inozemnim poduzetnicima, odnosno fizičkim osobama na poreznom teritoriju RH oporezive su PDV-om. Izvoznik ima pravo na pretporez. Izvoz se dokazuje carinskom deklaracijom. Usluge/izvoz koji ne podliježu PDV-u:

- ✓ Izvozne usluge u svezi s izvozom dobara
- ✓ Usluge promidžbe, savjetodavne, usluge revizora, računovođa, odvjetnika, elektroničke obrade podataka
- ✓ Izvoz dobara (proizvoda i robe)
- ✓ Prijevoz dobara koja se izvoze i na dijelu puta u RH i u inozemstvu
- ✓ Prodaja dobara inozemnim poslovnim jedinicama koje imaju sjedište u RH.

4.4.2. Vrijednosna usklađenja potraživanja od kupaca

Vrijednosna usklađenja i otpisi nenaplativih potraživanja od kupaca sastavni su dio radnja koje prethode sastavljanju godišnjih financijskih izvještaja i prijave poreza na dobitak. Potrebno je provjeriti bonitetni status naših kupaca i potraživanja koja potražujemo od njih. U slučaju nemogućnosti dogovora oko naplate, te ako poslovni subjekt posjeduje instrument osiguranja plaćanja, potrebno ga je aktivirati (npr. zadužnica, bjanko-mjenica i dr.) odnosno pokrenuti postupak ovrhe.

Na datum godišnjeg izvještavanja, dakle posljednjim danom poslovne godine, s kupcima (i dobavljačima) treba provesti usklađenje salda.

Donošenje odluke o vrijednosnom usklađenju i otpisu potraživanja od kupaca i njihovo evidentiranje u poslovnim knjigama ima za posljedicu smanjenje imovine društva (u obliku smanjenja potraživanja) i povećanje troškova koji ne moraju uvijek biti i porezno priznati trošak s aspekta poreza na dobit. Dakle, troškovi vrijednosnog usklađenja smanjiti će računovodstvenu dobit (ili povećati računovodstveni gubitak), ali njihov utjecaj na poreznu osnovicu ovisit će o tome je li riječ o porezno priznatom ili nepriznatom trošku. Stoga je važno prije donošenja odluke o vrijednosnom usklađenju pojedinih potraživanja utvrditi njihov „porezni status“.

Vrijednosna usklađenja potraživanja koja nisu naplaćena u ugovorenom roku i definitivni otpisi onih potraživanja koja su se potvrdila kao nenaplativa, ne provode se isključivo s ciljem plaćanja što manjeg poreza na dobitak, nego i zbog obveze fer izvještavanja, kako bi prezentirane pozicije u bilanci poslovnog subjekta odražavale fer vrijednost.

Ako se nenaplativa i zastarjela potraživanja zadrže u bilanci, imovina trgovačkog društva je precijenjena, a posljedica toga mogu biti skriveni gubitci. Jednako tako precijenjeni su i prihodi – ako je riječ o potraživanjima od prodaje robe i usluga u tekućoj poslovnoj godini.

Prema t. 1.4. HSFI-ja 1, financijski izvještaji trebaju istinito i fer prezentirati financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika. Istinito i objektivno predočivanje zahtijeva vjerno predočenje učinaka transakcije i drugih poslovnih događaja, a u skladu s kriterijima priznavanja imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda.

To isto zahtijeva i MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja kod velikih poduzetnika i subjekata od javnog interesa koji su obvezni prema Zakonu o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. – 120/16.), pri čem treba primjenjivati Međunarodne standarde financijskog izvještavanja.

.....KRITERIJI ZA PRIZNAVANJE I MJERENJE POTRAŽIVANJA OD KUPACA PREMA RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA

Mikro, mali i srednji poduzetnici – obveznici primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, provode priznavanje i mjerenje potraživanja od svojih kupaca prema kriterijima HSFI-ja 11 – Potraživanja i HSFI-ja 15 – Prihodi. U djelokrugu HSFI-ja 11 samo su ona potraživanja kod kojih nije ugovoren nikakav prinos (npr. kamate). Potraživanja kod kojih je ugovorom određen prinos uređena su HSFI-jem 9 – Financijska imovina. Potraživanja od kupaca kod poduzetnika koji primjenjuju MSFI-je izravno se dovode u vezu s priznavanjem prihoda koje je uređeno MRS-om 18 – Prihodi.

U skladu s t. 11.4. HSFI-ja 11 potraživanja su, na temelju obveznopravnih i drugih osnova, zasnovana prava potraživati od dužnika plaćanje duga. Potraživanja se početno mjere po fer vrijednosti (t. 11.23. HSFI-ja 11). Pritom se pod fer vrijednosti razumijeva cijena koju bi trebalo primiti za prodanu imovinu (ili platiti za podmirenje obveze) u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.

Kratkoročna potraživanja od kupaca dio su kratkoročne imovine za koju se prema t. 1.12. HSFI-ja 1 – Financijski izvještaji očekuje da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance. Kratkoročna potraživanja od kupaca evidentiraju se na računu 120 – Potraživanja od kupaca i pritom se dalje raščlanjuju na analitičke račune prema potrebama svakog poduzetnika.

Knjiženje potraživanja od kupaca povezano je s priznavanjem prihoda, a njega treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja (t. 15.66. HSFI-ja 15). Poslovni subjekti moraju voditi računa o ispunjavanju uvjeta za priznavanje pojedinih vrsta prihoda (primjerice prihoda od prodaje proizvoda, usluga, dugotrajne materijalne imovine itd. čije kriterije za priznavanje određuju HSFI 15 odnosno MRS 18 – Prihodi).

Nakon početnog mjerenja (prethodno već knjiženih potraživanja) na svaki sljedeći datum bilance poduzetnik treba mjeriti svako potraživanje:

- po početno priznatom iznosu umanjeno za naplaćene iznose i za umanjena vrijednosti (HSFI 11 – t. 11.28.).

HSFI 11 definira postupak prema kojem treba vršiti procjenu postojanja objektivnog dokaza o umanjenju vrijednosti potraživanja.

Nastali rashod priznaje se u RDG-u zbog nenadoknadivosti ili njegova umanjenja, iznos gubitaka knjiži se kao trošak vrijednosnog usklađenja na kontima 4450, 4451, 4452, a potražno se knjiži na kontu 129.

- Definitivni otpis potraživanja knjiži se: konto 445 / konto 120.

Protekom roka od 60 dana od dana dospijeca poduzetnik može knjižiti vrijednosno usklađenje. Ako u tri godine ne utuži potraživanja, treba povećati poreznu osnovicu za iznos vrijednosnog usklađenja. Definitivan otpis može se knjižiti samo za potraživanja koja pojedinačno ne prelaze 5.000,00 kn.

Primjer 7. MODEL KNJIŽENJA VRIJEDNOSNOG USKLAĐENJA POTRAŽIVANJA OD KUPACA

<i>R. b.</i>	<i>Opis stavke</i>	<i>konto</i>	<i>duguje</i>	<i>potražuje</i>
1.	Potraživanja za usluge Obveza PDV 25 % PH od usluga	1201 240012 7510	20.000,00	4.000,00 16.000,00
2.	Vrijednosno usklađenje potraživanja Trošak vrijednosnog usklađenja	1290 4450	20.000,00	20.000,00

Primjer 8. MODEL KNJIŽENJA KONAČNOG OTPISA IZ BILANCE

3.	Otpis potraživanja iz bilance Zatvaranje vr. usklađenja po otpisu	1200 1290	20.000,00	20.000,00
----	----------------------------------------------------------------------	--------------	-----------	-----------

Prestanak priznavanja potraživanja: Poduzetnik će prestati priznavati potraživanje kao resurs kada prestane zadovoljavati kriterije koji definiraju potraživanje kao imovinu (HSFI 11 – t. 11.21.) ili ako je potraživanje:

- naplaćeno, prodano, otpisano
- ako je nastupila zastara ili je ono otuđeno na drugi način.

5. KRATKOROČNE I DUGOROČNE OBVEZE

5.1. Temeljna određenja obveza

Obveza je temeljna računovodstvena kategorija. Računovodstveni postupak obveza definiran je Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 13 – OBVEZE (NN 30/08.). Cilj Standarda: propisati računovodstveni postupak za mjerenje, priznavanje, prezentiranje i objavljivanje obveza (HSFI 13).

Standard je u skladu s Direktivom Europske unije 2013/34/EU. Obveza je:

- sadašnja obveza poduzetnika, proizašla iz prošlih događanja i za čije se podmirenje očekuje odljev resursa (HSFI 13 – t. 13.3.).
- HSFI 13 (t. 13.4, 13.5. i 13.6.) definira još nekoliko određenja za obveze:
- Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi ili nešto izvrši na određeni način.
- Obveze proizlaze iz prošlih transakcija ili drugih prošlih poslovnih događanja.
- Obveze se klasificiraju kao kratkoročne i dugoročne (*klasifikacija prema ročnosti*).

Načini podmirivanja sadašnje obveze: *Podmirenje sadašnje obveze može se provesti na više načina:*

- novčanom isplatom, prijenosom druge imovine
- pružanjem usluga, zamjenom te obveze drugom obvezom
- konverzijom obveza u kapital i
- odrekom vjerovnika od svojih prava ili gubitkom prava vjerovnika (HSFI 13 – t. 1.6.).

Posebna kategorija obveza odnosi se na rezerviranja. Rezerviranje je obveza neodređenog vremena i/ili iznosa (HSFI – 13.13.).

Priznavanje obveza: Obveza se priznaje: kada je vjerojatno da će zbog podmirenja sadašnje obveze doći do odljeva resursa od poduzetnika i kada se iznos kojim će se ona podmiriti može pouzdano izmjeriti.

Prestanak priznavanja obveza:

- Općenito obveza se prestaje priznavati kada se ne ispunjavaju kriteriji iz točke 13.18 ovog Standarda. Obveza se prestaje priznavati ako je ona nestala, tj. ako je ona podmirena, istekla ili ako se vjerovnik odrekao svojih prava ili ih je izgubio.

Primjena i objavljivanje: Poduzetnik je dužan primjenjivati Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu (t. 13.8.).

U bilješkama se obvezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani i iskazuju se učinci odredaba Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

Obveze kao bilančna pozicija: Obveze su bilančna pozicija pasive. U financijskim terminima predstavljaju tuđe izvore imovine. Uobičajeno se dijele na kratkoročne i dugoročne. Saldo na svim kontima obveza na datum bilance treba biti potražno iskazan ili nula. Dugovni saldo, pod uvjetom da nije došlo do pogreške u knjiženju, treba prenijeti na potraživanja.

Specifične kategorije obveze uključuju:

- dugoročna rezerviranja za troškove i rizike
- odgođena plaćanja i prihode budućeg razdoblja.

Bilančna pozicija obveza: razred 2

BILANCA	
Aktiva	Pasiva
	<ul style="list-style-type: none"> - kratkoročne obveze (skupina 20, 21, 22, 23, 24) - dugoročne obveze (skupina 25) - odgođeni porezi (skupina 26) - dugoročna rezerviranja (skupina 28) - odgođena plaćanja i prihodi budućeg razdoblja (skupina 29)

Slika 9. Bilančne pozicije obveza

Kratkoročne obveze: Obveze čije se podmirenje, računajući od datuma bilance, očekuje u roku kraćem od godine dana. Nastaju na temelju primljene isporuke dobara ili usluga. Knjiže se na temelju primljenog računa. Obveze prema dobavljačima u zemlji knjiže se na kontu 220 koji se raščlanjuje analitički na pojedina analitička konta.

5.2. Računovodstveni postupak obveza

Primljena faktura (račun) od strane dobavljača računovodstveno se evidentira:

- potražno na odgovarajućem kontu ukupni iznos obveze prema dobavljaču
- dugovno se knjiži pretporez po primljenom računu na kontu skupine 14; razlika iznosa dugovno se knjiži na pripadajućem kontu koji obilježava sadržaj poslovne promjene (*pretežito u razredima 0, 3 ili 6 ili pak razredu 4*).

Obveze prema dobavljačima (kratkoročne) u zemlji (skupina 220):

Obveze prema dobavljačima u zemlji knjiže se na kontu 220 koji se raščlanjuje na sljedeće skupine obveza:

- 2200 – Dobavljači dobara
- 2201 – Dobavljači usluga
- 2202 – Dobavljači opreme, postrojenja i nekretnina

- 2203 – Dobavljači nematerijalne imovine
- 2204 – Dobavljači iz operativnog *leasinga*.

Navedene skupine obveza prema dobavljačima raščlanjuju se analitički i vode se za svakog dobavljača posebno. Uspostavlja se analitičko knjigovodstvo dobavljača (saldakonta dobavljača). Stanje na sintetičkom kontu obveza prema dobavljačima u zemlji treba odgovarati zbroju analitičkih konta dobavljača.

.....Dobavljači iz EU-a i inozemstva (skupina 221):

Navedena skupina obuhvaća analitičke pozicije prema dobavljačima dobara i usluga iz EU-a, dobavljače dobara i usluga iz trećih zemalja, uključujući i dobavljače prava za intelektualno vlasništvo, istraživanje tržišta, prava na franšizu, uporabu imena i sl.

.....Obveze prema dobavljačima – fizičkim osobama (skupina 222):

U dobavljače fizičke osobe pripadaju obveznici poreza na dohodak kao što su obrtnici "dohodaši", slobodna zanimanja, povremeni autori, najmodavci.

.....Obveze za izdane mjenice:

Podmirivanje obveza izdanim mjenicama. Postojeće obveze prema našim vjerovnicima – dobavljačima zatvaraju se i zamjenjuju obvezom za izdane mjenice koje će u određenom roku biti podmirene. Mjenica može sadržavati svotu glavnog duga i ugovorenu kamatu. Obveze po izdanim mjenicama knjiže se na kontu **211 – OBVEZE ZA IZDANE MJENICE**.

Obilježja izdane mjenice:

- sredstvo bezgotovinskog plaćanja, instrument kreditiranja i instrument osiguranja plaćanja.

.....Obveze s osnove kratkoročnih zajmova članova društva (2145):

Nastaju uzimanjem financijskih ili robnih zajmova od vlasnika poduzeća. Ova pozicija obveza može se kasnije transformirati u **naknadna ulaganja u neupisani i upisani kapital društva**.

Vlasnici poduzeća kao zajmodavci (koji daju pozajmice svojem poduzeću):

- mogu ih dati beskamatno ili ih mogu dati uz obračun kamate (kamata se smatra dohotkom od kapitala i oporezuje se prema Zakonu o porezu na dohodak)
- mogu odlučiti da pozajmicu daju svojem društvu radi povećanja kapitala (to se može provesti uknjižbom na sudu ili se može izvršiti ulaganje u neupisani kapital).

Ulaganje dioničara ili članova društva u neupisani kapital ne smatra se oporezivim prihodom.

Pod ulaganjem u neupisani kapital društva razumijeva se ulaganje u novcu, stvarima i pravima predanim društvu na raspolaganje u poslovne svrhe, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti društva. **O ulaganju mora postojati društveni ugovor ili druga pisana izjava.** Za takva ulaganja ne smije postojati:

- sadašnja obveza društva, buduća obveza društva
- društvo mora imovinu posjedovati i s njom raspolagati.

Neupisani kapital može se za sada knjižiti na kontu 912 – Kapitalne pričuve iz uplata dodatnih činidbi (članova društva i dioničara). Ima status neupisanog kapitala, tzv. **slobodnog kapitala.**

.....Kratkoročne obveze prema kreditnim institucijama (skupina 214): To su obveze za primljene kredite od banaka, osiguravajućih društava i drugih finansijskih institucija. Kamate i ostale usluge naprijed navedenih kreditora oslobođene su PDV-a.

..... Obveze prema dobavljačima – fizičkim osobama (222): Podliježu im obveznici poreza na dohodak kao što su obrtnici "dohodaši", slobodna zanimanja, povremeni autori, najmodavci.

.....Obveze prema zaposlenima i ostale obveze (skupina 230): Knjiže se na skupini 23 na odgovarajućim analitičkim kontima i to potražno za odgovarajuće iznose obveza – zaduženja. Protustavke su dugovna knjiženja troškova u razredu 4 (u većini slučajeva).

Analitika prati sve oblike obveza koji su rezultat obveza prema zaposlenima, kao što su:

- neto plaće, porezi i doprinosi vezani za plaću radnika
- obveze za razne obustave iz neto plaća
- obveze za naknade troškova (dnevnice, terenski dodatak...)
- obveze s temelja otpremnina.

Knjiženje tih obveza prati ova dokumentacija: platne liste, pravilnici, kolektivni ugovori, odluke poduzeća itd.

.....Dugoročne obveze:

To su obveze čiji je rok vraćanja duži od jedne godine računajući od datuma bilance. Mogu nastati po različitim osnovama.

.....Obveze s osnova dugoročnih zajmova (skupina 251): To su zajmovi koji su primljeni od drugih društava ili građana čiji je rok vraćanja duži od godine dana od datuma bilance. Knjiže se na analitičkim kontima konta 251. Na kontu 251 knjiži se glavnica duga bez kamata. Anuiteti zajma otplaćuju se u vremenskim intervalima i u svotama koje se definiraju ugovorom i planom otplate. Obračunane kamate evidentiraju se kao trošak razdoblja na koje se odnose.

.....Dugoročne obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama (skupina 252):

To su obveze za primljene dugoročne kredite od banaka, osiguravajućih društava i ostalih financijskih institucija. Obveza za primljeni kredit knjiži se u svoti glavnice bez kamata. Otplata kredita knjiži se kao smanjenje obveze (za dio anuiteta koji se odnosi na glavnice), a dio koji se odnosi na kamate knjiži se na troškove razdoblja na koje se odnosi.

.....Usvajanje teorijskih znanja primjenom računovodstvenih modela evidentiranja poslovnih događaja (1)

Zadatak 1. *Trgovačko društvo na računima glavne knjige iskazuje sljedeća salda: poslovna zgrada 1.200.000 kn; glavna blagajna 10.000 kn; transakcijski račun 220.000 kn; potraživanja od kupaca 43.750,00 kn; obveze prema dobavljačima 210.000 kn; temeljni kapital..... ? kn.*

Evidentiraj početna salda, izračunaj temeljni kapital i pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo:

1) Kupac je izdao mjenicu s rokom dospjeća od 2 mjeseca u iznosu 43.750,00 kn na ime dospjelih potraživanja iz početne bilance. 2) U roku dospjeća mjenica je podnesena na naplatu. 3) Primljen je izvadak transakcijskog računa – mjenica je naplaćena u ukupnoj mjeničnoj svoti. 4) Plasiran je zajam drugom poduzeću u iznosu 30.000,00 kn na rok od 2 mjeseca s mjesečnom kamatom od 1 %. 5) Obračunali smo kamate i poslali zajmoprimcu obračun kamata za ugovoreno razdoblje plasmana kredita. 6) Zajmoprimac nam je vratio dani zajam u iznosu 15.000 kn i uplatio kamatu za 2 mjeseca. 7) Za preostali dio potraživanja od zajma izvršili smo vrijednosno usklađenje i utužili zajmoprimca. 8) Banka nam je odobrila kredit na iznos od 80.000 kn na rok od dvije godine uplatom na račun.

- A) Utvrdi saldo na svim računima glavne knjige i iskaži vrijednost pojedinačnih i ukupnih pozicija: imovine, kapitala i obveza.
- B) Objasni koji je računovodstveno-izvještajni status računa glavne knjige koji nisu odmah razvrstani kao bilančna pozicija. Kako će oni utjecati na pozicije u financijskom izvještavanju?
- C) Izračunaj neto knjigovodstvenu vrijednost trgovačkog društva.

ZADATAK 2. Poduzeće ima na računima glavne knjige sljedeća salda: trgovačka zgrada 1.400.000 kn; transakcijski račun 180.000 kn; potraživanja od kupaca 43.750,00 kn; devizni račun = 82.500,00; obveze prema dobavljačima 210.000 kn; obveze kratkoročne zadužnice 98.000,00 kn.

Evidentiraj početna salda, izračunaj temeljni kapital i pomoću osnovnih računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo:

1) Izdali smo dobavljaču mjenicu kao sredstvo plaćanja na iznos 90.000,00 kn. 2) Domicilna banka dobavljača naplatila je mjenicu s transakcijskog računa. 3) Na ime osiguranja revolving kredita uplatili smo poslovnoj banci depozit na rok od 3 mjeseca u iznosu 90.000,00 kn. 4) Poduzeće je primilo na transakcijski račun 80.000,00 kn na ime kredita od poslovne banke na rok od tri mjeseca.

5) Primili smo kredit banke u svoti 200.000,00 kn na dvije godine uz kamatnu stopu od 8 % godišnje. Kredit vraćamo u jednakim polugodišnjim anuitetima. 6) Podmirili smo banci jednu ratu obveza po glavnici i kamatama prema kondicijama iz dug. ugovora. 7) Banka nam je poslala obračun kamata za tri mjeseca korištenja kredita na iznos od 12.000 kn. 8) Nabavili smo stroj iz države članice EU-a i primili ulazni račun na iznos 11.000,00 €. Kunska protuvrijednost iznosi 82.500,00 kn. 9) **Obračunaj PDV za stjecanje dobara iz EU-a prema B2B pravilu oporezivanja.**

10) Stroj je stavljen u funkciju. 11) EU dobavljaču plaćena je obveza s deviznog računa po tečaju 1€ = 7,50 kn (*S deviznog računa = 82.500,00 kn*). 12) Prodali smo EU kupcu gotove proizvode u vrijednosti od 55.000 €; po tečaju 1 € = 7,45 kn. 13) Platili smo dio obveze po izdanim kratkoročnim zadužnicama u iznosu 60.000 kn.

- A) Utvrdi saldo na svim računima glavne knjige i iskaži vrijednost pojedinačnih i ukupnih pozicija: imovine, kapitala i obveza.
- B) Objasni koji je računovodstveno-izvještajni status računa glavne knjige koji nisu odmah razvrstani kao bilančna pozicija. Kako će oni utjecati na pozicije u financijskom izvještavanju?
- C) Izračunaj neto knjigovodstvenu vrijednost trgovačkog društva.

6. VREMENSKA RAZGRANIČENJA

Vremenska razgraničenja su računovodstvene stavke koje se javljaju u poslovanju poduzetnika, a očituju se u određenim vremenskim razlikama u odnosu na priznavanje računovodstvenih kategorija kao što su potraživanja, obveze, prihodi i rashodi.

Računovodstveni model za priznavanje vremenskih razgraničenja definiran je HSFI-jem 14 – VREMENSKA RAZGRANIČENJA. Ovaj standard primjenjuje se na male i srednje poduzetnike u Hrvatskoj (za nekotirajuća društva). Standard je u skladu s Direktivom 2013/34/EU.

6.1. Aktivna vremenska razgraničenja

Navedeni standard (HSFI 14, t. 14.6.) **definira vremenska razgraničenja kao stavke:**

1. **potraživanja ili obveze** za koje u obračunskom razdoblju nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja prihoda odnosno rashoda, već se ispunjenje tih kriterija očekuje u budućim razdobljima ili
2. **prihoda ili rashoda** priznatih u obračunskom razdoblju temeljem načela nastanka događaja za koje se u istom obračunskom razdoblju nisu zadovoljili kriteriji priznavanja potraživanja ili obveza, već se ispunjenje tih kriterija očekuje u budućim razdobljima.

Vremenska razgraničenja priznaju se u financijskim izvještajima poduzetnika u skladu s određenjima HSFI-ja 14 (t. 14.17. – 14.20.) i to kako slijedi:

- **unaprijed plaćeni troškovi** priznaju se kao imovina kada se odnose na iznose plaćene u tekućem razdoblju, a koji se odnose na buduća razdoblja (npr. plaćena premija osiguranja)
- **nedospjela naplata prihoda** priznaje se kao imovina kada se odnosi na prihode koji se odnose na tekuće razdoblje, ali još nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja kao potraživanja (npr. nije izdan račun)
- **odgođeno plaćanje troškova** priznaje se kao obveza kada se odnosi na troškove nastale u tekućem razdoblju, a za koje nisu ispunjeni uvjeti za priznavanje kao obveza (npr. troškovi za koje do kraja razdoblja nije primljen račun)
- **prihod budućeg razdoblja** priznaje se kada nisu zadovoljeni uvjeti za njihovo priznavanje u računu dobiti i gubitka tekućeg razdoblja.

Aktivna vremenska razgraničenja: U poslovanju poduzeća mogući su izdatci koji imaju za posljedicu troškove koji se mogu djelomično odnositi na tekuće razdoblje, a djelomično na buduća razdoblja. Na datum bilance potrebno je **povezati rashode s prihodima** koji se odnose na obračunsko razdoblje za koje se izrađuju financijski izvještaji.

Aktivne vremenske razlike uključuju:

1. unaprijed plaćene troškove i
2. nedospjelu naplatu prihoda.

Računovodstveni obuhvat znači:

- razgraničiti troškove tekućeg i budućeg razdoblja
- troškove koji se odnose na tekuće razdoblje priznati u razdoblju na koje se odnose
- drugi dio troškova koji se odnosi na buduće razdoblje ostaje u bilanci kao imovinska pozicija na skupini konta 19 – Aktivna vremenska razgraničenja.

Ako se troškovi plaćaju unaprijed po primljenoj fakturi dobavljača, onda se evidentiraju na kontu skupine 190 – Unaprijed plaćeni troškovi, a protustavka je konto dobavljača. Kada se faktura plati, knjiži se konto dobavljača dugovno, a žiroračun potražno. Protekom razdoblja za koje se priznaju troškovi, a najkasnije na kraju godine knjiže se troškovi koji pripadaju tekućem razdoblju, a za istu svotu se odobrava konto 190.

Primjer 8. Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja

1. Poduzeće je sklopilo s osiguravajućim društvom ugovor o osiguranju imovine koji počinje teći od 1. 3. 2021. do 1. 3. 2022. godine. Primljena je faktura osiguravajućeg društva na svotu od 72.000,00 kn.
2. Podmirena je faktura za osiguranje u svoti od 72.000,00 kn.
3. Na datum bilance 31. 12. 2021. razgraničeni su troškovi osiguranja.
4. Na datum bilance 31. 12. 2022. razgraničeni su troškovi osiguranja.

2021.

1904 – Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja imovine		2201 – Dobavljači usluga	
1) 72.000,00	60.000,00 (3)	2) 72.000,00	72.000,00 (1)
1000 – Žiroračun		4640 – Troškovi osig. dug. imovine	
	72.000,00 (2)	3) 60.000,00	

2022.

1904 – Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja imovine		4640 – Troškovi osig. dug. imovine	
S= 12.000,00	12.000,00 (1)	1) 12.000,00	

6.2. Pasivna vremenska razgraničenja

Pasivna vremenska razgraničenja predstavljaju stavke prijenosne pasive. Iskazuju se na skupini 29 – ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA.

Pasivne vremenske razlike uključuju:

1. odgođeno plaćanje troškova (skupina 290)
2. prihod budućeg razdoblja (skupina 293).

Prva skupina: To su stavke troškova koje se odnose na tekuće razdoblje, ali nemaju pokrića u izvornoj dokumentaciji. Zbog toga se privremeno knjiže po obračunu i procjeni, a naknadno se povezuju s izvornom dokumentacijom.

Drugu skupinu predstavljaju obračunani prihodi budućeg razdoblja i odgođeno priznavanje prihoda. To su prihodi koji pripadaju sljedećim obračunskim razdobljima, a ne tekućem razdoblju.

Konta vremenskih razgraničenja koriste se:

- za razgraničavanje troškova i prihoda između dvaju ili više godišnjih obračunskih razdoblja
- za razgraničavanje troškova i prihoda unutar jednog godišnjeg obračunskog razdoblja.


Račun dobavljača koji nedostaje može se procijeniti i knjižiti na kontu 290 umjesto na kontu dobavljača. Po primitku računa isti se knjiži na kontu dobavljača, konto vremenskih razgraničenja se zatvara, a moguća razlika se doknjižava ili stornira s troškova.

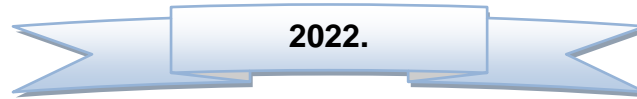
Ako se pojave razlike između proknjiženih troškova i knjiženja na kontima pasivnih vremenskih razgraničenja:

- prekoračenje troškova iznad proknjiženih knjiži se kao dodatni trošak tog razdoblja ili se korigira vrijednost zaliha ako je to moguće
- za niže stvarne troškove priznaje se prihod ili storno troškova na zalihama ako je to moguće.

Primjer 9. Razgraničenja troškova

1. Trgovačko društvo koristi se uslugama oglašavanja. Do datuma zaključenja poslovne godine 2021. nije primljen račun za prosinac 2021. godine. Procijenili smo kako obračunana svota usluga oglašavanja za prosinac 2021. može iznositi 4.000 kn.

	
4195 – trošak oglašavanja	290 – obračunani troškovi za koje nije primljen račun
1) 4.000,00	4.000,00 (1)



1. Račun dobavljača iznosio je 5.000 kn + 1.250 kn PDV-a (obračun po stopi od 25 %).

290 – Obračunani troškovi

(1) 4.000,00	4.000,00 =S
2201 – Dobavljači usluga	
	6.250,00 (1)

140012 – pretporez

(1) 1.250,00	
4195 – trošak oglašavanja	
(1) 1.000,00	

PRESTANAK PRIZNAVANJA: prema t. 14.37. poduzetnik treba prestati priznavati vremenska razgraničenja kada ona prestanu ispunjavati kriterije priznavanja.

.....PRIMJENA PRIVREMENIH I STALNIH RAZLIKA

Primjena vremenskih razgraničenja u praksi može rezultirati tzv. PRIVREMENIM I STALNIM RAZLIKAMA. Na tom području pojavljuje se primjena HSFI-ja 13 i HSFI-ja 14.

A) HSFI 13 regulira obvezu poreza na dobit unutar standarda Obveze

- mogućnost razlika između računovodstvene dobiti i porezne osnovice (za potrebe izrade poreza na dobit i za potrebe financijskog izvještavanja) usklađuju se:
 - stalnim razlikama (umanjenje za prihode od dividenda i udjela u dobiti itd.)
 - privremenim razlikama (vrijednosnog usklađenja zaliha, vrijednosnog usklađenja financijske imovine, vrijednosnog usklađenja potraživanja, rezerviranja i amortizacije imovine)

B) HSFI 14 – Vremenska razgraničenja

Razlike između vrijednosti imovine i obveza u računovodstvu i njihove vrijednosti za porezne svrhe rezultiraju privremenim razlikama.

Privremene razlike mogu biti:

- oporezive privremene razlike: imaju za posljedicu iznose pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja kada će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena
- odbitne privremene razlike: imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena.

Učinci privremenih razlika iskazuju se kao stavke vremenskih razgraničenja u skladu s HSFI-jem 14. Pojavljuju se kao:

- odgođena porezna obveza = rezultat je oporezive privremene razlike; evidentira se na skupini 2600 – Odgođena privremena razlika porezne obveze
- odgođena porezna imovina = rezultat je odbitne privremene razlike i neiskorištenih poreznih gubitaka (očekuje se iskoristiti tijekom sljedećih pet godina u skladu sa Zakonom o porezu na dobit); evidentira se na skupini 080 – Odgođena privremena razlika poreza na dobit.

PRIMJENA HSFI-ja 14: Poduzetnik je dužan primjenjivati Hrvatski standard financijskog izvještavanja broj 14 za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.

U bilješkama se obvezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani i iskazuju se učinci odredaba Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

7. PREDUJMOVI BEZ PROMJENE POREZNE OSNOVICE

7.1. Uvodno o predujmovima

Dani i primljeni predujmovi su isplate ili naplate unaprijed za određenu svrhu: nisu troškovi ni prihodi, nego novčani tijekovi i oporezivi su PDV-om.

Specifični postupci oporezivanja i knjiženja:

- Predujmovi su oporezivi iako isporuke još nisu obavljene.
- Za primljene predujmove porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem su naplaćeni. (Primatelj predujma ne može svoju obvezu odgoditi neizdavanjem računa. Smatra se da je predujam primljen kada je izvadak transakcijskog računa bio dostupan.)
- Obveza poreza na dodanu vrijednost izračunava se kao umnožak bruto naknade i preračunane stope PDV-a (za 25 % - 20 %; za 13 % - 11,50 %; za 5 % - 4,76 %).
- Davatelj predujma može iskoristiti pravo na pretporez samo ako je od primatelja predujma primio račun za predujam.

Zakonska regulativa predujmova prvenstveno je definirana Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/2013.....115/16....106/2018.....39/22) i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost (NN 79/131/17.....1/2019.....41/22).

Pravila u svezi s predujmovima oblikovana su ovisno o tome je li riječ:

- o predujmovima za tuzemne isporuke
- o predujmovima pri stjecanju i isporukama unutar EU-a
- o predujmovima u vezi s uvozom ili izvozom dobara.

Davatelj predujma mora ispuniti određene uvjete kako bi iskoristio pravo na pretporez: uplatiti predujam; primiti račun za predujam.

7.2. Primljeni predujmovi s modelima knjiženja

.....Primljeni predujmovi za isporuke u tuzemstvu:

radi se o naplaćenim svotama predujmova koji su povezani s isporukama dobara i usluga kojima je mjesto oporezivanja u tuzemstvu (RH), a koje se obavljaju s drugim tuzemnim poduzetnicima. Za primljene predujmove treba izdati račun za predujam (sve prema čl. 78. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u, a to znači redoviti račun s deset elemenata).

Kod primljenih predujmova obveza za predujam i obveza prema PDV-u knjiže se odvojeno zbog toga što obveza nastaje odmah protekom razdoblja u kojem je predujam primljen.

Kod izdanih računa za isporuku potrebno je iskazati smanjenje obveze za PDV iz primljenog predujma.

.....Primljeni predujmovi za isporuke unutar EU-a:

u skladu s čl. 78. Zakona potrebno je izdati račun za predujam i to sa svih deset elemenata. Potrebno je navesti i PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kojemu će se obaviti isporuka. Iznos treba biti iskazan i u kunama, ali obveza ne nastaje.

.....Primljeni predujmovi za izvoz dobara:

za primljene predujmove za izvoz dobara koji je oslobođen plaćanja PDV-a također treba izdati račun za predujam. Na računu treba navesti i porezni broj poreznog obveznika iz treće zemlje. Po ovoj osnovi ne nastaje porezna obveza.

.....Primljeni predujmovi za isporuku usluga u treće zemlje:

izdaje se račun za svim elementima (čl. 79. Zakona o PDV-u). Na računu treba navesti i porezni broj poreznog obveznika iz treće zemlje kojemu je porezni broj dodijeljen u toj zemlji.

*** Ako je predujam primljen za uslugu koja je oporeziva prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge, tada se na primljeni predujam ne obračunava PDV. Treba stajati napomena: NE PODLIJEŽE OPOREZIVANJU PREMA ČL. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

*** Ako je riječ o usluzi koja je oporeziva hrvatskim PDV-om, tada se na računu za predujam treba obračunati PDV po stopi od 5 %, 13 % ili 25 %.

*** Kada je riječ o primljenim predujmovima od osoba koje nisu porezni obveznici iz trećih zemalja, tada se PDV po računu za predujam obračunava u tuzemstvu ako se navedena usluga oporezuje prema temeljnom pravilu oporezivanja tih usluga, odnosno prema sjedištu isporučitelja usluge.

.....Primljeni predujma – odustanak od isporuke:

Ako se dogodi da se nakon primljenog predujma potpuno odustane od isporuke, onda dolazi do smanjenja osnovice za oporezivanje, pa primatelj predujma ima pravo ispraviti obvezu prema PDV-u. Primatelj predujma svoju obvezu prema PDV-u može ispraviti tek nakon što od davatelja predujma primi pisanu obavijest da je ispravio pretporez.

Primjer 10. Primljeni predujam

1. Primili smo predujam za robu u svoti 75.000,00 kn i ispostavili račun za predujam (stopa 25 %).
2. Isporučili smo robu i ispostavili račun na svotu 60.000,00 + 15.000,00 kn PDV-a.
3. Potraživanje od kupaca naplatili smo iz predujma.

R.b.	Opis konta	Konto	Duguje	Potražuje
1.	Transakcijski račun	1000	75.000,00	
	Obveza za primljeni predujam	2250		60.000,00
	Obveza za PDV po stopi od 25 %	240022		15.000,00
	Knjiženje za primljeni predujam			
2.	Prihod od prodaje robe	7600		60.000,00

	Potraživanja od kupaca Obveza za PDV Za ispostavljeni račun za isporuku robe	1200 240012	75.000,00	15.000,00
3.	Potraživanja od kupaca Obveza za PDV po stopi od 25 % Obveza za primljeni predujam Za podmirenje potraživanja od kupca iz primljenog predujma	1200 240022 2250	60.000,00	75.000,00 (15.000,00)

7.3. Dani predujmovi s modelima knjiženja

Predujmovi koje plaćaju trgovačka društva dobavljačima za isporuku koja će uslijediti naknadno evidentiraju se u okviru pozicija one imovinske stavke za koju se predujam plaća.

Primjerice, to znači sljedeće:

- dani predujam za nabavu sirovina i materijala evidentiramo na skupini konta 37
- dani predujam za nabavu trgovačke robe evidentiramo na skupini konta 67
- dani predujam za nabavu dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine evidentiramo na pripadajućem kontu u razredu 0
- dani predujam za nabavu usluga evidentiramo na kontu 125.

Primatelj predujma kao budući dobavljač dužan je za primljeni predujam ispostaviti račun na kojem je iskazan PDV (Zakon o PDV-u, čl. 7. st. 4. i čl. 15. st. 3.). Predujmovi koje trgovačka društva plaćaju budućim dobavljačima zatvaraju se po primitku konačnog računa za isporučenu trgovačku robu, dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu, sirovine, materijal i usluge.

Računovodstveno evidentiranje PDV-a u sklopu predujmova treba evidentirati u skladu sa stopom PDV-a, a sve preko sintetičkog konta 14002 (**analitika od 140020 do 140024**).

Dani predujmovi u tuzemstvu: temeljna pravila u vezi s priznavanjem pretporeza određena su čl. 60. Zakona o PDV-u. Kod plaćenih predujmova pretporez se može odbiti ako je primljeni račun izdan prema čl. 78. Zakona o PDV-u te ako je predujam plaćen.

Zajednički uvjeti također su važni, a radi se o sljedećim uvjetima:

- Račun za predujam mora biti primljen od poreznog obveznika.
- Dani predujmovi moraju se odnositi na poduzetničke svrhe.
- Pravo na priznavanje pretporeza ne smije biti isključeno.

Dani predujmovi pri stjecanju dobara i usluga u EU-u: prema čl. 38. Pravilnika o PDV-u ne nastaje obveza obračuna PDV-a. To se odnosi za aktivnosti stjecanja dobara od poreznog obveznika za koje se provodi oslobođenje, kao i za isporuke usluga koje se oporezuju prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge.

Dani predujam – odustanak od isporuke: Ako se od isporuke odustane u potpunosti, davatelj predujma treba ispraviti pretporez kad od dobavljača primi pisanu obavijest da odustaje od isporuke i kad on dobavljača obavijesti. U tom slučaju davatelj predujma treba knjižiti obvezu za PDV u visini pretporeza, stornirati potraživanja za dane predujmove i cjelokupnu svotu prenijeti na konto 1289 – ostala potraživanja.

Primjer 11: Dani predujam u tuzemstvo

1. Uplatili smo predujam za nabavu materijala u iznosu 12.500,00 kn (po stopi od 25 % PDV-a). Dobavljač nam je poslao račun za predujam.
2. Primili smo materijal i uskladištili ga. Račun dobavljača iznosi 10.000,00 kn + 2.500,00 kn PDV-a. Knjižili smo račun dobavljača.
3. Račun dobavljača podmirili smo iz predujma.

R. b.	Opis konta	Konto	Duguje	Potražuje
1.	Predujmovi dobavljačima materijala Pretporez iz predujma – 25 % Transakcijski račun	370 140022 1000	10.000,00 2.500,00	12.500,00
2.	Zalihe sirovina i materijala Pretporez po ulaznim računima Dobavljači dobara	3100 140012 2200	10.000,00 2.500,00	12.500,00
3.	Dobavljači dobara Predujam dobavljaču materijala Pretporez iz predujma – 25 %	2200 370 140022	12.500,00 (2.500,00)	10.000,00

Primjer 12. Dani predujam za stjecanje dobara u EU-u

1. Dobavljaču XY iz Austrije plaćen je predujam za nabavu robe 20.000 € (150.000 kn, tečaj 1 € = 7,50 kn/€). Uplatitelj predujma je AB d. o. o. Split. Stjecanje će se obaviti unutar EU-a.
2. Primljena je isporuka robe i RČ. za isporuku robe u iznosu 20.000 € (tečaj 1 € = 7,50 kn) na kojem nije obračunan PDV. Naznačeno je kako je riječ o prijenosu porezne obveze. Društvo AB obračunava PDV kao obračunsku kategoriju na stjecanje dobara u EU-u po stopi od 25 % u iznosu od 56.250 kn.
3. Radi se konačni obračun i društvo AB plaća obvezu prema dobavljaču XY iz danog predujma.

R. b.	Opis konta	Konto	Duguje	Potražuje
1.	Devizni račun Dani predujam za trgovačku robu Za dani predujam izvadak s transakcijskog računa	1030 6700	150.000,00	150.000,00
2.	Roba u veleprodajnom skladištu Dobavljači dobara iz EU-a Pretporez od stjecanja dobara iz EU-a 25 % Obveza za PDV za stjecanje dobara unutar EU-a 25 % Za primljeni račun dobavljača iz EU-a i obračun	6600 2214 14022 24022	150.000,00 37.500,00	150.000,00 37.500,00

<i>PDV-a za stjecanje dobara u EU-u</i>				
3.	Dobavljači dobara iz EU-a Za dani predujam Za primljeni račun dobavljača iz EU-a i obračun PDV-a za stjecanje dobara u EU-u	2214 6700	150.000,00	150.000,00

**.....Usvajanje teorijskih znanja primjenom računovodstvenih
modela evidentiranja poslovnih događaja (2)**

Zadatak 3. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, izračunaj temeljni kapital i pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo.

0120	Ulaganje u računalni softver za potrebe proizvodnje	150.000	1200-A	Potraživanje od kupca usluga	200.000
0200	Zemljište (bez zgrada)	800.000	1200 B	Potraživanja od kupaca dobara	210.500
0230	Poslovne zgrade trgovine i administracije	1.200.000	1290 A	Vrijed. usklađenje potraživanja	32.500
0231	Tvorničke zgrade	1.100.000			
0300	Tehnička postrojenja proizvodnje (2.6. u funkciji)	640.000	2145	Zajmovi vlasniku	390.000
			2200 - A	Dobavljači A	60.000
02900	Akumulirana amortizacija poslovnih zgrada	1.100.000	2200 - B	Dobavljači B	400.000
02901	Akumulirana amortizacija tvorničke zgrade	805.000	2520	Obveze za dug. kredite u banci	780.000
1000	Transakcijski račun	820.000	2210	Obveze za izdane mjenice	160.000
1020	Glavna blagajna	25.000	9000	Upisani temeljni kapital	?
11410	Mjenica u portfelju	11.500	920	Pričuve prema ZTD-u	650.000

- Definitivno smo otpisali vrijednosno usklađeno potraživanje (kupca A) u iznosu od 32.500 kn. Potraživanje **smo utužili** protekom roka od 3 godine.
- Obračun plaća radnika u upravi iznosi: 31.000 kn neto i 16.800 kn poreza i doprinosa.
- Primili smo predujam u iznosu 400.000 kn za isporuku proizvoda. Izdali smo račun za primljeni predujam. Roba je oporeziva s 25 % PDV-a.
- Prema otplatnom planu podmirili smo obvezu za jedan anuitet: kamate u svoti 22.000 kn i glavnice po dugoročnom kreditu od 94.000 kn.
- Vlasnik je donio odluku prema kojoj 80.000 kn s osnova zajma transferira u neupisani kapital.
- S transakcijskog računa platili smo predujam dobavljaču za nabavu novog stroja u iznosu 115.000 kn (stopa 25 % PDV-a). Primateelj predujma ispostavio je račun za primljeni predujam.
- Dobavljač je isporučio stroj u vrijednosti od 92.000 kn + PDV. Izvrši adekvatna knjiženja. Stroj je stavljen u funkciju 15. 10. 2018.
- Kupac je odustao od narudžbe za isporuku proizvoda. Primljena je i pisana obavijest. Izvrši adekvatna knjiženja (pr. 3.).
- Dobavljaču A izdali smo mjenicu na svotu od 60.000,00 kn.
- Nismo primili račun za vodu pa smo knjižili prema procjeni u visini računa iz prethodnog razdoblja u svoti od 18.000,00 kn.
- Naknadno smo primili račun za vodu na iznos 19.500,00 kn + PDV.

12. Dobavljač A je naplatio iznos po dospijeću izdane mjenice.
13. Mjenicu iz portfelja dali smo na naplatu.
14. Procijenili smo kako postoji velika vjerojatnost nemogućnosti naplate mjenice te smo izvršili vrijednosno usklađenje u iznosu 11.500 kn.
15. Potraživanje od kupca B vrijednosno smo uskladili protekom roka od 60 dana u iznosu 15.000 kn.
16. Obračunaj amortizaciju ako su godišnje stope amortizacije: za zgrade 2 %, postrojenja 20 %, nematerijalnu imovinu 10 %.

B) Utvrdi saldo na svim računima glavne knjige i iskaži vrijednost pojedinačnih i ukupnih pozicija: imovine, kapitala i obveza.

C) Objasni koji je računovodstveno-izvještajni status računa glavne knjige koji nisu odmah razvrstani kao bilančna pozicija. Kako će oni utjecati na pozicije u financijskom izvještavanju?

8. ZALIHE SIROVINA, MATERIJALA, SITNOG INVENTARA I REZERVNIH DIJELOVA

Računovodstveni obuhvat zaliha određen je Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 10 (primjena za mala i srednja društva čijim se financijskim instrumentima ne trguje na organiziranim tržištima).³⁴

Cilj ovog standarda jest propisati računovodstveni postupak za utvrđivanje, obračunavanje i evidentiranje zaliha (HSFI 10 – t. 10.1.). Temeljni zadatak računovodstva zaliha jest obuhvatiti sve troškove koji su nastali u formiranju zaliha, a koje treba priznati kao imovinu u procesu poslovanja do priznavanja povezanih prihoda.

Računovodstveni postupak zaliha obuhvaća:

- utvrđivanje
- obračunavanje i
- evidentiranje zaliha.

Nadalje, okvir sadrži i upute za određivanje troškova i njihovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje otpisivanje do neto vrijednosti. Okvir obuhvaća metode utvrđivanja troškova koje se koriste za određivanje vrijednosti zaliha. **HSFI 10 temelji se na Direktivi 2013/34/EU.**

Zalihe su kratkotrajna materijalna imovina:

- koja se drži zbog prodaje u redovnom tijeku poslovanja
- koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju ili
- u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Zalihe slijedom reprodukcijskog ciklusa obuhvaćaju sljedeće oblike:

- zalihe sirovina i drugog materijala koji ulazi u supstancu gotovog proizvoda;
- zalihe rezervnih dijelova i drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovih proizvoda;
- zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda; zalihe gotovih proizvoda;
- zalihe trgovačke robe i drugo;
- kratkotrajnu biološku imovinu (HSFI 10 – t. 10.3.).

Računovodstveni okvir koji je definiran naprijed navedenim standardima obuhvaća sve zalihe poduzetnika, osim:

- nedovršenih radova temeljem ugovora o izgradnji uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga;

³⁴ Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN 86/2015.

- financijskih instrumenata;
- biološke imovine povezane s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodima u trenutku ubiranja priroda (HSFI 17 – Poljoprivreda).

Računovodstveni obuhvat zaliha obuhvaća mjerenje zaliha robe brokera: trgovaca koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje priznaju se u okviru računa dobiti i gubitka u razdoblju u kojem je promjena nastala.

Priznavanje zaliha u bilančnim pozicijama: Zalihe se priznaju u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritecати poduzetniku i kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koji se pouzdano mogu izmjeriti.

.....Priznavanja prihoda i rashoda

Prodaja zaliha priznaje se u prihode u računu dobiti i gubitka jer se očekuje povećanje budućih ekonomskih koristi. **Kada su zalihe prodane**, knjigovodstveni iznos tih zaliha treba priznati kao rashod razdoblja u kojem su priznati odnosni prihodi. Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubitci zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha, kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti, priznaje se kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u razdoblju u kojem je došlo do poništenja (HSFI 10 – t. 10.10; 10.11. i 10.12.).

Neke zalihe mogu se rasporediti na drugu imovinu, primjerice zalihe koje se koriste kao komponenta dugotrajne materijalne imovine izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe, koje su na ovaj način raspoređene na neku drugu imovinu, priznaju se kao rashod tijekom vijeka upotrebe te imovine (10.13.).

Mjerenje zaliha obavlja se po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. **U trošak zaliha** potrebno je uključiti:

- sve troškove nabave
- troškove konverzije i
- druge troškove nastale dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

U troškove nabave zaliha (HSFI 10 – t. 10.16.) svrstava se:

- kupovna cijena
- uvozne carine
- porezi (osim onih koje poduzetnik kasnije može povratiti od poreznih vlasti)
- troškovi prijevoza, rukovanja zalihama i drugi troškovi koji se mogu izravno pripisati stjecanju trgovačke robe, materijala i usluga.

Trgovački i količinski popusti te druge slične stavke oduzimaju se pri određivanju troškova nabave.

Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s organizacijskim jedinicama proizvodnje kao što je vrijednost izravnih sirovina, izravnog rada i slično (HSFI 10 – t. 10.17.).

Tomu se priključuju sustavno raspoređeni fiksni i varijabilni **opći troškovi proizvodnje** koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obujam proizvodnje, kao što su npr. trošak amortizacije, održavanja građevinskih objekata, opći troškovi pogona i slično. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ovise o obujmu proizvodnje, kao npr. indirektni materijal i rad u pogonu.

Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvoda. **Ostali troškovi** uključuju se u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi s dovođenjem zaliha na sadašnje stanje, kao npr. opći neproizvodni troškovi ili troškovi dizajniranja proizvoda za određene kupce.

Troškovi koji se ne priznaju u troškove zaliha, a priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali jesu npr.:

- *neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova;*
- *troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa;*
- *administrativni opći troškovi koji ne pridonose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i stanje;*
- *troškovi prodaje.*

Troškovi posudbe obuhvaćaju kamate i druge troškove koji nastanu na teret poduzetnika u svezi s posudbom izvora financiranja imovine. U pravilu ovi troškovi trebaju teretiti rashode u razdoblju u kojem su nastali. Ako se troškovi posudbe mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji **kvalificirane imovine**, uključuju se u nabavu ove imovine. Takvi troškovi posudbe kapitaliziraju se kao dio troška nabave te imovine, kada je vjerojatno da će poduzetniku od njih pritijecati buduće ekonomske koristi, i ti se troškovi mogu pouzdano mjeriti.

Troškovi posudbe mogu obuhvatiti:

- kamate na kratkoročne i dugoročne posudbe, prekoračenje na bankovnom računu;
- amortizaciju diskonta ili premije vezane uz posudbu;
- amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju u svezi s aranžmanima posudbe;
- financijske troškove financijskog najma priznate u skladu s HSFI-jem 13 – «Obveze»;
- tečajne razlike nastale posudbom u stranoj valuti u iznosu po kojem se smatraju usklađivanjem troškova.

Kvalificirana imovina su zalihe koje zahtijevaju znatno vremensko razdoblje (duže od jedne godine) za dovođenje u stanje pogodno za prodaju. Zalihe koje se proizvode rutinski ili na drugi način (ciklički u velikim količinama u kratkom razdoblju) ne smatraju se kvalificiranom imovinom (10.23.).

Kupovanje zaliha s odgodom plaćanja koje sadrži element financiranja s time da je nabavna cijena veća od one po uobičajenim uvjetima plaćanja, razlika u cijeni se priznaje kao rashod kamata razdoblja financiranja (10.24.).

Trošak zaliha pružatelja usluga mjeri se po troškovima njihove proizvodnje koji sadrže troškove izravnog uloženog rada i troškove drugih osoba koje su izravno uključene u pružanje usluga uključivši i nadzorno osoblje, te opće troškove koji se mogu pripisati pružanju usluga (10.25.). Troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom i korištenjem općeg administrativnog osoblja priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

.....Računovodstveni obuhvat definira tehnike za mjerenje troška i metode za utvrđivanje vrijednosti zaliha i to:

- metode standardnog troška ili metode trgovine na malo (**Tehnike za mjerenje troška**, koje nisu primijenjene prema trošku nabave)
- specifičnu identifikaciju njihovih individualnih troškova
- vrijednosti zaliha uključuju «prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO)» ili ponderirani prosječni trošak (Metode za utvrđivanje vrijednosti zaliha).

Zalihe se trebaju **prestati priznavati** kada više nisu zadovoljeni kriteriji koji određuju zalihe kao bilančnu poziciju (vjerojatnost da buduće ekonomske koristi neće pritecati poduzetniku) i kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koji se pouzdano mogu izmjeriti, a osobito kada su zalihe prodane (10.39.).

Računovodstveni obuhvat zahtijeva **objavljivanje u bilješkama (HSFI 10 – t. 10.40.)** kod poduzetnika (dio značajnih informacija), a prikazan je u tablici 9.

Tablica 9. Najvažniji zahtjevi objave u bilješkama prema HSFI-ju 10

1.	računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha uključivši korištene metode obračuna troškova
2.	iznos bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblju
3.	okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha
4.	knjigovodstveni iznos zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obveza
5.	ispravak (otpis) vrijednosti zaliha do neto utržive vrijednosti

8.1. Nabava zaliha sirovina, materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara i autoguma

Uključivanje troškova u trošak zaliha sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara: Zalihe razreda 3 predstavljaju kratkotrajnu imovinu poduzetnika. Njihova cjelokupna vrijednost prenosi se na proizvod, uslugu ili troškove razdoblja prigodom njihova davanja u proces proizvodnje. Sitni inventar, ambalaža i autogume koji u procesu potrošnje traju dulje od jedne godine jesu dugotrajna imovina. Pojedinačna nabavna vrijednost je **do 3.500,00 kn**.

Računovodstveni obuhvat zaliha sirovina, materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara i autoguma određen je standardima:

- HFSI 10 – Zalihe, MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja
- MRS 2 – Zalihe, MRS 23 – Troškovi posudbe
- MRS 21 – Transakcije u stranoj valuti.

Razred 3 obuhvaća zalihe u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga:

- zalihe sirovina i materijala
- zalihe rezervnih dijelova
- zalihe sitnog inventara.

Vrednovanje zaliha: prigodom početnog vrednovanja treba ih mjeriti po trošku zaliha. Nakon početnog priznanja «zalihe se trebaju mjeriti po trošku ili po neto utrživoj vrijednosti ovisno o tome što je niže».

Trošak zaliha uključuje:

- sve troškove nabave
- troškove konverzije
- druge troškove koji su nastali u dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje
- troškove posudbe u ograničenim okolnostima
- kada je prikladno uključiti u troškove zaliha i određene neproizvodne troškove (koji su pridonijeli dovođenju zaliha na njihovu sadašnju lokaciju i sadašnje stanje) ili troškove oblikovanja proizvoda za posebne kupce.

8.2. Modeli obračuna troškova nabave zaliha

Model za sirovine i materijal obuhvaća skupine 30 – OBRAČUN TROŠKOVA KUPNJE ZALIHA i 31 – SIROVINE I MATERIJAL NA ZALIHAMA.

.....:Obračun troškova nabave zaliha materijala i način knjiženja ovisi o tome:

- postoji li jedna ili više faktura dobavljača
- raspoređuju li se zavisni troškovi nabave na samo jednu vrstu materijala ili na više vrsta materijala
- jesu li zavisni troškovi vanjski po računima dobavljača ili se radi o uključivanju vlastitih zavisnih troškova
- razlike se mogu pojaviti ako se radi o nabavi materijala iz inozemstva i u slučajevima kad se materijal nabavlja uz prethodno davanje predujma
- nabavljeni materijal može se skladištiti ili se odmah trošiti.

Knjiženje troškova nabave materijala kada postoji samo jedan račun dobavljača:

Nabavnu vrijednost može se odmah knjižiti na odgovarajući račun skupine 310 – Sirovine i materijal u skladištu. PDV se ne uključuje u nabavnu vrijednost zaliha. Svaku zalihu materijala dugovno se zadužuje prema pripadajućoj vrijednosti u računu dobavljača, PDV se knjiži dugovno na konto 140, a obveza prema dobavljaču na konto 220 (knjiženje potražno).

Knjiženje i obračun troškova nabave materijala kada postoji više računa dobavljača za jednu vrstu materijala (uporaba računa skupine 30): Obračun nabave knjiži se pomoću uporabe skupine 30. Kada su sve fakture proknjižene, obračunski računi troškova zatvaraju se i u jednom iznosu prenose se na račun 309, odnosno na odgovarajuće analitičke račune 3090 ili 3091.

Ako se materijal skladišti, troškovi kupnje evidentirani na računu 3090 prenose se na odgovarajući račun skupine 310. Ako se materijal ne skladišti, troškovi kupnje evidentirani na računu 3091 prenose se na odgovarajući račun razreda 4.

Primjer 14. Model knjiženja nabave materijala sa zavisnim troškovima

3000 – kupovna cijena materijala		3100 – zalihe materijala	
1) 75.000,00	75.000,00 (4)	4) 87.600,00	
3010 – trošak transporta		2200 – dobavljači dobara	
2) 7.100,00	7.100,00 (4)		93.750,00 (1)
3011 – trošak transporta		2201 – dobavljači usluga	
3) 5.500,00	5.500,00 (4)		8.875,00 (2) 6.875,00 (3)

3009 – obračun nabave

4) 87.600,00

87.600,00 (4)**140012 – pretporez, stopa 25 %****1) 18.750,00****2) 1.775,00****3) 1.375,00**

Knjiženje i obračun troškova kupnje materijala kada se zavisni troškovi raspoređuju na više vrsta materijala: Kada se kupuje više vrsta materijala od jednog dobavljača, zavisne troškove treba rasporediti na sve vrste nabavljenog materijala prema nekoj racionalnoj osnovi. **Najčešće osnovice za raspored zavisnih troškova su** vrijednost materijala, volumen materijala i težina materijala.

Knjiženje i obračun troškova kupnje materijala kada se materijal nabavlja iz EU-a (stjecanje) ili iz trećih zemalja: Neke od napomena:

- Transakciju u stranoj valuti treba evidentirati primjenom srednjeg tečaja na datum transakcije.
- Tečajne razlike koje proizlaze iz podmirenja monetarnih stavki po tečajevima različitim od tečaja priznanja treba priznati kao prihod ili rashod razdoblja.
- U trošak nabave sirovina i materijala više se ne mogu uključiti tečajne razlike koje proizlaze iz velike devalvacije ili deprecijacije.
- Kod poreznih obveznika PDV-a, PDV plaćen pri uvozu ne uključuje se u troškove nabave.
- Zalihe sirovina koje na datum bilance predstavljaju nemonetarne stavke ostaju evidentirane primjenom valutnog tečaja na datum transakcije.

Knjiženje i obračun troškova materijala kada se uključuju vlastiti zavisni troškovi: Dopušteno je uključivati vlastite zavisne troškove u trošak zaliha. Nije dopušteno uključivati proizvoljne i nerealne svote. Knjigovodstveni postupci priznavanja vlastitih troškova zaliha mogu biti:

- knjiženje troškova nabave materijala uz uključivanje vlastitih ovisnih troškova priznavanjem prihoda (upotrebom skupine 30)
- knjiženje troškova nabave materijala izravnim uključivanjem vlastitih zavisnih troškova bez priznavanja prihoda.

Knjiženje materijala koji se ne skladišti, nego se odmah troši i storniranje neutrošenih količina

U pojedinim djelatnostima, posebice u djelatnosti građevinarstva u kojoj postoji veći broj gradilišta, materijali se ne skladište u centralnim skladištima, već se isporuka direktno obavlja na građevinske lokacije i računovodstveno evidentira na trošak. Na izvještajni datum (31. 12.) neutrošene zalihe se storniraju s troškova i zadužuju na skladište.

.....**Materijal u doradi, obradi i manipulaciji (311):** Trošak zaliha obuhvaća i troškove nastale u dovođenju zaliha na sadašnje mjesto i u sadašnje stanje, kao što su:

- dorada
- dodatna obrada
- oplemenjivanje
- te ako ovi troškovi ostaju kao zaliha materijala.

Ako doradu materijala obavljaju drugi poduzetnici, onda se taj trošak ne knjiži u razredu 4, nego u razredu 3 i to na analitičkom kontu 3112. Dorada materijala može se obaviti u tuzemstvu ili inozemstvu.

.....**MODEL ZA ZALIHE REZERVNIH DIJELOVA (32):** Rezervni su dijelovi sastavni dio kratkotrajne materijalne imovine. To mogu biti:

- gotovi elementi
- sklopovi
- uređaji koji se ugrađuju u strojeve.

Vrijednost rezervnih dijelova tereti troškove tekućeg razdoblja ili troškove proizvodnje, ovisno o objektu u koji ih se ugrađuje. PDV po ulaznim računima pri nabavi rezervnih dijelova ne tereti zalihe tih dijelova, nego ga se odvaja kao pretporez.

Ako su rezervni dijelovi uporabljeni za održavanje službenih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz poduzetnika, troškovi rezervnih dijelova u visini 30 % pripadaju u porezno nepriznate rashode.

.....**MODEL za ZALIHE SITNOG INVENTARA (35 i 36):** Sitni inventar je imovina koja se ne troši jednokratno u procesu poslovanja. **Njezin** vijek trajanja može biti dulji od jedne godine. Razvrstavamo je u kratkotrajnu imovinu u razredu 3, **a pojedinačni trošak nabave je do 3.500,00 kn.**

Metode otpisa sitnog inventara: metoda jednokratnog otpisa (100 %) i metoda kalkulativnog otpisa.

Pozicije zaliha sitnog inventara u razredu 3:

- sitan inventar na zalihi (350)
- ambalaža na zalihi (351)
- autogume na zalihi (352).

Trošak, tj. otpis zaliha sitnog inventara, ambalaže i autoguma nastaje u trenutku njihova davanja u uporabu.

8.3. *Metode utvrđivanja vrijednosti zaliha i obračuna utroška zaliha sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara*

Poduzetnik se treba koristiti istom metodom za sve zalihe iste vrste i namjene.

Metode za utvrđivanje vrijednosti zaliha uključuju:

- «prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO)» ili
- ponderirani prosječni trošak (HSFI 10 – t. 10.31).

Metoda «prvi ulaz – prvi izlaz» podrazumijeva postupak da se stavka zaliha koja je prva kupljena prva upotrijebi ili proda, tako da su stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja one koje su zadnje kupljene ili proizvedene.

Metoda ponderiranog prosječnog troška podrazumijeva postupak po kojem se trošak neke stavke određuje temeljem prosječnog ponderiranog troška svih stavki na početku razdoblja i troška sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može izračunati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke ovisno o uvjetima u kojima poduzetnik posluje.

.....:Ostale metode mjerenja

Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i rezervnih dijelova, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Ona se redovito preispituje i po potrebi mijenja u odnosu na postojeće uvjete (10.27.).

Metoda (HSFI 10 – t. 10.27. i MRS 2. – t. 21., tehnika za mjerenje troška) može se primijeniti pod uvjetom da su rezultati u pogledu vrijednosti zaliha u bilanci i troškova za prodano u računu dobiti i gubitka približno jednaki onima kada se primjenjuju stvarni troškovi. Razlika koja se može pojaviti između stvarnih i standardnih troškova knjiži se na poseban račun (318 – Odstupanje od stvarne cijene zaliha materijala).

Specifična identifikacija troškova znači da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjeren pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira na to jesu li kupljene ili proizvedene (10.30.).

.....:Metode obračuna utroška zaliha

Primjenjuju se ovisno o računovodstvenoj politici poduzetnika. Jednom prihvaćena metoda utroška zaliha ne može se mijenjati tijekom godine. HSFI 10 prepoznaje tri metode za obračun utroška zaliha, ali **MRS 2 izričito dopušta uporabu kontinuiranog i periodičnog obračuna zaliha.**

FIFO metoda (HSFI 10 – t. 10.31. i MRS 2 – t. 25., metoda troška): Zaliha koja je u fizičkom tijeku prva nabavljena bit će prva terećena na troškove ili rashode. Temelji se na fizičkom tijeku ulaza, neovisno o visini cijena zaliha i o tome hoće li zalihe stvarno biti utrošene prema tom redosljedju.

Metoda prosječnog ponderiranog troška (HSFI 10 – t. 10.31. i MRS 2 – t. 25., metoda troška): Prosječna ponderirana cijena utvrđuje se tako da se ukupnu vrijednost zaliha podijeli s količinom na zalihama.

Metoda specifične identifikacije (HSFI 10 – t. 10.30. i MRS 2. – t. 23., metoda troška): Specifični troškovi pridodaju se prepoznatim predmetima zaliha. To je prikladan postupak za predmete odvojene za poseban projekt. Troškovi zaliha pridružuju se ovisno o stvarnom fizičkom tijeku zaliha. Ova metoda je najobjektivniji pristup u sučeljavanju povijesnih troškova s prihodom.

.....Usvajanje teorijskih znanja primjenom računovodstvenih modela evidentiranja poslovnih događaja (3)

Zadatak 4. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, izračunaj temeljni kapital i pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo.

Na računima glavne knjige evidentirana su početna salda: poslovna zgrada = 820.000,00 kn; 3100 = zalihe osnovnog materijala „A“ 100.000,00 kn (1.000 kg); zalihe materijala „B“ 60.000,00 kn (1.000 kg); 1000 – transakcijski račun 350.000,00 kn.

Trgovačko društvo ostvarilo je sljedeće poslovne promjene:

1. Platili smo predujam dobavljaču za nabavu 25 kom. mjernih uređaja u svoti od 25.000,00 kn. Primljen je račun za predujam.
2. Primili smo mjerne uređaje. Dobavljač je ispostavio račun na iznos 20.000,00 kn + PDV. Uređaje smo zaprimili na zalihe.
3. Nismo primili račun za najam trgovine. Obračunali smo najamninu u iznosu 5.000,00 kn.
4. Za potrebe proizvodnje dali smo na korištenje 10 kom. mjernih uređaja. Primjenjujemo 50 % kalkulatívni otpis.
5. Račun dobavljača mjernih uređaja podmiren je iz predujma.
6. Naknadno smo primili račun za najam trgovine na iznos od 5.000,00 kn + PDV.
7. Sa zaliha materijala izdajemo kao osnovni materijal u proizvodnju 800 kg materijala „A“.
8. U doradu smo otpremili 400 kg materijala „B“. Materijal je vraćen s dorade. Dobavljač je ispostavio račun za uslugu dorade u iznosu 8.000 kn + PDV.
9. Za potrebe proizvodnje utrošili smo 200 kg doradenog materijala.
10. Primili smo predujam za servisne usluge 50.000,00 kn. Ispostavili smo račun za predujam.
11. Obavili smo servis i ispostavili konačni račun na svotu od 40.000,00 kn + PDV. Potraživanja od kupaca naplatili smo iz primljenog predujma.
12. Potpisali smo ugovor s osiguravajućim društvom o osiguranju poslovne zgrade za razdoblje od dvije godine s početkom ugovora 1. 2. 2020. Primili smo račun na iznos od 60.000,00 kn.

13. Podmirili smo navedeni račun prema osiguravajućem društvu.

14. Na dan bilance 31. 12. izvrši razgraničenje troškova osiguranja trgovine.

- B) UTVRDI PROMETE I SALDA NA SVIM RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE I ISKAŽI VRIJEDNOST POJEDINAČNIH I UKUPNIH POZICIJA: imovine, kapitala i obveza.**
- C) Objasni koji je računovodstveno-izvještajni status računa glavne knjige koji nisu odmah razvrstani kao bilančna pozicija te kako će oni utjecati na pozicije u financijskom izvještavanju.**
- D) Prikaži skraćenu BILANCU putem bilančne ravnoteže.**

9. TROŠKOVI PREMA VRSTAMA I RASPOREDU

9.1. Pojam troškova

Troškovi su novčani izraz trošenja ili uporabe resursa. Poslovni subjekti u svojem poslovanju radi postizanja onih ciljeva radi kojih su osnovani trebaju se odreći dijela resursa koje troše. U literaturi i poslovnoj praksi javljaju se različita terminološka određenja utroška, troškova, izdataka i rashoda.

Utrošci se definiraju kao fizičko ulaganje materijalnih i sličnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinaka, npr. utrošak sirovina u proizvodnji. **Izdatci** se mogu definirati kao odljevi novca iz blagajne i s računa. Primitci i izdatci mogu biti gotovinski i bezgotovinski.

Rashodi se definiraju kao žrtvovani resursi, tj. troškovi koji su povezani:

- s prihodom
- ili kao troškovi nastali u obračunskom razdoblju.

Troškovi koji su povezani s prihodom nazivaju se troškovi za prodano (*Cost of Goods Sold*). Ti rashodi su troškovi proizvodnje gotovih proizvoda ili troškovi nabave robe. Navedeni troškovi nazivaju se «uskladištivi troškovi». Oni postaju rashodi u izvještaju o dobiti kada se dobra prodaju.

Troškovi nastali u obračunskom razdoblju ne ovise o priznavanju prihoda. Nazivaju se i «neuskladištivi troškovi» (npr. opći troškovi administracije, uprave i prodaje).

Troškovi prema prirodnim vrstama: Na razredu 4 knjiže se troškovi tekućeg razdoblja. Oni su raspoređeni i šifrirani po prirodnim vrstama. Podjela proizlazi iz zahtjeva MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja, te HSFI 1 – Financijski izvještaji.

I. podjela PO PRIRODNIM VRSTAMA:

- TROŠKOVI PROIZVODNJE
- NEPROIZVODNI TROŠKOVI (OPĆI TROŠKOVI ADMINISTRACIJE, UPRAVE I PRODAJE).

II. podjela PO POREZNO ASPEKTU:

- POREZNO PRIZNATI TROŠKOVI
- POREZNO NEPRIZNATI TROŠKOVI.

Tablica 10. Uobičajena podjela troškova prema prirodnim vrstama

<i>Sintetička konta</i>	<i>Opis pozicije troška</i>
40	Materijalni troškovi
41	Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)

42	Troškovi osoblja – plaća
43	Amortizacija
44	Vrijednosno usklađenje dugotrajne i kratkotrajne imovine
45	Rezerviranja (veza skupina konta 28)
46	Ostali troškovi poslovanja
47	Financijski rashodi
48	Ostali poslovni rashodi
49	Raspored troškova

Poduzetnici trebaju voditi računa o zahtjevima računovodstvenih standarda, u konkretnom slučaju HSFI 1, t. 1.19. i MRS 1, t. 91., prema kojem zahtjevu se troškovi iskazuju u financijskom izvještaju računa dobiti i gubitka po metodi ukupnih troškova na način da se troškovi klasificiraju po prirodnim vrstama troška. Nastavno, poduzetnicima se sugerira da prilagode sintetička i analitička konta u razredu 4 – Troškovi, kako bi se ispunili i zahtjevi za sastavljanje porezne bilance poduzetnika (*PD obrazac prema Zakonu o porezu na dobit, NN 177/04..... do.....138/20*).

9.2. Knjiženje troškova

Prema ulaznim računima i obračunima vrijednosti određene usluge ili utroška dugovno knjižimo troškove prema prirodnoj vrsti, potraživanja za PDV ako je poslovni subjekt u sustavu PDV-a, a potražno knjižimo obveze prema dobavljačima. Ako se radi o izdavanju određenih skladišnih materijala, sirovina i sl. s kojih se izuzimaju materijali, sirovine ili drugi materijali, onda se vrši knjiženje pod b).

Shematski prikazano: a)

<i>opis poslovnog događaja</i>	<i>duguje</i>	<i>potražuje</i>
po ulaznom računu	troškovi prema prirodnoj vrsti	
pretporez po ulaznom računu	skupina 140	
obveze prema dobavljačima prema ulaznom računu		dobavljači prema analitici

ili b)

<i>opis poslovnog događaja</i>	<i>duguje</i>	<i>potražuje</i>
izdatnica materijala/sirovina	pripadajući konto razreda 4	
izdatnica razduženja skladišta		konto skladišta razreda 3

9.3. Troškovi prema poreznom obuhvatu

Zakon o porezu na dobit regulirao je obračun porezne osnovice pri utvrđivanju financijskog rezultata za obračunsko razdoblje poduzetnika. U tome smislu računovodstvena kategorija koja se utvrdi kao razlika između ukupnih računovodstvenih prihoda i računovodstvenih rashoda mora se korigirati za porezno nepriznate rashode/troškove.

Za porezno nepriznate troškove osnovica poreza na dobit uvećava se prema čl. 7. Zakona o porezu na dobit.³⁵

Troškove koji uvećavaju računovodstvenu dobit/smanjuju gubitak nazivamo i porezno nepriznatim troškovima.

Kategorizacija stavki povećanja porezne osnovice prema Zakonu o PD-u operativno se objašnjava preko Pravilnika o PD-u, a provodi preko obrasca PD-a na točno određenim pozicijama. Kategorije povećanja porezne osnovice:

Nerealizirani dobitci, Troškovi amortizacije, Troškovi reprezentacije, Troškovi promidžbe, Troškovi sredstava za osobni prijevoz, Manjkovi na imovini, Troškovi prisilne naplate, Troškovi kazni, Zatezne kamate između povezanih osoba, Darovanja (Donacije) i sponzorstva, Povećanje porezne osnovice za ostale nepriznate rashode

Kamate na zajmove dioničara i članova društva, Usklađenje i otpis potraživanja, Vrijednosno usklađenje zaliha, Vrijednosno usklađenje financijske imovine, Predujam dobiti, Rezerviranja, Kamate između povezanih osoba, Prijenos poreznog gubitka pri statusnim promjenama, Revalorizacijske pričuve, Transferne cijene, Prijelaz poreznog obveznika poreza na dohodak na porez na dobit.

Smanjenja dobiti/povećanja gubitka nazivamo troškovima/prihodima koji umanjuju poreznu osnovicu pri obračunu poreza na dobit.

Zakonom o porezu na dobit prema čl. 6. određene su stavke koje smanjuju poreznu osnovicu:

1. prihodi od dividenda i udjela u dobiti
2. prihodi od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani dobitci) ako su bili uključeni u poreznu osnovicu
3. prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreznim razdobljima bila uključena u poreznu osnovicu, a nisu isključena iz porezne osnovice kao porezno priznati rashod
4. svota amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima do vrijednosti propisane u članku 12. Zakona
5. svota poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima.

³⁵ Zakon o porezu na dobit, NN 177/2004.....do 138/20.

Porez na dobit obračunava se prema sljedećem obrascu:

POREZ NA DOBIT = POREZNA OSNOVICA x 18 % (ako su ostvareni prihodi ≥
7.500.000,01 kn)

POREZ NA DOBIT = POREZNA OSNOVICA x 10 % (ako su ostvareni prihodi do
7.500.000,00 kn)

DOBIT POSLIJE OPOREZIVANJA: Dobit poslije oporezivanja postaje vlastiti kapital trgovačkog društva. Dobit nakon oporezivanja može ostati u društvu za daljnje korištenje u poslovanju ili se može isplatiti vlasnicima u obliku dividende ili dobiti. Tijekom poslovne godine dividende se mogu isplaćivati i u obliku predujma.

9.4. Raspored troškova

Na kraju obračunskog razdoblja troškove tekuće godine (troškove u razredu 4) treba rasporediti na prijenosna konta 490 i 491.

Na konto 490 raspoređuju se troškovi za obračun proizvoda i usluga koji se prema HSFI 10 – Zalihe, MRS 2 – Zalihe i MRS 11 – Ugovori o izgradnji mogu teretiti na zalihe proizvodnje skupine 60 – PROIZVODNJA – TROŠKOVI KONVERZIJE.

Troškovi proizvodnje su:

- izravni rad i izravni materijal
- troškovi proizvodne režije
- specifični opći troškovi koje prema MRS-u 2 imamo pravo uključiti u trošak zaliha.

Troškovi koje poduzeće mora isključiti iz troškova proizvodnje i teretiti konto 491:

- neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada
- drugi proizvodni troškovi.

Troškovi koje poduzeće ima pravo prema MRS-u 2 i MRS-u 11 uključiti u trošak zaliha nazivaju se USKLADIŠTIVI TROŠKOVI.



Troškovi koje poduzeće nema pravo prema MRS-u 2 i MRS-u 11 uključiti u trošak zaliha nazivaju se NEUSKLADIŠTIVI TROŠKOVI.

PRIJENOS TROŠKOVA S RAZREDA «4»: knjiženjem potražno svakog analitičkog konta razreda 4, dugovno se knjiži prijenos na konto 490 i 491.

Troškovi raspoređeni na konto 490 prenose se na skupinu **60 – PROIZVODNJA – TROŠKOVI KONVERZIJE**.

PRIJENOS TROŠKOVA NA RASHODE: Na **konto 491** raspoređuju se troškovi za pokriće upravnih, administrativnih, prodajnih i drugih troškova na teret prihoda razdoblja. Troškovi raspoređeni na konto 491 prenose se na skupinu konta **720 – TROŠKOVI ADMINISTRACIJE I OSTALI RASHODI**.

Primjer 15. Raspored troškova

4000 – osnovni materijal		4200 – plaće administracije	
S = 75.000,00	75.000,00 (1)	S = 37.000,00	37.000,00 (2)
4201 – plaće radnika u proizvodnji		4331 – amortizacija poslovne zgrade	
S = 50.000,00	50.000,00 (1)	S = 24.000,00	24.000,00 (2)
4311 – amortizacija postrojenja		4070 – trošak el. energije u upravi	
S = 42.000,00	42.000,00 (1)	S = 7.000,00	7.000,00 (2)
490 – raspored troškova za obračun proizvoda		491 – raspored troškovnih za raspored upravnih, admin. troškova	
1) 167.000,00→proizvodnja	2) 68.000,00→rashodi
			
6000 – proizvodnja u tijeku		720 – rashodi administracije, uprave i prodaje	
1) 167.000,00		2) 68.000,00	

Korištenje kapaciteta koje je bilo niže od normalnoga, razmjerni dio fiksnih općih troškova proizvodnje treba isključiti (stornirati) iz troškova zaliha proizvodnje i teretiti rashode na **kontu 702 – TROŠKOVI NEISKORIŠTENIH KAPACITETA**.

10. ZALIHE PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA

Poduzetnici koji se bave proizvodnom djelatnosti sirovine, materijale, uloženi rad, korištena sredstva dugotrajne imovine i vanjske usluge pretvaraju u gotove proizvode. Uporaba svih navedenih resursa počinje njihovom nabavom te njihovim utrošcima koji se računovodstveno evidentiraju na kontima razreda 4 (TROŠKOVI).

U skladu s određenim računovodstvenim standardima i normativima koji prate pojedine vrste proizvodnje, računovodstvo treba evidentirati, izmjeriti i vrednovati cijenu koštanja kako zaliha proizvodnje u tijeku, tako i konačnu cijenu gotovih proizvoda. U tome smislu govorimo o postupku formiranja zaliha proizvodnje.

10.1. Formiranje zaliha proizvodnje

Postupak formiranja zaliha proizvodnje je postupak utvrđivanja i zbrajanja svih elemenata koji čine trošak proizvodnje. Nadalje, isto podrazumijeva analizu razreda 4 (troškovi), njihov zbroj i prijenos na zalihe proizvodnje u tijeku. Unutar knjiženja koja su izvršena u razredu 4 moramo utvrditi postojanje sljedećih troškova u formiranju zaliha proizvodnje, koji su prikazani u tablici 11.

Tablica 11. Skupine troškova prema prirodnim vrstama koje su uključene u zalihe

Skupine troškova prema prirodnim vrstama	Vrste troškova
40	troškovi sirovina i materijala, rezervni dijelovi, energija u proizvodnji
41	vanjske usluge pri izradi dobara i obavljanju usluga
42	troškovi osoblja – plaća u proizvodnji
43	amortizacija dugotrajne imovine do porezno dopuštenih stopa
<i>Troškovi plaća radnika u proizvodnji i utrošene sirovine i materijali do normativa čine primarne troškove proizvodnje. Ostali troškovi su troškovi proizvodne režije, a raspoređuju se izabranim i primjerenim osnovicama za raspored i njihov prijenos na pojedine proizvode.</i>	

Zalihe proizvodnje knjiže se uobičajeno na razredu 6. One se dijele prema stupnju dovršenosti na:

1. proizvodnju u tijeku
2. zalihe poluproizvoda i
3. zalihe gotovih proizvoda.

Vrijednost proizvodnje u tijeku određuje se na temelju uskladištivih troškova sukladno MRS-u 2 i HSFI-ju 10 i to kako slijedi:

- izravnog materijala, izravnog rada i troškova proizvodne režije (to su svi troškovi proizvodnje koji se ne mogu izravno i nedvojbeno dodijeliti određenoj vrsti proizvoda, nego se odnose na više vrsta proizvoda, odnosno troškovi proizvodnje koji nisu izravni materijal i izravni rad).

Troškovi koje poduzeće mora isključiti iz troškova proizvodnje i teretiti konto 491 jesu neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada i drugi proizvodni troškovi.

Prijenos troškova na proizvodnju: Na konto 490 raspoređuju se troškovi za obračun proizvoda i usluga koji se prema HSFI-ju 10 – Zalihe, MRS-u 2 – Zalihe i MRS-u 11 – Ugovori o izgradnji mogu teretiti na zalihe proizvodnje skupine 60 – PROIZVODNJA – TROŠKOVI KONVERZIJE.

Računovodstvena evidencija zaliha proizvodnje ovisi o tipu proizvodnje. Razlikujemo dva sustava obračuna: sustav radnih naloga i sustav procesnog tipa proizvodnje.

Troškovi raspoređeni na konto 490 prenose se na skupinu **60 – PROIZVODNJA – TROŠKOVI KONVERZIJE.**

490 – raspored troš. za obračun proizvoda

6000 – proizvodnja u tijeku

S = 167.000,00	167.000,00 (1)		1) 167.000,00	
-----------------------	-----------------------	--	----------------------	--

Korištenje kapaciteta koje je bilo niže od normalnoga, razmjerni dio fiksnih općih troškova proizvodnje treba isključiti (stornirati) iz troškova zaliha proizvodnje i teretiti rashode na **kontu 702 – TROŠKOVI NEISKORIŠTENIH KAPACITETA.**

10.2. Zalihe gotovih proizvoda i njihova prodaja, razduženje skladišta gotovih proizvoda

Zalihe gotovih proizvoda iskazuju se na kontima skupine 63. To su gotovi proizvodi u vlastitim skladištima, gotovi proizvodi u javnim skladištima, slobodnoj zoni ili komisijijskoj prodaji. Njihovim skladištenjem završena je funkcija proizvodnje.

Troškovi proizvodnje u tijeku donose se na konto 600 – Proizvodnja u tijeku, s razreda 4 preko prijenosnog konta 490 – Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga. Kada se proizvodnja u tijeku dovrši u potpunosti ili djelomično, razdužuje se konto 6000 za vrijednost dovršene proizvodnje i knjiži na konto 630 – Gotovi proizvodi na skladištu.

Na sintetičkom kontu 630 svi se proizvodi knjiže vrijednosno. Radi se i analitička evidencija po vrstama proizvoda, količini i vrijednosti svakog pojedinačnog proizvoda.

Skupina konto 63 zadužuje se prijenosom vrijednosti proizvodnje (s konta 600 – Proizvodnja u tijeku i konta 620 – Zalihe biološke proizvodnje u tijeku) koja je završena u skladu sa stupnjem dovršenosti.

Npr. stupanj dovršenosti 100 %

6000 – proizvodnja u tijeku

6300 – zalihe gotovih proizvoda

S = 167.000,00	167.000,00 (1)		(1) 167.000,00	
----------------	----------------	--	----------------	--

Npr. stupanj dovršenosti 80 %

6000 – proizvodnja u tijeku

6300 – zalihe gotovih proizvoda

S= 167.000,00	133.600,00 (1)		(1) 133.600,00	
---------------	----------------	--	----------------	--

Gotovi proizvodi knjiže se na odgovarajućim analitičkim kontima skupina. Poslovni subjekt koji obavlja djelatnost proizvodnje treba bilježiti gotove proizvode:

- u analitičkom knjigovodstvu gotovih proizvoda po vrsti, količini i vrijednosti
- u glavnoj knjizi (financijskom knjigovodstvu) zbrojeno po vrijednosti.

Zaduženje zaliha gotovih proizvoda praćeno je materijalnom dokumentacijom kao što je predatnica, međuskladišnica, odluka o knjiženju viškova itd.

Prilikom prodaje gotovih proizvoda u računovodstvenom obuhvatu postupa se u dva koraka:

1. knjiži se izlazni račun
2. razduženje skladišta za prodane gotove proizvode.

Primjer 16. Prodaja gotovih proizvoda i razduženje skladišta

Npr. prodaja gotovih proizvoda; prodano je 50 % zaliha za vrijednost od 100.200,00 kn +PDV

6300 – zalihe gotovih proizvoda			1200 – potraživanja od kupaca	
S = 167.000,00	83.500,00 (2)		1) 125.250,00	

7000 – trošak zaliha prodanih proizvoda			750 – PH od prodaje proizvoda	
2) 83.500,00				100.200,00 (1)

			240012 – Obveza za PDV	
				25.050,00 (1)

.....Usvajanje teorijskih znanja primjenom računovodstvenih modela evidentiranja poslovnih događaja (4)

Zadatak 5. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo, izvrši raspored troškova, formiraj zalihe proizvodnje i prodaju gotovih proizvoda.

konto	pozicija	Iznos kn	konto	pozicija	Iznos kn
4000	Osnovni materijal	225.000,00	4111	Usluge kooperanata u proizvodnji	13.900,00
4001	Dijelovi i sklopovi	75.000,00	420	Bruto plaće proizvodnih radnika	65.000,00
4011	Materijal za čišćenje u administraciji	15.000,00	421	Bruto plaće u administraciji	24.200,00
4040	Troškovi sit. inventara u proizvodnji	17.000,00	4310	Amortizacija u proizvodnji	17.000,00
4060	Električna energija u proizvodnji	22.000,00	4730	Troškovi kamata	14.000,00
4070	Električna energija u administraciji	5.600,00	4752	Negativne tečajne razlike	3.700,00
4100	Trošak telefona	7.700,00	4155	Usluge istraživanja tržišta	8.000,00

1. Prenesi proizvodne troškove na proizvodnju u tijeku.
2. Troškove uprave i prodaje rasporedi na rashode.
3. 75 % proizvodnje u tijeku je dovršeno i preneseno na zalihe gotovih proizvoda (proizvedena su 24 proizvoda). Utvrdi cijenu koštanja proizvoda.
4. Prodano je 50 % zaliha gotovih proizvoda. Ispostavljen je račun kupcu u iznosu 1.200.000 kn + PDV.
5. Razduži skladište za prodano.

Zadatak 6. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, pomoću osnovnih računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo, izvrši raspored troškova, formiraj zalihe proizvodnje i prodaju gotovih proizvoda.

0232 – zgrada trgovine	600.000,00
0231 – proizvodna zgrada	825.000,00
0290 – akumulirana amortizacija zgrade trgovine	380.000,00
0309 – akumulirana amortizacija proizvodne zgrade	250.000,00
1000 – transakcijski račun	495.000,00
3100 – zalihe osnovnog materijala	70.000,00
6300 – zalihe gotovih proizvoda	120.000,00
9000 – temeljni kapital	?

1. Prodane su preostale zalihe gotovih proizvoda. Ispostavljen je račun kupcu na iznos 310.000,00 kn + PDV. Razduži skladište gotovih proizvoda.
2. Primljena je faktura za reprezentaciju u svoti od 6.000,00 kn + 1.500,00 kn PDV.
3. Za potrebe proizvodnje sa skladišta je izdan materijal u vrijednosti 33.000,00 kn.

4. Proknjiži obračun plaće zaposlenih u proizvodnji. Bruto plaće su 70.000 kn (neto plaće 39.000 kn).
5. Proknjiži obračun bruto plaće zaposlenih u administraciji 37.000 kn (neto plaće 20.000 kn).
6. Primljena je faktura za knjigovodstvene usluge u svoti od 3.000,00 kn + 750,00 kn PDV.
- 7. Izvrši raspored uskladištivih troškova.**
8. 80 % proizvodnje u tijeku je dovršeno i preneseno na zalihe gotovih proizvoda.
9. EU kupcima je prodano 70 % zaliha gotovih proizvoda. Ispostavljen je račun u vrijednosti 900.000,00 kn (120.000,00 EURA). Razduži skladište gotovih proizvoda.
10. EU kupac je platio račun u svoti 120.000 EURA (1€ = 7,35 kn). Proknjiži i tečajnu razliku.
- 11. Izvrši raspored neuskldištivih troškova.**

11. RAČUNOVODSTVO TRGOVAČKE ROBE U VELEPRODAJI

11.1. Formiranje i knjiženje zaliha trgovačke robe u veleprodaji

Trgovina na veliko obuhvaća nabavu robe i njezinu daljnju prodaju: trgovcima na malo, trgovcima na veliko, industrijskim i profesionalnim korisnicima i ustanovama i posredovanje u trgovini (posredovanje u kupnji ili prodaji robe za treće osobe).

U trgovini na veliko roba se u knjigovodstvu evidentira po vrsti, količini i vrijednosti. Poslovni događaji bilježe se:

- na kontima glavne knjige – vrijednosno
- u robnom (analitičkom) knjigovodstvu – po vrsti, količini i vrijednosti
- u skladišnoj evidenciji – po vrsti i količini.

Trošak zaliha robe, sukladno MRS-u 2 (t. 10), obuhvaća troškove nabave i druge troškove koji su nastali u dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

Troškovi nabave zaliha obuhvaćaju kupovnu cijenu, uvozne carine i druge poreze (osim onih koje poduzeće može dobiti kao povrat od države), troškove rukovanja zalihama, troškove prijevoza i

- druge troškove koji se mogu izravno pripisati nabavci robe (troškovi naknadnog transporta, troškovi prepakiranja robe, troškovi dozrijevanja robe).

Troškovi popusta, rabata i slične stavke oduzimaju se pri određivanju troškova kupnje.

U trošak nabave zaliha robe NE uključuju se:

- troškovi skladištenja
- administrativni opći troškovi koji ne pridonose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje
- troškovi prodaje
- troškovi posudbe kao što su kamate i drugi slični troškovi (MRS 2, t. 17).

Dokumentacija za knjiženje obračuna nabavne vrijednosti robe, odnosno formiranje troška zaliha temelji se na ulaznim računima dobavljača, internim obračunima i temeljnicama.

Zaduženje robe u veleprodaji može biti po prodajnoj cijeni (s maržom) ili po nabavnoj cijeni (bez marže).

Obveznicima PDV-a, PDV se *ne uključuje u trošak zaliha*, nego se knjiži kao pretporez. Trgovačka roba se na veleprodajnom skladištu može voditi na dva načina: po nabavnoj ili po prodajnoj – veleprodajnoj cijeni.

Zaduženje robe u veleprodaji po nabavnoj cijeni kada se radi o jednoj vrsti robe i jednom računu dobavljača: Računovodstveni obuhvat: Zadužujemo dugovno robu u

veleprodajnom skladištu na kontu 6600 i na kontu 140012 – Pretporez po ulaznim računima, a potražno knjižimo obvezu prema dobavljačima zaliha na kontu 2200.

Zaduženje robe u veleprodaji po prodajnoj cijeni kada se radi o jednoj vrsti robe i jednom računu dobavljača: Ako se roba zadužuje po prodajnoj cijeni, onda se na nabavnu cijenu dodaje trgovačka marža. Dodavanjem marže trošku zaliha povećava se vrijednost imovinske stavke robe. Taj iznos stavke marže treba ispraviti na nabavnu vrijednost pomoću korektivnog konta 6680 – Razlika u cijeni robe na skladištu.

Za zaduženje robe na veleprodajno skladište u pravilu se radi Kalkulacija – prijamni list.

Shematski prikaz knjiženja:

<i>Opis knjiženja</i>	<i>Duguje</i>	<i>Potražuje</i>
Roba u veleprodajnom skladištu	konto 6600	
Pretporez po ulaznim računima	konto 140012	
Dobavljači zaliha (razni računi)		konto 2200
Razlika u cijeni robe na veleprodajnom skladištu		konto 6680

Obračun troškova nabave robe i njegovo knjiženje: Kada se radi o nabavi jedne vrste robe i kada postoji više računa dobavljača za zavisne troškove nabave (račun za prijevoz, ukrcaj robe, iskrcaj robe i troškovi špeditera), potrebno je izraditi kalkulaciju troškova nabave robe i tu kalkulaciju proknjižiti. Raspored zavisnih troškova nabave treba rasporediti kada se zavisni troškovi odnose na više vrsta robe.

Primjer 17. Nabava trgovačke robe i zaduženje na skladište po nabavnoj cijeni

1. Kupljena je trgovačka roba u iznosu 150.000,00 kn + 37.500,00 kn PDV-a
2. Trošak transporta iznosi 11.000,00 kn + 2.750,00 kn PDV-a.
3. Izvršen je obračun nabave i roba je zadužena na veleprodajno skladište po nabavnoj cijeni.

650 – kupovna cijena dobavljača		140012 – potraživanja od kupaca	
1) 150.000,00	150.000,00 (3	1) 37.500,00	
		2) 2.750,00	

6510 – trošak transporta		2200 – dobavljači	
2) 11.000,00	11.000,00 (3		187.500,00 (1
			13.750,00 (2

659 – Obračun nabave		6600 – Roba u veleprodajnom skladištu	
3) 161.000,00	161.000,00(3	3)161.000,00	

Uključivanje vlastitih troškova u trošak zaliha robe: U postupku nabave zaliha te njihova dovođenja na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje trgovac ima pravo u trošak zaliha uključivati i vlastite troškove. To su najčešće troškovi vlastitog prijevoza, troškovi ukrcaja, troškovi iskrcaja. **Za uključivanje vlastitih troškova u trošak zaliha:** Troškovi se izravno terete na imovinske stavke zaliha. Za svotu vlastitih troškova koji se uključuju u trošak zaliha treba priznati prihod.

11.2. Prodaja trgovačke robe u veleprodaji i razduženje skladišta

Prodaja trgovačke robe u veleprodaji: kupcu se ispostavlja račun na svotu vrijednosti robe na koju se dodaje PDV (za obveznike PDV-a). Prodaja robe knjiži se na način da se zaduži konto potraživanja od kupaca, a protustavke su prihod od prodaje i obveza za PDV.

Kada se roba isporuči kupcu, potrebno je razdužiti skladište veleprodaje za prodanu i isporučenu robu.

Razduženje skladišta: Ako je roba na skladištu zadužena po nabavnoj cijeni, onda se i razdužuje po nabavnoj cijeni neovisno o tome kolika je prodajna cijena. U tom slučaju razdužuje se konto 6600 – Roba u veleprodajnom skladištu (potražno), a tereti se konto 710 – Nabavna vrijednost prodane robe (dugovno).

Npr. ako je prodano sa zaliha veleprodaje trgovačke robe 50 %, te je kupcu ispostavljen račun u iznosu 160.000,00 + 40.000,00 kn, knjiženje je sljedeće:

6600 – roba u veleprodajnom skladištu		240012 – obveza za PDV	
S = 161.000,00	80.500,00 (2)		40.000,00 (1)

7600 – Prihod od prodaje robe		1200 – Potraživanja od kupaca	
	160.000,00(1)	1)200.000,00	

7100 – Nabavna vrijednost prodane robe	
2) 80.500,00	

Razduženje skladišta: Ako je roba na skladištu zadužena po prodajnoj cijeni (s maržom), onda se razdužuje po prodajnoj cijeni. Istodobno treba razdužiti i pripadajući dio marže. Razduženje prodajne vrijednosti knjiži se potražno na kontu 6600 – Roba u veleprodajnom skladištu, a protustavka je konto 710 – Nabavna vrijednost prodane robe (dugovno).

Istodobno se razdužuje i pripadajući dio ukalkulirane marže na kontu 6680 – Razlika u cijeni robe na skladištu (dugovno), a protustavka je konto 710 – Nabavna vrijednost prodane robe (potražno).

Izračun svote RUC-a za razduženje:

$$\% \text{ marže u prodajnoj vrijednosti} = \text{saldo konta 6680} : \text{saldo konta 6600} \times 100 = \dots\%$$

Svota RUC-a za razduženje:

$$= \text{prodajna vrijednost} \times \% \text{ marže u prodajnoj vrijednosti}$$

Nabavna vrijednost prodane robe može se knjižiti i skraćeno. Na kontu 7100 treba se proknjižiti dugovno samo razlika između prodajne vrijednosti prodane robe i pripadajuće marže.

Prodaja i razduženje robe u veleprodaji kada je roba nabavljena po različitim nabavnim cijenama

Po kojoj cijeni treba obračunati trošak prodane robe? MRS 2 – Zalihe dopušta sljedeće metode obračuna zaliha:

- metoda prosječnog ponderiranog troška (MRS 2, t. 25.)
- FIFO metoda (MRS 2, t. 25.)
- metoda specifične identifikacije (MRS 2, t. 23.).

Poduzeće se treba koristiti istom metodom za sve zalihe slične vrste i namjene. Za zalihe drukčije vrste ili namjene primjena različitih metoda za utvrđivanje troška je opravdana (MRS 2, t. 25.).

Svaka od gore navedenih metoda daje različite rezultate. Poduzeće se mora u okviru računovodstvene politike zaliha odlučiti za jednu od tih metoda. Izabranu metodu obračuna zaliha poduzeće ne smije mijenjati tijekom godine.

12. RAČUNOVODSTVO MALOPRODAJE

12.1. Temeljna određenja

U trgovini na malo trgovac nabavlja robu od trgovca na veliko ili od proizvođača i prodaje ju krajnjem kupcu. Kao vrlo česta metoda obračuna zaliha još uvijek se koristi metoda trgovine na malo (*Retail Inventory Method – RIM*). Ona se temelji na prodajnoj cijeni robe, tj. na prodajnoj vrijednosti robe. Troškovi nabavne vrijednosti robe ne prate se za svaki artikl posebno, nego se izračunavaju kao dio od prodajne vrijednosti primjenom postotnih udjela. Primjena metode trgovine na malo dopuštena je MRS-om 2 (t. 22.) pod uvjetom da su rezultati približni trošku.

.....Nabavna vrijednost robe u maloprodaji sastoji se:

- od troškova kupnje
- od drugih troškova koji su nastali u dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

Zajednički zavisni troškovi nabave raspoređuju se na pojedine vrste roba prema nekoj racionalnoj osnovi (najčešće prema kupovnoj vrijednosti robe od dobavljača). Radi jednostavnijeg i preciznijeg obračuna marže preporuča se analitički odvojiti robu s različitim stopama PDV-a.

Tablica 12. Model kalkulacije u maloprodaji

<i>Model kalkulacije s knjiženjem: Kalkulacija – prijamni list</i>		
1.	Nabavna vrijednost robe (bez PDV-a)	21.000,00
2.	Zavisni troškovi nabave	4.000,00
3.	Troškovi nabave ukupno (1 + 2)	25.000,00
4.	Marža (20 %)	5.000,00
5.	Prodajna vrijednost bez PDV-a	30.000,00
6.	PDV 25 %	7.500,00
7.	Prodajna vrijednost s PDV-om	37.500,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

- Prema ulaznom računu dobavljača knjižimo obvezu na kontu 2200 – Dobavljači zaliha i pretporez na kontu 14001 te iznos kupovne cijene na kontu 650 (dugovno)
- zavisni troškovi prema ulaznim računima na isti gore opisani način (voditi računa o analitici u skupini 65)
- obračun kupnje prolazi račun 659 (dugovno i potražno)
- ukalkulirana marža na kontu 6681 – Uračunana marža (potražno)
- Uračunati PDV na kontu 664 – Uračunani PDV (potražno)
- Prodajna vrijednost robe s PDV-om knjiži se na kontu 6630 – Roba u prodavaonici (dugovno).

.....:Prodaja tijekom razdoblja evidentira se svaki put prilikom prodaje. Gotovinski računi za prodaju knjiže se ovisno o vrsti naplate. Prodaja robe u prodavaonici u pravilu se naplaćuje:

- u gotovom novcu (knjiži se konto blagajne prodavaonice na kontu 1022 ili 1020)
- u čekovima (knjiži se na kontu 1140 – čekovi građana)
- putem kreditne kartice (naplaćena svota knjiži se na kontu 1207 – Potraživanja od izdavatelja kreditnih kartica).

Protustavka za naplaćenu prodanu robu u prodavaonici je prihod od prodaje robe na malo, a knjiži se na kontu 7603. Pripadajuća svota PDV-a treba se stornirati s prihoda i prenijeti na konto 24001 – Obveza za PDV.

.....:Razduženje robe u prodavaonici: Razduženje robe u prodavaonici knjiži se na potražnoj strani konta 6630 – Roba u prodavaonici, a dugovno se knjiži nabavna vrijednost prodane robe na kontu 710.

Svota marže za razduženje knjiži se dugovno na kontu 6680, a protustavka je konto 710 – Nabavna vrijednost prodane robe i knjiži se potražno.

% marže za razduženje izračunavamo prema sljedećem obrascu:

$$\begin{array}{l} \% \text{ marže u prodajnoj} \quad \text{Saldo konta 6680} \\ \text{vrijednosti robe} = \text{-----} \times 100 \% \\ \text{u prodavaonici} \quad \text{Saldo konta 6630} \end{array}$$

Svota marže za razduženje izračunava se primjenom sljedećeg obrasca:

$$\begin{array}{l} \text{Svota marže} \quad \text{Prodajna} \quad \% \text{ marže u prodajnoj} \\ \text{za} = \text{vrijednost} \times \text{vrijednosti robe} \\ \text{razduženje} \quad \text{prodane robe} \quad \text{u prodavaonici} \end{array}$$

Svota PDV-a za razduženje knjiži se dugovno na kontu 664 – Uračunani PDV, a protustavka je potražno knjiženje na kontu 710 – Nabavna vrijednost prodane robe.

Primjer 18. Računovodstveni obuhvat maloprodaje:

1. Nabavili smo robu od dobavljača i primili fakturu na iznos 300.000 kn + PDV. Robu smo zadužili izravno u prodavaonicu s 50 % marže i 25 % PDV-a.
2. Iz prodavaonice smo prodali 160.125 kn vrijednosti robe u gotovini.
3. Razduži prodavaonicu za prodanu robu.

Knjiženje u dnevniku:

R. b.	Opis knjiženja	konto	duguje	potražuje
1.	Zaduženje robe u prodavaonicu	6630	562.500,00	
	Ukalkulirana marža	6681		150.000,00
	Ukalkulirani PDV	6640		112.500,00
	Pretporez po ulaznim računima	140012	75.000,00	
	Dobavljači zaliha	2200		375.000,00
2.	Utržak prodavaonice	1020	160.125,00	160.125,00
	Prihod od maloprodaje	7603		32.025,00
	Isključenje PDV-a u vrijednosti prodane robe	7603		32.025,00
	Obveza za PDV	240012		32.025,00
3.	Razduženje prodavaonice	6630		160.125,00
	Razlika u cijeni robe za prodano	6681	42.700,00	
	PDV u cijeni robe za prodano	6640	32.025,00	
	Nabavna vrijednost prodane robe	710	160.125,00	
	Nabavna vrijednost prodane robe	710		42.700,00
	Nabavna vrijednost prodane robe	710		32.025,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630 - Roba u prodavaonici

1) 562.500,00	160.125,00 (3)		3) 42.700,00	150.000,00 (1)
---------------	----------------	--	--------------	----------------

6681 - Marža u prodavaonici

6640 - Uračunani PDV

3) 32.025,00	112.500,00 (1)
--------------	----------------

140012 - Pretporez

1) 75.000,00	
--------------	--

2200 - Dobavljač

	375.000,00 (1)
--	----------------

1020 - Glavna blagajna

2) 160.125,00	
---------------	--

7603 - Prihod od prodavaonice

				160.125,00 (2)
				32.025,00 (2)

240012 - Obveze za PDV

	32.025,00 (2)		3) 160.125,00	32.025,00 (3)
				42.700,00 (3)

710 - Nab. vrijednost prodane robe

12.2. Prijenosi trgovačke robe: veleprodaja i maloprodaja

Poduzetnici u djelatnosti trgovine imaju veleprodajna skladišta i prodavaonice. Računovodstveni postupak prijenosa iz veleprodaje u maloprodaju i iz maloprodaje u veleprodaju prikazan je u nastavku. Poduzeća koja obavljaju djelatnost proizvodnje mogu imati i vlastita veleprodajna skladišta te ujedno obavljati i djelatnost maloprodaje u vlastitim prodavaonicama.

Primjer 19: Prijenos robe iz veleprodaje u maloprodaju

- Na zalihama veleprodaje roba je zadužena po prodajnoj cijeni. Saldo na kontu 6600 – Roba u veleprodajnom skladištu iznosi 500.000,00 kn, a saldo na kontu 6680 – RUC na skladištu iznosi 100.000,00 kn.

1a. Iz veleprodaje smo prenijeli 100.000,00 kn vrijednosti robe po prodajnoj cijeni u maloprodaju.

1b. Robu smo u prodavaonici zadužili s 30 % marže i 25 % PDV-a.

Knjiženje u dnevniku:

R. b.	Opis knjiženja	konto	duguje	potražuje
1.	Roba u veleprodajnom skladištu	6600	100.000,00	
	Storno razlike u cijeni	6680		20.000,00
	Roba u prodavaonici	6630	130.000,00	
	Uračunana marža robe u MP-u	6681		24.000,00
	Uračunani PDV u prodajnoj cijeni	664		26.000,00
	Za zaduženje prodavaonice i razduženje veleprodajnog skladišta			

Maloprodajna kalkulacija:

Nabavna vrijednost robe	80.000,00
+ Uračunana marža u prodavaonici (30 %)	24.000,00
Prodajna vrijednost bez PDV-a	104.000,00
+ PDV (25 %)	26.000,00
Prodajna vrijednost s PDV-om	130.000,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6600 Roba u veleprodajnom skladištu	6680 Razlika u cijeni
S° 500.000,00	100.000,00 S°
1 20.000,00	20.000,00 (1a)
1 80.000,00	
6630 Roba u prodavaonici	6681 Uračunana marža robe u MP-u
1b) 130.000,00	24.000,00 (1b)
664 Uračunani PDV u prodajnoj cijeni	
26.000,00 (1b)	

Primjer 20: Prijenos robe iz prodavaonice u veleprodaju

- U prodavaonici je zadužena roba čija ukupna vrijednost s PDV-om iznosi 125.000,00 kn. Nabavna vrijednost te robe iznosi 80.000,00 kn, uračunana marža 20.000,00 kn, a uračunani PDV 25.000,00 kn.

1a. Prenijeli smo 62.500 kn robe iz maloprodaje u veleprodaju.

1b. Robu smo zadužili u veleprodajno skladište po nabavnoj cijeni.

Knjiženje u dnevniku:

R. b.	Opis knjiženja	konto	duguje	potražuje
1a.	Roba u prodavaonici	6630	62.500,00	
	Uračunana marža robe u MP-u	6681		10.000,00
	Uračunani PDV u prodajnoj cijeni	664		12.500,00
	<i>Storno marže i PDV-a uračunanih u cijenu robe koja se prenosi</i>			
1b.	Roba u veleprodajnom skladištu	6600	40.000,00	
	<i>Za zaduženje robe u veleprodajno skladište i razduženje prodavaonice</i>			

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630	Roba u prodavaonici	
S°	125.000,00	
1a)	62.500,00	
6681	Uračunana marža robe u MP-u	
		20.000,00 S°
		10.000,00 (1a)

664	Uračunani PDV u prodajnoj cijeni	
		25.000,00 S°
		12.500,00 (1a)
6600	Roba u veleprodajnom skladištu	
1b)	40.000,00	

.....Usvajanje teorijskih znanja primjenom računovodstvenih modela evidentiranja poslovnih događaja (5)

Zadatak 6. Pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje zaduženje robe u veleprodaji po nabavnoj cijeni (skupina 65) i prodaja robe iz veleprodajnog skladišta.

- Kupljena je trgovačka roba. Primljen je račun dobavljača na svotu 100.000,00 kn + PDV.
- Primljen je račun dobavljača za troškove transporta 6.000,00 kn + 1.500,00 kn PDV-a.
- Primljen je račun za transportno osiguranje robe u svoti od 4.000,00 kn.
A) Napravi obračun kupnje robe; B) robu zaduži u skladište po nabavnoj cijeni.
- Prodano je 50 % robe iz veleprodajnog skladišta. Kupcu je ispostavljen RČ. u iznosu 108.000,00 kn + PDV. 6) Razduži veleprodajno skladište za prodano.

Zadatak 7. Primjenom računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje zaduženje robe u veleprodaji po prodajnoj cijeni (skupina 65), uz uključivanje vlastitih troškova u trošak zaliha trgovačke robe, i prodaja robe iz veleprodajnog skladišta.

1. Kupljeno je od dobavljača 30 komada televizora iste marke i tipa. Primljen je račun dobavljača na svotu od 150.000,00 kn + 37.500,00 kn PDV-a.
2. Prijevoz je obavljen vlastitim kamionom. Interni obračun troškova iznosi 8.000,00 kn.
3. Napravi obračun nabave robe.
4. Roba je zadužena na veleprodajno skladište po prodajnoj cijeni s uključenom maržom od 20 %.
5. Prodano je 50 % televizora i njihove pripadajuće vrijednosti. Ispostavljen je račun kupcu uvećan za PDV.
6. Razduži veleprodajno skladište za prodanu robu.

Zadatak 8. Primjenom računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje zaduženja robe u maloprodaji/prodavaonici/, prodaja trgovačke robe iz prodavaonice i razduženje prodavaonice za prodano.

1. Kupljena je trgovačka roba. Primljen je račun dobavljača u svoti od 180.000 kn + PDV.
2. Primljen je račun za transport kupljene robe na iznos 7.000,00 + PDV.
3. Ukrcaj smo obavili sami. Interni obračun troškova iznosi 1.000,00 kn.
4. A) Napravljen je obračun kupnje robe. B) Roba je zadužena u prodavaonicu uz 40 % marže + PDV.
5. Prodana je roba prodajne vrijednosti 110.000,00 kn. Naplata je izvršena 40 % gotovinom, a 60 % kreditnim karticama.
6. Gotovinu smo položili na transakcijski račun.
7. Razduži prodavaonicu za prodano.
8. Primljen je izvadak transakcijskog računa kojim je potvrđena naplata prodaje putem kreditnih kartica i potvrđen je primitak gotovine.

13. PRIHODI I RASHODI

13.1. Prihodi

Temeljna određenja: Prihodi su temeljna računovodstvena kategorija koja se evidentira u financijskom izvještaju Računa dobiti i gubitka kod poduzetnika. Evidentira se u razredu 7 – PRIHODI.

Računovodstveni postupak definiran je za mala i srednja poduzeća u RH te za ostala nekotirajuća društva Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 15 – PRIHODI. Cilj tog standarda jest propisati računovodstveni postupak za mjerenje, priznavanje i objavljivanje prihoda. Standard je u skladu s Direktivom 2013/34/EU (NN 78/2015.).

Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu (HSFI 15, t. 15.3.).

Prihodi proistječu iz redovite aktivnosti poduzetnika kao što su prihodi od:

- prodaje proizvoda
- prodaje robe
- pružanja usluga
- kamata
- tantijema
- dividenda
- nerealizirana dobit (prihod).

Prihodi trebaju obuhvatiti i druge stavke koje nisu naprijed navedene, a udovoljavaju definiciji prihoda.

Prihod je novac ili ekvivalent novcu koji je naplaćen ili će biti naknadno naplaćen temeljem isporuke dobara i usluga (umanjen za PDV).

Sadržaj i priznavanje prihoda: Kategorija prihoda ima svoja načela, pravila, postupke, metode mjerenja, evidentiranja, priznavanja i objavljivanja. HSFI 15 (t. 15.22.) obuhvaća prihode koji nastaju iz transakcija i poslovnih događaja. Prihodi su svrstani kao:

- poslovni prihodi
- financijski prihodi
- nerealizirana dobit (prihod)
- ostali – izvanredni prihodi.

PRIHOD SE PRIZNAJE KADA JE VJEROJATNO DA ĆE BUDUĆE EKONOMSKE KORISTI ULAZITI KOD PODUZETNIKA I KADA SE KORISTI MOGU POUZDANO IZMJERITI (15.23.).

Prihod će se proknjižiti na temelju ispostavljenog računa kupcima, bez obzira na to što će naplata uslijediti naknadno.

Okvir za sastavljanje financijskih izvještaja određuje priznavanje prihoda: kada je povećanje budućih ekonomskih koristi povezano s povećanjem sredstava ili smanjenjem obveza koje se može pouzdano izmjeriti.

Dakle, stavke koje ne mogu biti pouzdano izmjerene i imaju zadovoljavajući stupanj neizvjesnosti ne udovoljavaju kriterijima za iskazivanje prihoda.

Priznavanje poslovnih prihoda: Priznavanje poslovnih prihoda od **prodaje proizvoda** priznaje se kada poduzetnik na kupca prenosi značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima uključujući i robu. Poduzetnik ne zadržava stalno sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom, niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima i robom. Iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti. U poslovnim situacijama nesigurnosti naplate, a u slučajevima kod kojih je prihod već priznat, poduzetnik će nenaplativi iznos ili iznos za koji je prestala vjerojatnost naplate, priznati kao rashod.

Priznavanje poslovnih prihoda od **pružanja usluga** priznaje se kada su ispunjeni **svi sljedeći uvjeti:**

- transakcije i poslovni događaji mogu se pouzdano procijeniti
- prihod se pod prethodnim uvjetom treba priznati prema stupnju dovršenosti transakcije i događaja do datuma bilance, a to znači do datuma za obračunsko razdoblje poduzetnika.

ZA PRIHOD OD PRUŽANJA USLUGA KORISTI SE **METODA STUPNJA DOVRŠENOSTI**. PO TOJ METODI PRIHOD SE PRIZNAJE U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU U KOJEM JE USLUGA PRUŽENA (15.27.).

Prihode od kamata, tantijema i dividenda treba priznati:

- ako je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom i poslovnim događajem pritjecati kod poduzetnika
- ako se iznos prihoda može pouzdano izmjeriti.

Ako dolazi do promjene tečaja monetarnih stavki, a vezane su uz promjene transakcija u stranoj valuti između datuma transakcije i datuma namire, nastale tečajne razlike treba priznati u računu dobiti i gubitka kao prihod odnosno rashod. Neće se priznati tečajne razlike koje su proizašle iz monetarnih stavki koje čine neto ulaganje u inozemno poslovanje i priznaju se u kapital u skladu s HSFI 12 – Kapital (HSFI 15, t. 15.45.).

Mjerenje i objavljivanje prihoda: Prihode treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja. Drugim riječima, to znači da se u većini slučajeva naknada realizira u obliku novca ili novčanih ekvivalenata (HSFI 15, t. 15.67. i 68.). Prihodi koji su rezultat određene transakcije i poslovnog događaja obično se određuju sporazumno između poduzetnika i kupca/korisnika imovine. Prihodi od ugovora o izgradnji mjere se po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu.

Prestanak priznavanja prihoda treba realizirati kada kriteriji i određenja koja predstavljaju prihod ne udovoljavaju kriterijima za njihovo priznavanje (HSFI 15, t. 15.71.).

13.2. Rashodi

Rashodi su temeljna računovodstvena kategorija koja se evidentira u razredu 7, a objavljuje se u računu dobiti i gubitka kao negativna stavka u formiranju financijskog rezultata poslovanja poduzetnika. Računovodstvena struka je s razvojem suvremenog poslovanja donijela niz pravila i načela za njihovo priznavanje. Ova računovodstvena kategorija određena je nacionalnim standardom HSFI 16 – RASHODI (NN 78/15., primjena za nekotirajuća društva u Hrvatskoj).

Ostala trgovačka društva koja kotiraju na aktivnim tržištima kapitala obvezna su primjenjivati međunarodne računovodstvene standarde i međunarodne standarde financijskog izvještavanja.

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza, što ima za posljedicu smanjenje glavnice, osim onoga u svezi s raspodjelom sudionicima u glavnici.

Definicija rashoda obuhvaća rashode koji proistječu iz redovitih aktivnosti subjekata:

- troškovi prodaje
- plaće radnika
- amortizacija.

Rashodi obično imaju oblik odljeva ili smanjenja imovine, kao što su novac i novčani ekvivalenti, zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema. Definicija rashoda obuhvaća i gubitke.

Gubitci predstavljaju i druge stavke koje udovoljavaju definiciji rashoda, koji mogu i ne moraju proisteći iz redovitih aktivnosti. Kao takvi po prirodi se ne razlikuju od drugih rashoda. Gubitci kao rashod obično se prikazuju prebijeno s povezanim prihodom, npr. gubitci iz prodaje dugotrajne imovine.

Sadržaj i priznavanje rashoda: Rashodi nastaju iz transakcija i poslovnih događaja. Svrstani su kao:

- poslovni rashodi
- financijski rashodi
- nerealizirani gubitci
- ostali – poslovni rashodi (t. 6.10.).

.....Priznavanje rashoda (HSFI 16., t. 16.11. i 16.14.): Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza, a koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine.

Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Taj se proces obično naziva sučeljavanje rashoda s prihodima, uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda, a proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja; razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kada i prihod od prodaje proizvoda (sučeljavanje rashoda s prihodima).

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

Rashod se također priznaje u računu dobiti i gubitka u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine, primjerice kada se pojavi obveza po garanciji za proizvod.

Za priznavanje rashoda nije bitno je li **neki trošak ili rashod isplaćen, nego je bitno da je nastao.**

Mjerenje i objavljivanje rashoda: Poduzetnik će u računu dobiti i gubitka u okviru poslovnih rashoda iskazati najmanje sljedeće pozicije:

- a. **materijalni troškovi:** troškovi materijala, troškovi prodane robe, ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)
- b. **troškovi osoblja:** nadnice i plaće, troškovi poreza, zdravstvenog i mirovinskog osiguranja i drugo
- c. **amortizacija**
- d. **vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine**
- e. **vrijednosno usklađenje kratkotrajne imovine**
- f. **rezerviranja troškova i rizika**
- g. **ostali troškovi poslovanja.**

.....**Prestanak priznavanja** rashoda treba realizirati kada stavke priznate kao rashod ne zadovoljavaju kriterije priznavanja koji su opisani u uvodnom dijelu kriterija za priznavanje (t. 16.11.).

13.3. Financijski rezultat poslovanja

Na kraju poslovne godine (ili za dio poslovne godine u skladu s rješenjem nadležne uprave ili po sili zakona: otvaranje stečaja ili likvidacije) poduzetnici su u obvezi utvrditi **bruto financijski rezultat poslovanja**. Bruto financijski rezultat poslovanja izračunava se kao razlika ukupnih prihoda i ukupnih rashoda, a evidentira se i izračunava na kontu **790 – Razlika prihoda i rashoda**.

Ukupni prihodi računovodstveno se evidentiraju na potražnoj strani konta 790.

Ukupni rashodi računovodstveno se evidentiraju na dugovnoj strani konta 790.

Konto 790 izravnavava se na način:

- a) Ako su ukupni prihodi veći od ukupnih rashoda, razlika u korist prihoda računovodstveno se evidentira na dugovnoj strani konta 790 i potražno na kontu 800 – Dobit prije oporezivanja.
- b) Ako su ukupni prihodi manji od ukupnih rashoda, razlika u korist rashoda računovodstveno se evidentira na potražnoj strani konta 790 i dugovno na kontu 801 – Gubitak prije oporezivanja.

Nakon što se evidentira dobit/gubitak prije oporezivanja, poduzetnici moraju obračunati **porez na dobit**. Prema važećem Zakonu o porezu na dobit taj se porez obračunava po diferenciranim stopama, i to po stopi od 18 % ili 10 %, prema sljedećoj formuli:

$$\text{porez na dobit} = \text{porezna osnovica} \times 10 \% \text{ (ili } 18 \%)$$

Porezna osnovica izračunava se prema sljedećoj formuli:

$$\text{porezna osnovica} = \text{dobit prije oporezivanja} + \text{porezna uvećanja} - \text{porezna umanjnja}$$

ili:

$$\text{porezna osnovica} = \text{gubitak prije oporezivanja} + \text{porezna uvećanja} - \text{porezna umanjnja}$$

Obveznici poreza na dobit su trgovačka društva. To mogu biti i obrtnici ako na vlastiti zahtjev zatraže od Porezne uprave odobrenje da plaćaju porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Obračunsko razdoblje za koje se utvrđuje porezna obveza jest poslovna godina i u načelu je izjednačena s kalendarskom godinom (osim posebnih poslovnih slučajeva navedenih uvodno).

Porez na dobit obračunava se i plaća po stopi od 10 % ili 18 % u zavisnosti od ukupno ostvarenih prihoda. Prema čl. 28. Zakona o porezu na dobit, porez na dobit plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi:

1. 10 % ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 7.000.000,00 kuna, ili
2. 18 % ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 7.000.000,01 kuna.

Osnovica za obračun poreza na dobit utvrđuje se na kraju poslovne/kalendarske godine (za razdoblje od 1. 1. do 31. 12. poslovne/kalendarske godine). Plaćene akontacije tijekom godine odbijaju se od ukupno utvrđene porezne obveze za poslovnu godinu za koju je utvrđena obveza poreza na dobit. Akontacije se ne plaćaju ako je u protekloj godini ostvaren porezni gubitak.

U pravilu, porezno nepriznati troškovi računovodstveno su evidentirani u razredu 4 i to kao neusklađivi troškovi (iako postoje pozicije uvećanja porezne osnovice koje nisu evidentirane kao računovodstveni rashodi, a imaju status stavke uvećanja porezne osnovice).

Pri utvrđivanju porezne osnovice moguće su različite situacije konačnih rezultata. Navest ćemo dvije osnovne situacije:

- a) **ako je porezna osnovica pozitivna** (najčešće zbog pozitivne dobiti prije oporezivanja) na nju se primjenjuje stopa poreza od 10 %. U tom slučaju postoji porezna obveza. Ona se računovodstveno evidentira dugovno na kontu 803 – Porez na dobitak, te na kontu 243 – Obveze za porez na dobit;
- b) **ako je porezna osnovica negativna (najčešće zbog negativne dobiti prije oporezivanja) iskazuje se porezni gubitak. U tom slučaju ne postoji obveza za porez na dobit.**

Nakon što je utvrđena dobit/gubitak prije oporezivanja i obveza poreza na dobit, pristupa se utvrđivanju **neto financijskog rezultata**.

Dobitak poslovne godine (neto financijski rezultat) izračunava se kao razlika dobiti/gubitka prije oporezivanja i utvrđene obveze poreza na dobit. *De facto*, s konta 800 – Dobit prije oporezivanja, radi se raspored dobiti prije oporezivanja na onaj dio koji pripada državnom proračunu i onaj dio koji pripada vlasnicima društava.

U nastavku se izlaže skraćeni Izvještaj – Porez na dobit u nekoliko pojavnih varijanata:

Tablica 13. Skraćeni obrazac Prijave poreza na dobit kada je ostvarena DOBIT prije oporezivanja

<i>R. b.</i>	<i>Pozicija</i>	<i>Iznos u kunama</i>
1.	Ukupni prihodi	1.000.000,00
2.	Ukupni rashodi	800.000,00
3.	Dobit prije oporezivanja	200.000,00
4.	POVEĆANJE DOBITI/SMANJENJE GUBITKA	50.000,00
5.	SMANJENJE DOBITI/POVEĆANJE GUBITKA	100.000,00
6.	Porezna osnovica	150.000,00
7.	Stopa poreza na dobit	10%
8.	Obveza poreza na dobit	18.000,00
9.	Uplaćene akontacije poreza na dobit	10.000,00
10.	Obveza uplate poreza na dobit (r. b. 8. – r. b. 9.)	8.000,00
11.	Mjesečna svota akontacije poreza na dobit (r. b. 8. : 12 mjeseci)	1.500,00

Tablica 14. *Skraćeni obrazac Prijave poreza na dobit kada je ostvaren GUBITAK prije oporezivanja*

R. b.	Pozicija	Iznos u kunama
1.	Ukupni prihodi	1.000.000,00
2.	Ukupni rashodi	800.000,00
3.	GUBITAK	200.000,00
4.	POVEĆANJE DOBITI/SMANJENJE GUBITKA	50.000,00
5.	SMANJENJE DOBITI/POVEĆANJE GUBITKA	100.000,00
6.	Porezna osnovica	50.000,00
7.	Stopa poreza na dobit	10%
8.	Obveza poreza na dobit	5.000,00
9.	Uplaćene akontacije poreza na dobit	1.000,00
10.	Obveza uplate poreza na dobit (r. b. 8. – r. b. 9.)	4.000,00
11.	Mjesečna svota akontacije poreza na dobit (r. b. 8. : 12 mjeseci)	416,67

U računovodstvenom obuhvatu evidentiramo kako slijedi:

Dobitak/gubitak poslovne godine iskazuje se na kontu 8040 – Dobitak ili gubitak razdoblja, a na kontu 803 – Porez na dobit, na istim kontima evidentiraju se i poravnivanja u visini ukupnog iznosa koji je računovodstveno evidentiran na kontu 800/801 – Dobit/gubitak prije oporezivanja.

Nakon izvršenog rasporeda i evidentiranja dobiti/gubitka prije oporezivanja i poreza na dobit razlika dobiti/gubitka nakon oporezivanja prenosi se na poziciju kapitala u razredu 9.

Računovodstveno evidentiranje dobiti/gubitka knjiži se na kontu 950 – Dobit poslovne godine (neraspoređen) ili na kontu 951 – Gubitak poslovne godine.

14. SASTAVLJANJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

14.1. Bruto bilanca

Bruto bilanca služi za kontrolu provedenih računovodstvenih evidentiranja u glavnoj knjizi. Na temelju bruto bilance izrađuju se završna financijska izvješća. Bruto bilanca izrađuje se na način da se u nju unesu sva konta iz glavne knjige. Bruto bilanca prikazuje promet i saldo po svakom kontu i po svakom razredu.

Dugovni promet konta označava zbroj svih iznosa na dugovnoj strani, dok potražni promet označava zbroj svih iznosa na potražnoj strani konta. Saldo konta, ovisno o iznosima dugovnog i potražnog prometa, može biti dugovni, potražni ili nula.

Konta na razredima 4, 7 i 8 moraju imati samo saldo 0. Nakon što se unesu sva konta na razredu, potrebno je zbrojiti dugovni i potražni promet te saldo.

Tablica 15. Obrazac bruto bilance

R. b.	Konto	Opis konta	Promet duguje	Promet potražuje	Saldo duguje	Saldo potražuje
	0	UKUPNO				
	1	UKUPNO				
	2	UKUPNO				
	3	UKUPNO				
	4	UKUPNO				
	6	UKUPNO				
	7	UKUPNO				
	8	UKUPNO				
	9	UKUPNO				
		SVEUKUPNO				

U nastavku se prikazuje praktični primjer bruto bilance iz kojeg je vidljivo koje se pozicije moraju prezentirati u kontrolnom dokumentu i na koji se način podatci iz bruto bilance mogu preuzeti u prezentiranju financijskih izvještaja.

Tablica 16. Praktični primjer bruto bilance

BRUTO BILANCA					
Konto	Stavka	PROMET		SALDO	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
0111	Ulaganja u patente	590.000,00		590.000,00	
01911	Akumulirana amortizacija patenata		118.000,00		118.000,00
0200	Zemljišta	1.200.000,00		1.200.000,00	
0230	Poslovne zgrade	940.000,00		940.000,00	
0231	Tvor. zgrade, hale i radionice	1.050.000,00	1.050.000,00		
02900	Akumulirana amortizacija poslovnih zgrada		195.600,00		195.600,00
02901	Akumulirana amortizacija tvorničke zgrade	191.750,00	191.750,00		
0300	Tehnička postrojenja	662.000,00		662.000,00	
0320	Oprema	320.000,00		320.000,00	
0390	Akumulirana amortizacija postrojenja		303.600,00		303.600,00
03911	Akumulirana amortizacija opreme		208.000,00		208.000,00
0600	Ulaganja udjeli iznad 20 %	730.000,00	52.500,00	677.500,00	
0620	Ulaganja udjeli do 20 %	220.000,00		220.000,00	
0641	Obveznice	594.000,00	24.000,00	570.000,00	
0647	Dionice radi daljnje prodaje	302.000,00	271.800,00	30.200,00	
0800	Odgodena porezna imovina				
UKUPNO RAZRED 0		6.799.750,00	2.415.250,00	5.209.700,00	825.200,00
1000	Žiroračun	2.054.600,00	868.000,00	1.186.600,00	
1200	Potraživanje od kupca A	2.125.000,00		2.125.000,00	
1290	Vrijednosno usklađenje A		20.000,00		20.000,00
121	Ino kupci	488.400,00	488.400,00		
103	Devizni račun	498.300,00		498.300,00	
1232	Potraživanja kamate	59.000,00		59.000,00	
1303	Potraživanje od radnika za manjak				
1009	Žiroračun prijelazni				
140012	Pretporez - 25 %	7.750,00	7.750,00		
UKUPNO RAZRED 1		5.233.050,00	1.384.150,00	3.868.900,00	20.000,00
2145	Obveza za kratkoročne kredite banke	60.000,00	120.000,00	0,00	60.000,00
2200	Obveze prema dobavljaču dobara		468.750,00		468.750,00
2820	REZERVIRANJA	40.000,00	80.000,00		40.000,00
243	Obveze PD-a		164.270,00		164.270,00
240012	Obveze za PDV - 25 %	375.000,00	375.000,00		
230	Obveze za neto plaće		110.000,00		110.000,00
241	Obveze za poreze i prireze		52.000,00		52.000,00
2407	Potraživanje po razlici		367.250,00		367.250,00
UKUPNO RAZRED 2		475.000,00	1.737.270,00	0,00	1.262.270,00
3100	Zalihe sirovina i materijala	100.000,00		100.000,00	0,00
UKUPNO RAZRED 3		100.000,00	0,00	100.000,00	0,00
4201	Bruto plaće u proizvodnji	116.000,00	116.000,00	0,00	0,00
4000	Proizvodnja			0,00	0,00
43101	Troškovi amortizacije tvorničke zgrade	199.950,00	199.950,00	0,00	0,00
4120	Troškovi održavanja	31.000,00	31.000,00		

43100	Trošak amortizacije poslovne zgrade	82.800,00	82.800,00	0,00	0,00
475	Negativne tečajne razlike			0,00	0,00
4200	Plaće u AOP-u	46.000,00	46.000,00	0,00	0,00
490	Raspored proizvodnih troškova	346.950,00	346.950,00	0,00	0,00
491	Raspored troškova AUP-a	128.800,00	128.800,00	0,00	0,00
UKUPNO RAZRED 4		951.500,00	951.500,00	0,00	0,00
600	Proizvodnja u tijeku	996.950,00	697.865,00	299.085,00	0,00
6680	RUC u veleprodajnom skladištu				
639	Vrijednosno usklađenje zaliha				
630	Gotovi proizvodi na skladištu	1.117.865,00		1.117.865,00	
660	Roba u veleprodajnom skladištu	698.000,00	558.400,00	139.600,00	0,00
UKUPNO RAZRED 6		2.812.815,00	1.256.265,00	1.556.550,00	0,00
7721	Pozitivne tečajne razlike	9.900,00	9.900,00	0,00	0,00
7826	Naknadna naplata vrijednosnog usklađenja potraživanja	91.750,00	91.750,00	0,00	0,00
750	Prihodi od prodaje gotovih proizvoda	488.400,00	488.400,00	0,00	0,00
7820	Prihodi od ukidanja rezerviranja	40.000,00	40.000,00	0,00	0,00
7711	Prihodi od kamata	63.000,00	63.000,00	0,00	0,00
7731	Prihodi od dividenda	194.800,00	194.800,00	0,00	0,00
775	Prihodi od dionica	265.500,00	265.500,00		
7600	Prihodi od prodaje robe	550.000,00	550.000,00	0,00	0,00
710	Nabavna vrijednost prodane robe	558.400,00	558.400,00	0,00	0,00
720	Troškovi AUP-a	128.800,00	128.800,00	0,00	0,00
790	Razlika prihoda i rashoda	1.703.350,00	1.703.350,00	0,00	0,00
UKUPNO RAZRED 7		4.093.900,00	4.093.900,00	0,00	0,00
800	DOBIT PRIJE POREZA	1.016.150,00	1.016.150,00	0,00	
803	Porez na dobit	164.270,00	164.270,00	0,00	
UKUPNO RAZRED 8		1.180.420,00	1.180.420,00	0,00	0,00
900	Upisani temeljni kapital	0,00	7.715.800,00	0,00	7.715.800,00
940	Zadržani dobitak	0,00		0,00	
950	Dobit poslovne godine	0,00	851.880,00		851.880,00
910	Kapitalne pričuve	0,00	60.000,00		60.000,00
UKUPNO RAZRED 9		0,00	8.627.680,00	0,00	8.627.680,00
SVEUKUPNO		21.646.435,00	21.646.435,00	10.735.150,00	10.735.150,00

Izvor: obrada autora.

Nakon što se zbroje konta na svim razredima, potrebno je izračunati ukupan promet i saldo bruto bilance (zbrajanjem razreda). Ako su sva knjiženja izvedena ispravno s formalne strane (osnovna ravnoteža glasi: dugovno = potražno), onda se u ukupnom zbroju moraju podudarati dugovni i potražni promet. Isto pravilo vrijedi i za salda u bruto bilanci.

14.2. Izrada pojednostavljene bilance

Pojednostavljena bilanca izrađuje se na način da se iz točne bruto bilance u aktivu – imovinu završne bilance, prebace salda za razrede imovine (0, 1, 3 i 6). Isto tako, iz bruto bilance se u pasivu – izvore imovine završne bilance, prebacuju salda na razredima 2 i 9.

Zbroj završne bilance mora udovoljavati temeljnoj bilančnoj ravnoteži:

AKTIVA = PASIVA UKUPNA IMOVINA = IZVORI IMOVINE

Ako na pojedinim razredima postoje dugovna i potražna salda, onda treba za pojednostavljenu bilancu izračunati konačni saldo.

Tablica 17. Prikaz pojednostavljenog obrasca bilance

Završna bilanca na dan 31. 12. 200x.			
AKTIVA (IMOVINA)		PASIVA (IZVORI IMOVINE)	
Razred	Iznos u kunama	Razred	Iznos u kunama
0		9	
1		2	
3			
6			
Ukupna imovina (aktiva)		Ukupni kapital i obveze (pasiva)	

U konkretnom slučaju prezentiranje glavnih pozicija imovine preuzima se iz dokumenta Bruto bilanca (tablica 16 – Praktični primjer bruto bilance) i to iz pozicija ukupnog zbroja razreda koji prikazuju **IMOVINU** i to kao neto iznos prezentiranih salda:

Stavka razreda	PROMET		SALDO	
	Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
UKUPNO RAZRED 0	6.799.750,00	2.415.250,00	5.209.700,00	825.200,00
UKUPNO RAZRED 1	5.233.050,00	1.384.150,00	3.868.900,00	20.000,00
UKUPNO RAZRED 3	100.000,00	0,00	100.000,00	0,00
UKUPNO RAZRED 6	2.812.815,00	1.256.265,00	1.556.550,00	0,00
ZBROJ SALDA:			10.735.150,00	845.200,00
UKUPNO IMOVINA BILANCE STANJA:			9.889.950,00	

UKUPNI IZNOS IMOVINE U FINACIJSKOM IZVJEŠTAJU BILACE IZNOSI 9.889.950,00 kn.

Slijedi prikaz pozicija ukupnog zbroja razreda koji prikazuju **KAPITAL i OBVEZE** i to kao neto iznos prezentiranih salda:

Stavka razreda	PROMET		SALDO	
	Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
UKUPNO RAZRED 2	475.000,00	1.737.270,00	0,00	1.262.270,00
UKUPNO RAZRED 9	0,00	8.627.680,00	0,00	8.627.680,00
ZBROJ SALDA:			0	9.889.950,00
UKUPNO KAPITAL I OBVEZE BILANCE STANJA				9.889.950,00

UKUPNI IZNOS KAPITALA I OBVEZA U FINANCIJSKOM IZVJEŠTAJU BILANCE IZNOSI 9.889.950,00 kn.

Evidentno je kako je ispravnost računovodstvenog evidentiranja i prezentiranje podataka za obračunsko razdoblje putem kontrolnog dokumenta BRUTO BILANCA najvažniji izvor prijenosa financijskih podataka u Bilancu kao financijski izvještaj.

14.3. Izrada pojednostavljenog računa dobiti i gubitka

Pojednostavljeni obrazac računa dobiti i gubitka sadrži minimalne pozicije na kojima se iskazuju osnovne računovodstvene kategorije iz poslovanja za poslovnu godinu za koju se sastavlja financijski izvještaj i to:

- ukupne prihode (poslovni prihodi, financijski prihodi i ostali prihodi)
- ukupne rashode (poslovni rashodi, financijski rashodi i ostali rashodi)
- dobit/gubitak prije oporezivanja
- porez na dobit i
- dobit/gubitak razdoblja.

Tablica 18. Pojednostavljeni obrazac računa dobiti i gubitka

RAČUN DOBITI I GUBITKA		
R. b.	Naziv pozicije	Iznos u kn
1.	UKUPNI PRIHODI: - poslovni prihodi... - financijski prihodi...	
2.	UKUPNI RASHODI - poslovni rashodi... - financijski rashodi...	
3.	DOBIT/GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	
4.	POREZ NA DOBIT	
5.	DOBIT/GUBITAK POSLOVANJA	

Pojednostavljeni obrazac računa dobiti i gubitka koji je prikazan u tablici 18 prikladan je za sve vrste djelatnosti izuzev proizvodnje koja zahtijeva nešto drukčiji obrazac u kojem je potrebno primijeniti prikaz u promjenama zaliha.

U konkretnom slučaju prezentiranje glavnih pozicija PRIHODA i RASHODA također se može preuzeti iz dokumenta Bruto bilanca (tablica 16 – Praktični primjer bruto bilance), dok se analitičke pozicije TROŠKOVA preuzimaju s analitičkih računa glavne knjige prema vrstama troškova:

7721	Pozitivne tečajne razlike		9.900,00	0,00	0,00
7826	Naknadna naplata vr. usklađenja potraživanja		91.750,00	0,00	0,00
750	Prihod od prodaje gotovih proizvoda		488.400,00	0,00	0,00
7820	Prihod od ukidanja rezerviranja		40.000,00	0,00	0,00
7711	Prihodi od kamata		63.000,00	0,00	0,00
7731	Prihodi od dividenda		194.800,00	0,00	0,00
775	Prihodi od prodaje dionica		265.500,00		
7600	Prihodi od prodaje robe		550.000,00	0,00	0,00
710	Nabavna vrijednost prodane robe	558.400,00		0,00	0,00
720	Troškovi administracije, uprave i prodaje	128.800,00		0,00	0,00
		UKUPNO RASHODI	687.200,00	UKUPNO PRIHODI	1.703.350,00

UKUPNI IZNOS PRIHODA U FINACIJSKOM IZVJEŠTAJU RDG-a IZNOSI 1.703.350,00 kn, dok su RASHODI u iznosu 687.200,00 kn.

Iz pozicija Bruto bilance razreda 7 vidljivo je koje su vrste prihoda (poslovnih i finacijskih od skupine 74 do 78) i rashoda (poslovnih i finacijskih od skupine 70 do 73) ostvarene u obračunskom razdoblju poslovnog subjekta. Vrijednosti se iskazuju u finacijskom izvještaju Račun dobiti i gubitka.

Preuzimanje podataka iz Bruto bilance za prezentiranje pozicija DOBITI/GUBITKA PRIJE POREZA, POREZA NA DOBIT i DOBIT/GUBITAK POSLOVNE GODINE:

800	DOBIT PRIJE POREZA	1.016.150,00	1.016.150,00	0,00	
803	porez na dobit	164.270,00	164.270,00	0,00	
UKUPNO RAZRED 8		1.180.420,00	1.180.420,00	0,00	0,00
950	dobit poslovne godine	0,00	851.880,00		851.880,00

UKUPNI IZNOS POREZA NA DOBIT IZNOSI 164.270,00 kn, dok je DOBIT POSLOVNE GODINE 851.880,00 kn, DAKLE TO SU IZNOSI KOJI ĆE UPRAVO NA IMENOVANIM POZICIJAMA BITI PRIKAZANI U FINACIJSKOM IZVJEŠTAJU RAČUNA DOBITI I GUBITKA.

15. INTEGRALNI ZADATCI

Usvajanje teorijskih znanja primjenom računovodstvenih modela evidentiranja poslovnih događaja i prezentiranja u financijskim izvještajima

INTERGRALNI ZADATAK 1. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, izračunaj temeljni kapital i pomoću osnovnih računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo.

Na računima glavne knjige iskazana su sljedeća salda:

4200 – bruto plaće u admin.		4000 – trošak osnovnog materijala	
S = 48.000,00		S = 110.000,00	
4180 – 50 % reprez. + PDV		4120 – troškovi servisiranja proiz. linije	
S = 1.875,00		S = 7.100,00	
4181 – 50 % reprez. + PDV		4201 – bruto plaće proiz. radnika	
S = 1.875,00		S = 72.000,00	
4146 – 50 % renta-car + PDV			
S = 2.500,00			
4147 – 50 % renta-car			
S = 2.000,00			
4840 – troškovi kazni		6300 – zalihe gotovih proizvoda	
S = 12.000,00		S = 62.000,00	
41721 – trošak vode AUP		7000 – trošak zaliha prod. proizvoda	
S = 6.000,00		S = 85.000,00	
4153 – troškovi oglašavanja		7100 – NV prodane robe	
S = 12.000,00		promet = 160.000,00	41.000,00 = promet
7600 – PH od prodaje robe		7500 – PH od prodaje proizvoda	
	180.000,00 = S		260.000,00 = S
772 – PH pozitivne tečajne razlike			
			13.000,00 = S

1. Rasporedi troškove proizvodnje.
2. Rasporedi troškove AUP-a.
3. **Utvrđi DOBIT/GUBITAK prije poreza.**
4. **Obračunaj i proknjiži porez na dobit prema načelu nastanka događaja. Obračun PD-a prikaži u skraćenom PD obrascu.**
5. **Utvrđi i proknjiži neto financijski rezultat poslovanja.**
6. **Sastavi skraćene financijske izvještaje.**

Skraćeni PD obrazac

R. b.	Pozicija	Iznos u kunama
1.	Ukupni prihodi	
2.	Ukupni rashodi	
3.	Dobit prije oporezivanja	
4.	POVEĆANJE DOBITI	
5.	SMANJENJE GUBITKA	
6.	Porezna osnovica	
7.	Stopa poreza na dobit	
8.	Obveza poreza na dobit	

RAČUN DOBITI I GUBITKA		
R. b.	Naziv pozicije	Iznos u kn
1.	UKUPNI PRIHODI	
2.	UKUPNI RASHODI	
3.	DOBIT/GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	
4.	POREZ NA DOBIT	
5.	DOBIT/GUBITAK POSLOVANJA	

Završna bilanca na dan 31. 12. 200x.			
AKTIVA (IMOVINA)		PASIVA (IZVORI IMOVINE)	
Razred	Iznos u kunama	Razred	Iznos u kunama
0		9	
1		2	
3			
6			
Ukupna aktiva		Ukupna pasiva	

INTERGRALNI ZADATAK 2. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, izračunaj temeljni kapital i pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo te prezentiraj financijske izvještaje.

Na računima glavne knjige iskazana su početna salda: S 1000 = 190.000,00 kn: tvornička zgrada = 480.000,00 kn, proizvodna oprema = 120.000,00 kn, temeljni kapital = kn).

1. Kupili smo materijal te primili račun dobavljača na iznos 120.000,00 + PDV.
2. Primili smo račun za ukrcaj materijala u iznosu od 5.000,00 + PDV.
3. Materijal je prevezen vlastitim kamionom. Interni obračun iznosi 15.000,00 kn.
4. Izvršen je obračun nabave. Materijal je zaprimljen na skladište.
5. Za potrebe proizvodnje utrošeno je 80.000,00 kn materijala.
6. Primili smo račun od dobavljača za servis proizvodne linije u iznosu 30.000,00 kn + PDV.
7. Kupili smo 10 komada ručnih bušilica pojedinačne nabavne vrijednosti 600 kn/kom. te primili račun dobavljača uvećan za PDV. Bušilice smo odmah stavili na zalihe.
8. U proizvodnju smo dali na korištenje 5 ručnih bušilica. Provodimo metodu 100 % otpisa.
9. Proknjiži troškove amortizacije: tv. Zgrada = 80.000,00 kn; proizvodna oprema = 26.000,00 kn.
10. Primili smo račun za el. energiju 10.000,00 kn + PDV (80 % proizvodnja; 20 % administracija).
11. Ručna bušilica je pregorjela te je rashodovana na teret poduzeća i isknjižena.
12. Napravi raspored uskladištivih troškova i prenesi ih na proizvodnju u tijeku.
13. Na temelju predatnica gotovih proizvoda vidljivo je kako je proizvedeno i predano na skladište gotovih proizvoda 800 kom.
14. Kupcu je prodano 105 kom. proizvoda po PC 2.000,00 kn/kom. + PDV.
15. Razdužite skladište za prodane proizvode.
16. Preostale proizvode zadužili smo u prodavaonicu: zadužili smo s 30 % marže i PDV-om.
17. Iz prodavaonice smo prodali 40 proizvoda te ih naplatili u gotovini. Razdužite prodavaonicu.
18. Primili smo račun za knjigovodstvene usluge na iznos od 4.000,00 kn + PDV.
19. Napravi raspored neusklađivih troškova.
20. Utvrdi DOBIT/GUBITAK PRIJE POREZA.
- 21. Obračunaj i proknjiži porez na dobit prema skraćenom PD obrascu i prema načelu nastanka događaja.**
- 22. Utvrdi i proknjiži neto financijski rezultat poslovanja.**
- 23. Sastavi bruto bilancu.**
- 24. Sastavi skraćene financijske izvještaje.**

Skraćeni PD obrazac

R. b.	Pozicija	Iznos u kunama
1.	Ukupni prihodi	
2.	Ukupni rashodi	
3.	Dobit prije oporezivanja	
4.	POVEĆANJE DOBITI	
5.	SMANJENJE GUBITKA	
6.	Porezna osnovica	
7.	Stopa poreza na dobit	
8.	Obveza poreza na dobit	

RAČUN DOBITI I GUBITKA		
R. b.	Naziv pozicije	Iznos u kn
1.	UKUPNI PRIHODI	
2.	UKUPNI RASHODI	
3.	DOBIT/GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	
4.	POREZ NA DOBIT	
5.	DOBIT/GUBITAK POSLOVANJA	

Završna bilanca na dan 31. 12. 200x.			
AKTIVA (IMOVINA)		PASIVA (IZVORI IMOVINE)	
Razred	Iznos u kunama	Razred	Iznos u kunama
0		9	
1		2	
3			
6			
Ukupna aktiva		Ukupna pasiva	

INTERGRALNI ZADATAK 3. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, izračunaj temeljni kapital i pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo te prezentiraj financijske izvještaje.

<i>Konto</i>	<i>Pozicija</i>	<i>Iznos kn</i>	<i>Konto</i>	<i>Pozicija</i>	<i>Iznos kn</i>
0230	Tvornička zgrada	1.600.000,00	1000	Transakcijski račun	120.000,00
0311	Strojevi u pogonu	800.000,00	2200	Obveze prema dobavljačima	60.000,00
0312	Uredska oprema	120.000,00	230	Obveze za neto plaće	38.000,00
02901	Akumulirana amortizacija tvorničke zgrade	1.100.000,00	241	Obveze za poreze i doprinose	19.000,00
03910	Akumulirana amortizacija strojeva	480.000,00	6600	Roba u veleprodajnom skladištu	520.000,00
03911	Akumulirana amortizacija uredske opreme	55.000,00	9000	Temeljni kapital	?

Poznate su sljedeće poslovne promjene:

- Nabavljen je materijal za proizvodnju i primljena je faktura dobavljača 160.000,00 kn + PDV.
- Isplaćene su preko transakcijskog računa neto plaće i porezi i doprinosi.
- Obračunane su plaće u proizvodnji u svoti od 80.000,00 kn, od čega su neto plaće 52.000,00 kn, a 28.000,00 kn su porezi i doprinosi.
- Plaćen je predujam za nabavu materijala 110.000,00 kn. Primili smo račun za predujam.
- Primljen je račun za vanjske usluge reprezentacije u svoti od 6.000,00 kn plus PDV.
- Primljen je račun za električnu energiju u svoti od 18.000,00 kn + PDV. Od toga je 80 % utrošeno u proizvodnji, a 20 % u administraciji.
- Primljeno je rješenje za kaznu u gospodarskom prijestupu u svoti od 1.200,00 kn.
- Primili smo račun za usluge marketinga u svoti od 8.000,00 kn plus PDV.
- Banka nam je odobrila dugoročni kredit u svoti od 120.000,00 kn i to uplatom na tr. račun.
- Banka je poslala obračun kamata u svoti 6.000,00 kn po dugoročnom kreditu.
- Obračunaj i proknjiži godišnji trošak amortizacije prema sljedećim skupinama: zgrade po stopi od 4 %; strojevi u pogonu 10 %; uredska oprema 20 % godišnje.
- Izvrši raspored proizvodnih troškova.
- Iz veleprodajnog skladišta prodali smo 60 % robe. Ispostavili smo račun EU kupcu na svotu 80.000 € (1 € = 7,60 kn).
- Razduži veleprodajno skladište za prodano.
- EU kupac platio je iznos od 80.000 € po tečaju 7,65 kn za 1 €.
- Izvrši raspored troškova AUP-a.
- Preostalu robu prenijeli smo u maloprodaju i zadužili s 20 % marže plus PDV.
- Saldiraj PDV.
- Utvrđi DOBIT GUBITAK prije poreza.**
- Obračunaj i proknjiži porez na dobit prema načelu nastanka događaja prema skraćenom PD obrascu.**
- Utvrđi i proknjiži neto financijski rezultat.**
- Sastavi bruto bilancu.**
- Sastavi skraćene financijske izvještaje.**

Skraćeni PD obrazac

R. b.	Pozicija	Iznos u kunama
1.	Ukupni prihodi	
2.	Ukupni rashodi	
3.	Dobit prije oporezivanja	
4.	POVEĆANJE DOBITI	
5.	SMANJENJE GUBITKA	
6.	Porezna osnovica	
7.	Stopa poreza na dobit	
8.	Obveza poreza na dobit	

RAČUN DOBITI I GUBITKA		
R. b.	Naziv pozicije	Iznos u kn
1.	UKUPNI PRIHODI	
2.	UKUPNI RASHODI	
3.	DOBIT/GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	
4.	POREZ NA DOBIT	
5.	DOBIT/GUBITAK POSLOVANJA	

Završna bilanca na dan 31. 12. 200x.			
AKTIVA (IMOVINA)		PASIVA (IZVORI IMOVINE)	
Razred	Iznos u kunama	Razred	Iznos u kunama
0		9	
1		2	
3			
6			
Ukupna aktiva		Ukupna pasiva	

INTERGRALNI ZADATAK 4. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, izračunaj temeljni kapital i pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo te prezentiraj financijske izvještaje.

Na računima glavne knjige iskazana su početna salda: S^o 1000 = 190.000,00 kn: tvornička zgrada = 480.000,00 kn, proiz. oprema = 120.000,00 kn. Izračunaj temeljni kapital i evidentiraj sljedeće poslovne promjene:

1. Kupili smo materijal te primili fakturu dobavljača na iznos 120.000,00 + PDV.
2. Primili smo račun za ukrcaj materijala u iznosu od 5.000,00 + PDV.
3. Transport materijala obavili smo vlastitim sredstvom. Interni obračun iznosi 15.000,00 kn.
4. Izvršen je obračun nabave. Materijal je zadužen na skladište.
5. Za potrebe proizvodnje utrošeno je 280.000,00 kn materijala.
6. Primili smo račun od dobavljača za servis proizvodne linije u iznosu od 30.000,00 kn + PDV.
7. Kupili smo 10 komada ručnih bušilica pojedinačne nabavne vrijednosti 600 kn/kom. te primili račun dobavljača uvećan za PDV. Bušilice smo odmah stavili na zalihe.
8. U proizvodnju smo dali na korištenje 5 ručnih bušilica. Provodimo metodu 100 % otpisa. 9) Proknjiži troškove amortizacije: tv. zgrada = 80.000,00 kn; proizvodna oprema = 26.000,00 kn.
9. Primili smo račun za el. energiju 10.000,00 kn + PDV (80 % proizvodnja; 20 % administracija).
10. Ručna bušilica je pregorjela te je rashodovana na teret poduzeća i isknjižena. 12) Napravi raspored uskladištivih troškova i prenesi ih na proizvodnju u tijeku.
11. Na temelju predatnica proizvedeno je i predano na skladište 800 kom. gotovih proizvoda.
12. Kupcu je prodano 105 kom. proizvoda po PC 2.000,00 kn/kom. + PDV. Razduži skladište za prodane proizvode.
13. Preostale proizvode zadužili smo u prodavaonicu: zadužili smo s 30 % marže i PDV-om.
14. Iz prodavaonice smo prodali 40 proizvoda te ih naplatili u gotovini. Razduži prodavaonicu.
15. Primili smo račun za knjigovodstvene usluge na iznos od 4.000,00 kn + PDV.
16. Napravi raspored neusklađenih troškova.
- 17. Utvrdi DOBIT/GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA.**
- 18. Obračunaj i proknjiži porez na dobit prema načelu nastanka događaja i prema skraćenom obrascu Prijave poreza na dobit.**
- 19. Utvrdi i proknjiži DOBIT/GUBITAK poslovne godine.**
- 20. Sastavi bruto bilancu.**
- 21. Sastavi skraćene financijske izvještaje.**

Skraćeni PD obrazac

R. b.	Pozicija	Iznos u kunama
1.	Ukupni prihodi	
2.	Ukupni rashodi	
3.	Dobit prije oporezivanja	
4.	POVEĆANJE DOBITI	
5.	SMANJENJE GUBITKA	
6.	Porezna osnovica	
7.	Stopa poreza na dobit	
8.	Obveza poreza na dobit	

RAČUN DOBITI I GUBITKA		
R. b.	Naziv pozicije	Iznos u kn
1.	UKUPNI PRIHODI	
2.	UKUPNI RASHODI	
3.	DOBIT/GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	
4.	POREZ NA DOBIT	
5.	DOBIT/GUBITAK POSLOVANJA	

Završna bilanca na dan 31. 12. 200x.			
AKTIVA (IMOVINA)		PASIVA (IZVORI IMOVINE)	
Razred	Iznos u kunama	Razred	Iznos u kunama
0		9	
1		2	
3			
6			
Ukupna aktiva		Ukupna pasiva	

INTERGRALNI ZADATAK 5. A) Evidentiraj početna salda na računima glavne knjige, izračunaj temeljni kapital i pomoću računovodstvenih modela evidentiraj poslovne događaje za trgovačko društvo te prezentiraj financijske izvještaje.

<i>Konto</i>	<i>Pozicija</i>	<i>Iznos kn</i>	<i>Konto</i>	<i>Pozicija</i>	<i>Iznos kn</i>
0230	Tvornička zgrada	1.600.000,00	1000	Transakcijski račun	120.000,00
0311	Strojevi u pogonu	800.000,00	2200	Obveze prema dobavljačima	60.000,00
0312	Uredska oprema	120.000,00	2300	Obveze za neto plaće	38.000,00
02901	Akum. amor. tvorničke zgrade	1.100.000,00	2410	Obveze za poreze i doprinose	19.000,00
03910	Akumulirana amortizacija strojeva	480.000,00	6600	Roba u veleprodajnom skladištu	520.000,00
03911	Akumulirana amor. uredske opreme	55.000,00	9000	Temeljni kapital	?

A) Na temelju početne bilance otvori početna stanja te proknjiži poslovne promjene:

- Nabavljen je materijal za proizvodnju. Primljen je račun dobavljača na iznos 160.000,00 kn + PDV.
- Isplaćene su preko žiroračuna neto plaće i porezi i doprinosi.
- Obračunane su plaće u proizvodnji u svoti od 80.000,00 kn, od čega su neto plaće 52.000,00 kn, a 28.000,00 kn su porezi i doprinosi.
- Plaćen je predujam za nabavu materijala 110.000,00 kn. Primili smo račun za predujam.
- Primljen je račun za vanjske usluge reprezentacije u svoti od 6.000,00 kn plus PDV.
- Primljen je račun za električnu energiju u svoti od 18.000,00 kn + PDV. Od toga je 80 % utrošeno u proizvodnji, a 20 % u administraciji.
- Primljeno je rješenje za kaznu u gospodarskom prijestupu u svoti od 1.200,00 kn.
- Primili smo račun za usluge marketinga u svoti od 8.000,00 kn plus PDV.
- Banka nam je odobrila dugoročni kredit u svoti od 120.000,00 kn i to uplatom na žiroračun.
- Banka je poslala obračun kamata u svoti od 6.000,00 kn.
- Obračunaj i proknjiži godišnji trošak amortizacije prema sljedećim skupinama: zgrade po stopi od 4 %; strojevi u pogonu 10 %; uredska oprema 20 % godišnje.
- Izvrši raspored proizvodnih troškova.
- Iz veleprodajnog skladišta prodali smo 60 % robe. Ispostavili smo račun EU kupcu na svotu 80.000 € (1 € = 7,60 kn).
- Razduži skladište za prodano.
- EU kupac platio je iznos od 80.000 € po tečaju 7,65 kn/1 €.
- Izvrši raspored troškova AUP-a.
- Preostalu robu prenijeli smo u maloprodaju i zadužili s 20 % marže plus PDV.
- Saldiraj PDV.
- Utvrđi DOBIT/GUBITAK PRIJE POREZA.**
- Obračunaj i proknjiži porez na dobit prema načelu nastanka događaja i prema skraćenom PD obrascu.**
- Utvrđi i proknjiži DOBIT/GUBITAK poslovanja.**
- Sastavi bruto bilancu.**
- Sastavi skraćene financijske izvještaje.**

Skraćeni PD obrazac

R. b.	Pozicija	Iznos u kunama
1.	Ukupni prihodi	
2.	Ukupni rashodi	
3.	Dobit prije oporezivanja	
4.	POVEĆANJE DOBITI/SMANJENJE GUBITKA	
5.	POVEĆANJE DOBITI/SMANJENJE GUBITKA	
6.	Porezna osnovica	
7.	Stopa poreza na dobit	
8.	Obveza poreza na dobit	

RAČUN DOBITI I GUBITKA

R. b.	Naziv pozicije	Iznos u kn
1.	UKUPNI PRIHODI	
2.	UKUPNI RASHODI	
3.	DOBIT/GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	
4.	POREZ NA DOBIT	
5.	DOBIT/GUBITAK POSLOVANJA	

Završna bilanca na dan 31. 12. 200x.

AKTIVA (IMOVINA)		PASIVA (IZVORI IMOVINE)	
Razred	Iznos u kunama	Razred	Iznos u kunama
0		9	
1		2	
3			
6			
Ukupna aktiva		Ukupna pasiva	

LITERATURA

1. Belak, V. (2006): PROFESIONALNO RAČUNOVODSTVO, prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zgombić & Partneri, d.o.o. Zagreb
2. Gulin, D., et al. (2003): Računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
3. Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray, Ervin L. Black (2006.) International Accounting and Multinational Enterprises. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
4. IASB: dostupno na <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board>
5. Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN 86/15.
6. Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN br. 105/20., 9/21.
7. Pervan, Ivica (2004): Usklađenost okvira financijskog izvješćivanja u Hrvatskoj, Bugarskoj i Rumunjskoj sa zahtjevima Europske unije, Financijska teorija i praksa 28 (4)
8. Pravilnik o porezu na dobit, NN br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21)
9. Pravilnik o Porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21, 41/22)
10. MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI / MEĐUNARODNI STANDARDI FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA, Službeni list Europske unije i Uredba Europske komisije br. 1126/2008. (pristup na stranici <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1568380990198&uri=CELEX:02008R1126-20190101>)
11. Meigs, R. F., Meigs, W. B. (1999.) Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja. Zagreb: Mate naklada
12. Mijoč, I., Pekanov Starčević, D. (2013.) Računovodstveni utjecaj čimbenika tržišta kapitala i izvora financiranja na različitost praksi financijskog izvještavanja. Osijek: Pravni vjesnik, 29 (1)
13. Zakon o izmjenama Zakona o konačnosti namire u platnim sustavima i sustavima za namiru financijskih instrumenata (NN br. 59/2012., 44/2016., 118/2020.)
14. Zakon o deviznom poslovanju (NN 96/2003)
15. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o deviznom poslovanju, NN br.140/2005. do 76/2013., 52/2021, i Uredba o izmjenama i dopunama Zakona o deviznom poslovanju (NN br. 153/2009., 92/2009., 150/2008., 132/2006., 140/2005)
16. Vidović, Jelena (2019): Platni promet, Sveučilište u Splitu, Sveučilišni odjel za stručne studije, Split
17. Zakon o platnom prometu (NN br. 66/2018.)
18. Zakon o elektroničkom novcu (NN br. 64/2018.)
19. Zakon o provedbi uredbi Europske unije iz područja platnog prometa (NN br. 50/2016., 16/2020.)
20. Zakon o računovodstvu (NN br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20)
21. Zakon o porezu na dobit (NN br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20)
22. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22; Rješenje USRH 99/13, 153/13)
23. Zakon o trgovačkim društvima (NN br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22)

POPIS SLIKA

<i>Slika 1</i>	Najvažniji utjecajni čimbenici računovodstvenog sustava
<i>Slika 2</i>	Računovodstveni sustavi u Hrvatskoj
<i>Slika 3</i>	Temeljna regulativa računovodstvenog sustava/okvir za vođenje financijskog računovodstva u Hrvatskoj
<i>Slika 4</i>	Obilježja informacija financijskog računovodstva
<i>Slika 5</i>	Temeljne pretpostavke i načela
<i>Slika 6</i>	Oblici dugotrajne imovine
<i>Slika 7</i>	Modeli naknadnog vrednovanja
<i>Slika 8</i>	Položaj kratkotrajne imovine u bilančnim pozicijama
<i>Slika 9</i>	Bilančne pozicije obveza

POPIS TABLICA

<i>Tablica 1</i>	Razvrstavanje poduzetnika
<i>Tablica 2</i>	Hrvatski standardi financijskog izvještavanja
<i>Tablica 3</i>	Promjene naziva financijskih izvještaja nakon revizije MRS-a 1 i djelomične revizije ostalih MRS/MSFI nakon 1. 1. 2009.
<i>Tablica 4</i>	Prikaz strukture bilance
<i>Tablica 5</i>	Temeljni model koncepta računa dobiti i gubitka
<i>Tablica 6</i>	Prikaz strukture prihoda i rashoda pozicija Računa dobiti i gubitka
<i>Tablica 7</i>	Pozicije skupine novca u bankama i blagajnama
<i>Tablica 8</i>	Temeljne skupine kratkotrajne imovine – tražbine
<i>Tablica 9</i>	Najvažniji zahtjevi objave u bilješkama prema HSFI-ju 10
<i>Tablica 10</i>	Uobičajena podjela troškova prema prirodnim vrstama
<i>Tablica 11</i>	Skupine troškova prema prirodnim vrstama koje su uključene u zalihe
<i>Tablica 12</i>	Model kalkulacije u maloprodaji
<i>Tablica 13</i>	Skraćeni obrazac Prijave poreza na dobit kada je ostvarena DOBIT prije oporezivanja
<i>Tablica 14</i>	Skraćeni obrazac Prijave poreza na dobit kada je ostvaren GUBITAK prije oporezivanja
<i>Tablica 15</i>	Obrazac bruto bilance
<i>Tablica 16</i>	Praktični primjer bruto bilance
<i>Tablica 17</i>	<i>Prikaz pojednostavljenog obrasca bilance</i>
<i>Tablica 18</i>	<i>Pojednostavljeni obrazac računa dobiti i gubitka</i>