



Sveučilište u Splitu
Sveučilišni odjel za stručne studije

Dr.sc. Petar Pepur, viši predavač

RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA

SKRIPTA

Split, listopad 2016.

PREDGOVOR

Skripta Računovodstvo troškova namijenjena je studentima koji slušaju istoimeni, obvezni predmet na drugoj godini Odsjeka za računovodstvo i financije Sveučilišnog odjela za stručne studije, ali i svima onima koji žele unaprijediti svoja računovodstvena znanja. Skripta je napisana s osnovnim ciljem da se studentima na što jednostavniji i razumljiviji način objasne osnovni računovodstveni postupci i metode koje se primjenjuju pri upravljanju troškovima. Sadržani računovodstveni postupci i metode dopunjaju studentima stečeno računovodstveno znanje iz predmeta „Osnove računovodstva“ i „Računovodstvo“ koje slušaju na prvoj godini Odsjeka za računovodstvo i financije Sveučilišnog odjela za stručne studije.

Skripta je obuhvatila najvažnije računovodstvene postupke i metode primjenjivane u evidentiranju, upravljanju i kontroli troškova kojima se na što reprezentativniji način nastoji upoznati studente s potencijalnim poslovnim situacijama, što implicira edukativni karakter skripte. U skripti su obrađeni računovodstveni primjeri prilagođeni stvarnim situacijama u praksi i realnom svijetu unutar kojeg će se svaki student naći nakon završetka svojeg školovanja. Zbog preglednosti i jednostavnijeg usvajanja gradiva izbjegnuti su citati, a pregled korištene literature nalazi se na kraju skripte. Popis literature svim zainteresiranim omogućuje dodatno proučavanje ove tematike.

Skripta „Računovodstvo troškova“ sastoji se od osam poglavlja. U prvom i drugom poglavlju dano je pojmovno određenje i regulatorni okvir na kojem se temelji računovodstvena djelatnost s naglaskom na računovodstvo i računovodstvo troškova. U trećem poglavlju obrađeni su troškovi kao jedna od značajnijih pojava poduzetih aktivnosti, njihova terminologija i podjela. U četvrtom poglavlju predstavljeno je računovodstvo troškova u djelatnosti proizvodnje i sve potrebne radnje vezane uz nabavu, kalkuliranje, mjerenje i vrednovanje iste. U petom su poglavlju ponuđeni primjeri i zadaci za vježbu povezani s proizvodnom djelatnosti. U šestom poglavlju predstavljeno je računovodstvo troškova u djelatnosti trgovine uključujući osnovne postupke računovodstvenog evidentiranja različitih poslovnih situacija. Sedmo poglavlje sadrži primjere i zadatke povezane s trgovačkom djelatnosti. Na samom kraju skripte nalaze se ispitni primjeri za vježbu kojima se studente nastoji što preciznije pripremiti za uspješno svladavanje sadržaja predmeta „Računovodstva troškova“.

SADRŽAJ

SADRŽAJ.....	3
1. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA	5
1.1. Mjesto i uloga računovodstva troškova.....	5
1.2. Definiranje računovodstva troškova.....	6
2. RAČUNOVODSTVO	9
2.1. Pojmovno određenje računovodstva	9
2.2. Regulatorni okvir računovodstva	14
2.2.1. Zakon o računovodstvu	15
2.2.2. Računovodstveni standardi	18
3. TROŠKOVI.....	21
3.1. Pojmovno određenje i obilježja troškova	21
3.2. Podjela troškova	22
3.3. Primjeri i zadatci za vježbu	35
4. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U DJELATNOSTI PROIZVODNJE	41
4.1. Zalihe sirovina i materijala.....	42
4.2. Obračun i knjiženje nabave zaliha sirovina i materijala	43
4.2.1. Obračun i knjiženje nabave zaliha sirovina i materijala kada postoji samo jedan račun dobavljača.....	43
4.2.2. Obračun i knjiženje nabave kad postoje ovisni troškovi nabave jedne vrste sirovina i materijala.....	44
4.2.3. Obračun i knjiženje nabave kad se ovisni troškovi nabave raspoređuju na više vrsta sirovina i materijala.....	46
4.2.4. Obračun i knjiženje nabave kad se sirovina i materijal nabavljaju iz inozemstva.	51
4.2.5. Obračun i knjiženje nabave sirovina i materijala kad se uključuju vlastiti zavisni troškovi.....	54
4.2.6. Obračun i knjiženje nabave kad se sirovina i materijal odmah troše	56
4.2.7. Obračun i knjiženje nabave sirovina i materijala uz prethodno davanje predujma	57
4.3. Obračun i knjiženje dorade sirovina i materijala na zalihamu.....	59
4.3.1. Dorada, obrada i oplemenjivanje sirovina i materijala kod drugog poduzetnika u tuzemstvu	60
4.3.2. Dorada, obrada i oplemenjivanje sirovina i materijala kod drugog poduzetnika u inozemstvu	61
4.3.3. Dorada, obrada i oplemenjivanje sirovina i materijala u vlastitoj izvedbi	65
4.4. Sitan inventar, ambalaža i automobilske gume.....	67
4.5. Metode obračuna utroška zaliha.....	71
4.5.1. Metoda specifične identifikacije	73
4.5.2. Metoda Prvi ulaz – Prvi izlaz	73
4.5.3. Metoda prosječno ponderiranog troška	78
4.6. Troškovi zaliha proizvodnje.....	86
4.7. Metode rasporeda troškova proizvodne režije	92
4.7.1. Klasične metode rasporeda troškova proizvodne režije	93
4.7.2. Suvremene metode rasporeda troškova proizvodne režije	100
4.8. Obračun troškova proizvodnje	104
4.8.1. Sustav računovodstva radnih naloga	105
4.8.2. Sustav računovodstva procesa.....	107
5. PRIMJERI I ZADATCI ZA VJEŽBU	110

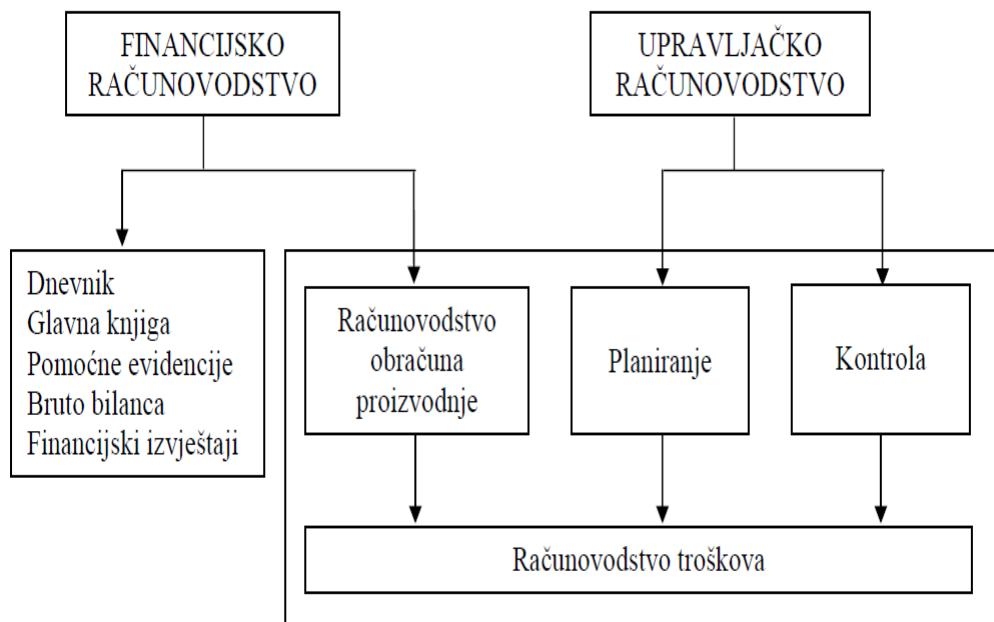
6. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U DJELATNOSTI TRGOVINE	137
6.1. Hrvatski standard finansijskog izvještavanja 10 – Zalihe.....	137
6.2. Mjerenje zaliha trgovačke robe	138
6.3. Kalkulacija nabavne cijene trgovačke robe.....	141
6.3.1. Kalkulacija troškova kupnje robe kad postoji više računa dobavljača za jedan robni artikl	142
6.3.2. Kalkulacija troškova kupnje robe kada postoji više računa dobavljača za više robnih artikala	143
6.3.2.1. Postotna kalkulacija	144
6.3.2.2. Volumenska kalkulacija.....	145
6.3.2.3. Težinska kalkulacija	147
6.3.2.4. Kalkulacija nabavne cijene - Paritetni faktor	148
6.3.3. Kalkulacija troškova kupnje robe kada se roba nabavlja iz drugih zemalja	149
6.3.3.1. Stjecanje robe	150
6.3.3.2. Uvoz robe iz trećih zemalja	151
6.4. Računovodstvo trgovačke djelatnosti.....	154
6.4.1. Trgovina na veliko	154
6.4.1.1. Zaduženje trgovačke robe u trgovini na veliko	158
6.4.1.1.1. Zaduženje trgovačke robe prema nabavnoj cijeni	158
6.4.1.1.2. Zaduženje trgovačke robe prema prodajnoj cijeni	159
6.4.1.2. Razduženje trgovačke robe u trgovini na veliko	163
6.4.1.3. Specifični poslovni događaji u trgovini na veliko.....	170
6.4.1.3.1. Tranzit u trgovini na veliko	170
6.4.1.3.2. Trgovačka roba na tuđem skladištu	171
6.4.1.3.3. Trgovačka roba dana u komisisku ili konsignacijsku prodaju.....	172
6.4.1.3.4. Trgovačka roba u doradi, obradi i manipulaciji.....	173
6.4.1.3.5. Trgovačka roba na putu	174
6.4.1.3.6. Naknadno odobreni popusti	175
6.4.1.3.7. Vrijednosna usklađenja trgovačke robe	177
6.4.2. Trgovina na malo	178
6.4.2.1. Zaduženje trgovačke robe u trgovini na malo	181
6.4.2.2. Razduženje trgovačke robe u trgovini na malo	184
6.4.2.3. Promjena cijena u trgovini na malo.....	191
6.4.2.4. Specifični poslovni događaji u trgovini na malo	195
6.4.2.4.1. Uporaba trgovačke robe za potrebe djelatnosti	195
6.4.2.4.2. Reklamacija trgovačke robe od kupca u jamstvenom roku	196
6.5. Prijenos trgovačke robe.....	196
7. PRIMJERI I ZADATCI ZA VJEŽBU	199
8. ISPITNI ZADATCI ZA VJEŽBU	216
LITERATURA	238

1. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA

1.1. Mjesto i uloga računovodstva troškova

Pojava računovodstva troškova veže se uz vrijeme prve industrijske revolucije (1750. - 1850.) i promjenu načina proizvodnje kroz smanjenje ručnog rada i uvođenje strojeva. Tada je naglasak stavljen na bilježenje i mjerjenje troškova koji su predstavljali značajne komponente poslovanja kompanija. Druga industrijska revolucija (1860. - 1940.) imala je još veći utjecaj na način proizvodnje, strojevi su gotovo u potpunosti zamijenili ručni rad, stoga se javila potreba pronalaska adekvatnog načina praćenja poslovanja iz čega je proizašao razvoj računovodstva troškova. Inženjeri i računovođe su počeli detaljno proučavati proizvodne procese u cilju opisivanja tokova proizvodnje i tokova računovodstvenih procesa. Saznanja do kojih su dolazili nisu se javno objavljivala, već su se smatrala tajnom. U navedeno vrijeme računovodstvo troškova se poistovjećivalo s računovodstvom proizvodnje te se pretežno vezivalo uz proizvodne procese i proizvodnju proizvoda. S vremenom se primjena računovodstva troškova aktualizirala u gotovo svim područjima jer je pružala mogućnost evidencije, kontrole i planiranja troškova. Kao takvo, računovodstvo troškova je postalo sastavni dio upravljačkog računovodstva. Mjesto i uloga računovodstva troškova može se prikazati sljedećom slikom:

Slika 1.: Računovodstvo troškova



Izvor: Perčević, H.: Upravljačko računovodstvo – nastavni materijali, www.efzg.hr

Iz Slike 1. se uočava da računovodstvo troškova predstavlja vezu finansijskog računovodstva i upravljačkog (menadžerskog računovodstva), odnosno da računovodstvo troškova iz godišnjih finansijskih izvješća definiranih zakonima i propisima u okviru finansijskog računovodstva preuzima potrebne podatke vezane prvenstveno uz troškove te ih plasira kao računovodstvene informacije potrebne za upravljanje poslovanjem u sklopu upravljačkog (menadžerskog) računovodstva. Time se može uočiti značajan utjecaj računovodstva troškova pri donošenju poslovnih odluka. Računovodstvo troškova svoj značaj zahvaljuje prije svega osiguranju informacija vezanim uz troškove, jer polazeći od činjenice da se sve ekonomiske odluke temelje na troškovima nije moguće upravljati poslovanjem, a zaobići troškove. Stoga se u okviru računovodstva troškova nastoji doći do odgovora na sljedeća pitanja:

- gdje su troškovi nastali
- zbog čega su troškovi nastali
- kakva je mogućnost poduzimanja relevantnih mjera racionalizacije troškova.

1.2. Definiranje računovodstva troškova

U literaturi se nailazi na različita poimanja računovodstva troškova kao npr.:

- Računovodstvo troškova je interni izračun i izvješćivanje o stvarnim i potencijalnim troškovima proizvoda, usluga i procesa.
- Računovodstvo troškova je proces utvrđivanja, zbrajanja i interpretacije podataka potrebnih za planiranje i kontrolu, odluke rukovodstva i utvrđivanje troškova po proizvodima.
- Računovodstvo troškova je dio internog obračuna, čiji je zadatak preuzimanje prirodnih vrsta troškova iz finansijskog računovodstva, njihova daljnja analitička obrada, razvrstavanje i osiguranje informacija.
- Računovodstvo troškova je interni sustav evidencije i analize troškova koji osigurava informacije na temelju zahtjeva internih korisnika.
- Računovodstvo troškova je proces prikupljanja, evidentiranja, klasificiranja, analize i raspodjele troškovnih informacija potrebitih menadžerima za upravljanje poslovanjem.

U skladu s ovim definicijama može se zaključiti da je računovodstvo troškova kao sustav:

- prije svega orijentirano i namijenjeno internim korisnicima;
- osigurava menadžerima informacije za upravljanje poslovanjem, a ne da se udovolji informacijskim potrebama eksternih korisnika;
- oblikovan je od strane korisnika informacija (menadžera) i upravljan je od strane računovođa.

Računovodstvo troškova ima kao cilj osigurati pravovremenu, pouzdanu i usporedivu informaciju o očekivanim ili ostvarenim, vrijednosno izraženim ciljevima, prilagođenu specifičnostima djelatnosti i prezentiranu u obliku izvještaja, koji sadržajem, oblikom i dinamikom moraju odgovarati stvarnim informacijskim zahtjevima menadžera pojedine hijerarhijske razine. Samim tim može se zaključiti da ono predstavlja poseban način upravljanja poslovnim subjektom i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimizaciji troškova. Bitno je istaknuti da optimizacija troškova ne znači isključivo smanjenje troškova, odnosno njihova eliminacija, jer bez poduzetih aktivnosti (troškova) nema ni dobiti. Optimizacija troškova se može povezati s *COST BENEFIT* pristupom koji zagovara odnos troška i koristi tako da se svaka aktivnost isplati ako korist od poduzete aktivnosti nadmašuje trošak poduzete aktivnosti. Cost benefit pristup se može postaviti na dva načina:

- postići što veću korist iz učinjenog troška
- postići cilj uz što niže troškove.

Polazeći od činjenice da kompanija predstavlja cjelinu koja se sastoji od niza aktivnosti (*svaka aktivnost stvara trošak, a ne mora stvoriti prihod*), tada eliminacija određenog troška u stvari znači eliminaciju aktivnosti što može u budućnosti ugroziti poslovnu opstojnost kompanije. Stoga se u okviru računovodstva troškova poduzimanjem odgovarajućih aktivnosti računovodstvenog obuhvata i rasporeda troškova osiguravaju informacije potrebne za upravljanje troškovima i njihovu optimizaciju. Računovodstvo troškova osigurava informacije kroz:

- Interno izvješćivanje menadžmenta za potrebe planiranja i kontrole troškova poslovanja i ocjene izvršavanja poduzetih aktivnosti.
- Interno izvješćivanje menadžera o profitabilnosti po aktivnostima (proizvodima, uslugama, kupcima, prodajnim kanalima i sl.).

- Interno izvješćivanje menadžera za strateške i taktičke odluke (formuliranje sveukupnih politika i dugoročnih planova, razvoj novih proizvoda, ulaganja u opremu i sl.).

Navedeno ukazuje na neizostavnu i značajnu ulogu računovodstva troškova u svim poslovnim područjima poslovanja kompanije.

2. RAČUNOVODSTVO

2.1. Pojmovno određenje računovodstva

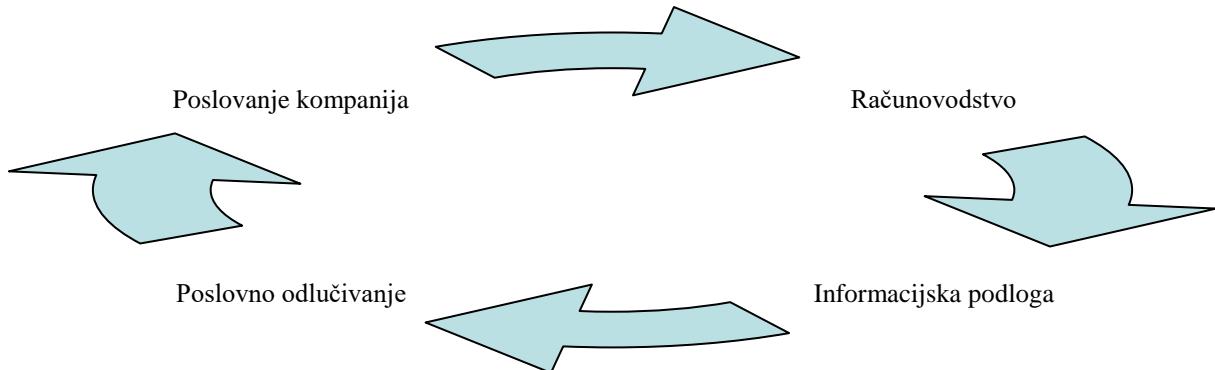
Kako bi se u uvjetima ovog nestabilnog i složenog okruženja ostvario kontinuirani rast i razvoj te opstanak na tržištu i sigurna budućnost, potrebno je osigurati kvalitetan proces upravljanja. Upravljanje poslovanjem se u svakom svom segmentu može ostvariti isključivo kroz proces poslovnog odlučivanja, tj. ostvaruje se sukcesivnim donošenjem poslovnih odluka i kontrolom provedbe istih. Poslovna odluka određena je namjerom ili ciljem koji se želi postići, raspoloživim informacijama i prosudbom o sadašnjem stanju razvoja i budućem poslovanju. Pojednostavljeno, to izgleda ovako:

POSLOVNA ODLUKA = NAMJERA + INFORMACIJA + PROSUDBA

Iz navedenog se vidi da je za donošenje poslovnih odluka jedan od uvjeta posjedovanje informacija. Posjedovanjem kvalitetnih i pravodobnih informacija menadžment osigurava kvalitetan proces odlučivanja koji omogućuje ostvarenje postavljenih ciljeva. Informacija je više nego samo podatak. Informacija predstavlja obrađene podatke prikazane u takvom obliku koji su pogodni za primatelja i koji imaju značajnu vrijednost u tekućim i/ili budućim aktivnostima i odlukama. Pri tome se ne misli samo na informacije koje su potrebne za donošenje prvotnih poslovnih odluka već i na informacije o provođenju te poslovne odluke. Vrijednost informacije za korisnika u procesu donošenja poslovnih odluka određuje njezina objektivnost, sveobuhvatnost, cjelokupnost, dostupnost, aktualnost, pravovremenost, ustaljenost, točnost, pouzdanost i iskoristivost. Značajan dio potrebnih informacija nastaje u računovodstvu (koje je prisutno u svim kompanijama bez obzira na veličinu) i zapisano je u finansijskim izvještajima. Porasle potrebe za informacijama dovele su do toga da se računovodstvo ne promatra više kao samo sebi svrhom, već je usmjereni korisnicima. Polazeći od činjenice da se finansijski izvještaji javljaju kao finalni računovodstveni proizvod, oni predstavljaju ogledalo kompanije iz kojeg se reflektiraju informacije potrebne za poslovno odlučivanje, tj. finansijski izvještaji stvaraju nužnu informacijsku platformu za donošenje poslovnih odluka. Kroz finansijske izvještaje ostvaruje se veza između poslovnih aktivnosti i donositelja odluka tako da finansijski izvještaji predstavljaju uslužnu funkciju upravljanja poslovanjem. Na taj se način računovodstvo usko povezuje sa samim procesom

upravljanja kompanijom. Povezanost upravljanja poslovanjem kompanija i računovodstva može se prikazati sljedećom slikom:

Slika 2.: Povezanost upravljanja poslovanjem i računovodstva



Izvor: Pepur, P.: Financijsko izvještavanje u funkciji poslovnog odlučivanja malih poduzeća, magistarski rad, Ekonomski fakultet Split, Split, 2008.

Slika pokazuje da računovodstvo proizlazi iz poslovanja kompanije u sklopu kojega se evidentiraju, prate i kontroliraju poslovni događaji. Poslovni događaji se projiciraju kroz računovodstveni finalni proizvod odnosno financijske izvještaje koji predstavljaju informacijsku podlogu neophodnu za donošenje poslovnih odluka. Donesene poslovne odluke utječu na poslovanje kompanija odnosno usmjeravaju ga prema postavljenim ciljevima. Kontrola poslovanja i dostizanje ciljeva prati se i kontrolira računovodstvenim sustavom iz kojeg proizlaze nove informacije potrebne za daljnje akcije, čime se prezentira neprekinuti niz djelovanja. Navedeno je potvrđila i *Ramljak (1999)* istaknuvši da računovodstvo kao izvor informacija treba osigurati nekoliko vrsta informacija:

- informacije na osnovu kojih će se dobiti odgovarajuća ocjena poslovanja kompanije;
- informacije na osnovu kojih će se moći usmjeravati buduće ekonomske aktivnosti;
- informacije neophodne za donošenje poslovnih odluka.

Na temelju navedenog može se zaključiti da:

Računovodstvo predstavlja vještinu bilježenja, razvrstavanja, skraćenoga prikazivanja i interpretiranja u novčanom obliku izraženih poslovnih događaja. Zbog toga se često naziva i jezik poslovanja koji zasnovan na prošlim događanjima osigurava informacijsku podlogu za buduće poslovanje.

U prilog važnosti govori niz definicija računovodstva kojima se nastojalo odgovoriti na pitanje: Što je računovodstvo?

- Vještina bilježenja, razvrstavanja i skraćenog prikazivanja u novčanim iznosima izraženih poslova i događaja koji su barem djelomično financijske naravi i interpretiranje iz tog proizišlih rezultata – *AACPA*.
- Sredstvo analiziranja, kontroliranja, poslovanja poduzeća i planiranje budućih akcija – *Black, Champion, Brown*.
- Djelatnost praćenja i proučavanja poslovnog procesa. Pri tome se pod praćenjem razumijeva ne samo evidentiranje proteklih poslovnih događaja (knjigovodstvo) nego i budućih događaja (planiranje) – *Turk*.
- Znanstvena metoda registriranja i kvantitativnog iskazivanja ekonomskih transakcija u cilju izvlačenja novih ekonomskih zaključaka, kontrole i djelovanja na ekonomske aktivnosti – *Nikolajević*.
- Djelatnost čiji su "proizvodi" računovodstvene informacije – *Deželjin*.

Naglasak u navedenim definicijama je na analizi i prikazivanju računovodstvenih informacija potrebnih za poslovno odlučivanje. Zato se postavlja pitanje korisnika računovodstvenih informacija koji se mogu klasificirati kao:

- Interni korisnici – menadžeri / zaposleni koji fokus stavljaju na slijedeće informacije:
 - kretanje troškova i prihoda;
 - obujam proizvodnje (stupanj iskorištenosti kapaciteta);
 - priljevi i odljevi novca (novčani tijek);
 - stanje na zalihamu;
 - obveze prema dobavljačima (struktura prema dospijeću);
 - potraživanja od kupaca (struktura prema dospijeću).

➤ Eksterni korisnici:

- dioničari poduzeća (cijena dionice, dividenda);
- kreditori poduzeća (sposobnost vraćanja pozajmica);
- poslovni partneri (pouzdanost u svim poslovnim aktivnostima);
- državni organi: vlada, porezna uprava, statistički zavod, itd.

Svrishodnost računovodstvenih informacija prezentiranih u financijskim izvještajima određena je na temelju sljedećih načela koje kompanije moraju implementirati u računovodstveni sustav:

- Načelo razumljivosti, temelji se na pretpostavci da su financijski izvještaji sastavljeni tako da jesu razumljivi korisnicima istih.
- Načelo važnosti, temelji se na pretpostavci da računovodstvena informacija mora biti važna da bi bila korisna pri donošenju ekonomskih odluka korisnika.
- Načelo značajnosti, temelji se na pretpostavci da je računovodstvena informacija značajna ako njen izostavljanje ili krivo prikazivanje može utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na temelju financijskih izvještaja.
- Načelo pouzdanosti, temelji se na pretpostavci da pouzdana računovodstvena informacija mora zadovoljiti sljedeće kriterije: vjerno predočavanje, prevaga biti nad formom, neutralnost, opreznost i potpunost.
- Načelo usporedivosti, temelji se na pretpostavci da financijski izvještaji trebaju biti usporedivi između različitih poslovnih subjekata kao i unutar određenog subjekta kroz vrijeme kako bi se mogli ocijeniti trendovi kretanja performansi.

Implementacija navedenih načela na taj način osigurava siguran i pouzdan proces donošenja poslovnih odluka od strane korisnika računovodstvenih informacija. S obzirom na usmjerenost prema eksternim ili internim korisnicima, razlikuju se dva temeljna tipa računovodstva:

- financijsko računovodstvo
- upravljačko računovodstvo.

Financijsko računovodstvo je zakonom propisan i formaliziran računovodstveni sustav koji je orijentiran primarno na eksterne korisnike. Na temelju financijskog računovodstva kompanija se prezentira okolini, odnosno pruža informacije eksternim korisnicima. S ciljem ujednačavanja prezentiranja informacija svih kompanija propisan je oblik i forma temeljnih financijskih izvještaja. Financijsko računovodstvo formalizirano je na temelju različitih načela, standarda, zakona i pravilnika koji propisuju sve vezano uz obavljanje računovodstvenih aktivnosti. U Republici Hrvatskoj primjenjuju se četiri temeljna zakonski regulirana računovodstvena sustava:

- Računovodstvo poduzetnika (poduzeća, banke, osiguravajuća i reosiguravajuća društva).
- Računovodstvo neprofitnih organizacija obuhvaća udruge građana, sindikate, športska društva, vjerske zajednice i dr. koje nisu financirane iz proračuna i koje nemaju za cilj ostvarivanje dobiti. Navedeni imaju obvezu sastavljanja Bilance i Izvještaja o prihodima i rashodima.
- Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, obuhvaća državne organe kao zdravstvene ustanove, obrazovne ustanove i dr. koje se financiraju iz proračuna. Navedeni imaju obvezu prezentiranja podataka o prihodima i rashodima, podataka o primitcima i izdatcima, te podataka o stanju imovine i njenih izvora.
- Računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja zasniva se na jednostavnom knjigovodstvu i načelu blagajne ukoliko su u sustavu poreza na dohodak. Iсти postaju obveznici poreza na dobit ukoliko je u prethodnom poslovnom razdoblju ispunio barem jedan kriterij: ostvario primitak veći od 3.000.000,00 kn, ostvario dohodak veći od 400.000,00 kn, posjedovao dugotrajnu imovinu vrijednosti veće od 2.000.000,00 kn ili prosječno zapošljavao više od 15 radnika.

Upravljačko računovodstvo je neformaliziran računovodstveni sustav koji je orijentiran primarno internim korisnicima (menadžeri i zaposleni). Ovaj računovodstveni sustav nema propisan i ujednačen oblik izvještavanja, već ga svaka kompanija na temelju vlastitih prohtjeva oblikuje i primjenjuje. Ono omogućuje fokusiranje na pojedine segmente poslovanja iz kojih prezentiraju informacije potrebne za upravljanje poslovanjem. U ovisnosti o sadržanim informacijama razlikuju se razna područja računovodstva kao što su:

- računovodstvo troškova
- strateško menadžersko računovodstvo
- računovodstvo novčanih tokova
- računovodstvo poreza
- računovodstvo centara odgovornosti
- računovodstvo ciljanih troškova
- računovodstvo protokola
- društveno odgovorno računovodstvo
- računovodstvo povezanih osoba
- računovodstvo spajanja.

Računovodstvo troškova predstavlja jedan segment upravljačkog računovodstva te je prvenstveno orijentirano na troškove proizašle iz dotadašnjeg poslovanja (financijsko računovodstvo) i iz kojih izvlači potrebne informacije za buduće poslovanje (upravljačko računovodstvo). O računovodstvu troškova bit će više riječi u nastavku.

Navedeni niz različitih računovodstvenih područja govori o značaju i ulozi računovodstva u suvremenim uvjetima poslovanja.

Navedeno upućuje na značajnu ulogu računovodstva u osiguranju smjernica razvoja gospodarstva po uzoru na zemlje razvijenog svijeta.

2.2. Regulatorni okvir računovodstva

Računovodstvenu obvezu imaju sva poduzeća bez obzira na veličinu. Računovodstveni regulatorni okvir određen je Zakonom o računovodstvu, Međunarodnim računovodstvenim standardima, Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja i Hrvatskim standardima

financijskog izvještavanja. Računovodstvo ovisi o cijelom nizu čimbenika, uključujući vanjske i unutarnje čimbenike. Vanjski čimbenici proizlaze iz zakona, propisa, načela i normi koji uređuju računovodstvo, a osim toga i tržišni uvjeti poslovanja, kulturni običaji zemlje i sl. utječu na računovodstveno uređenje. Unutrašnji čimbenici utjecaja na računovodstvo uključuju pripadnost pojedinoj grani, zahtjeve menadžera, primjenjivane tehnike obrade podataka, stručnost zaposlenih i sl., s napomenom da se isti razlikuju među društvima i istodobno su specifični za svako društvo.

2.2.1. Zakon o računovodstvu

Sukladno Direktivi 2013/34/EU donesen je Zakon o računovodstvu (NN 78/15) koji je stupio na snagu 1. siječnja 2016. Navedeni zakon izmijenjen je i dopunjeno Uredbom o izmjenama i dopunama novog Zakona o računovodstvu (NN 134/15). Računovodstveni okvir također je određen i Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (NN 96/15).

Regulatorni okvir određen Zakonom o računovodstvu (NN 78/15; 134/15) propisuje:

- računovodstvene poslove
- razvrstavanje poduzetnika
- knjigovodstvene isprave i poslovne knjige
- popis imovine i obveza
- primjenu standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja
- godišnja finansijska izvješća.

Zakon o računovodstvu (NN 78/15) čl. 7. definira računovodstvene poslove kao prikupljanje i obradu podataka na temelju knjigovodstvenih isprava, pripremu i vođenje poslovnih knjiga, pripremu i sastavljanje godišnjih finansijskih izvještaja, te prikupljanje i obradu podataka u vezi pripreme i sastavljanja godišnjih izvješća te finansijskih podataka za statističke porezne i druge potrebe.

Kao najznačajniji kriteriji koji se primjenjuju pri obavljanju računovodstvenih poslova sukladno ZOR-u ističu se:

- primjena sustava dvojnog knjigovodstva – svaka poslovna promjena iziskuje knjiženje dviju stavki (čl. 12. stavak 1. ZOR);
- obveza vođenja poslovnih knjiga (čl. 12. stavak 2. ZOR):
 - dnevnik (evidentira poslovne promjene slijedom nastanka)
 - glavna knjiga (skup svih konta otvorenih tijekom godine)
 - pomoćne knjige (razrada i dopuna konta glavne knjige);
- obveza izrade godišnjih finansijskih izvještaja (čl.19. stavak 2. ZOR):
 - bilanca – izvještaj o finansijskom položaju
 - račun dobiti i gubitka
 - izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti
 - izvještaj o novčanim tokovima
 - izvještaj o promjenama kapitala
 - bilješke uz finansijske izvještaje.

Bilanca – Izvještaj o finansijskom položaju predstavlja prikaz imovine i njenih izvora na određeni dan. Imovina se u računovodstvenoj terminologiji naziva aktiva, a njeni izvori pasiva.

Račun dobiti i gubitka – predstavlja prikaz prihoda i rashoda, te finansijskog rezultata poslovanja za određeno vremensko razdoblje.

Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti – prikazuje nastale promjene kapitala tijekom razdoblja koje nisu obuhvaćene računom dobiti i gubitka.

Izvještaj o novčanim tokovima predstavlja prikaz strukture vlastitog kapitala i promjene na svim stavkama vlastitog kapitala i ukupno u odnosu na početak razdoblja.

Izvještaj o novčanim tokovima predstavlja prikaz priljeva i odljeva novca, te rezultat toga odnosa za određeno vremensko razdoblje.

Bilješke uz finansijske izvještaje predstavljaju prikaz detaljne raščlambe i dodatne podatke za pojedine stavke iz bilance, računa dobiti i gubitka, te izvještaj o novčanim tokovima.

Obveza sastavljanja godišnjih finansijskih izvještaja proizlazi iz razvrstavanja poduzetnika na osnovi pokazatelja utvrđenih na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju finansijski izvještaji. Kriterij razvrstavanja poduzetnika temelji se na sljedećim pokazateljima (čl. 5. stavak 1. ZOR):

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

Mikro poduzetnici su oni poduzetnici koji ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta (čl. 5. stavak 2. ZOR):

- ukupna aktiva 2.600.000,00 kuna
- prihod 5.200.000,00 kuna
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 10 radnika.

Mali poduzetnici su oni koji nisu mikro poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta (čl. 5. stavak 3. ZOR):

- ukupna aktiva 30.000.000,00 kuna
- prihod 60.000.000,00 kuna
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika.

Srednji poduzetnici su oni koji nisu ni mikro ni mali poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta (čl. 5. stavak 4. ZOR):

- ukupna aktiva 150.000.000,00 kuna
- prihod 300.000.000,00 kuna
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika.

Veliki poduzetnici (čl. 5. stavak 5. ZOR) su poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri prethodna uvjeta za srednje poduzetnike, te su veliki poduzetnici i 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 - otvoreni investicijski fondovi s javnom ponudom, 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 multilateralne trgovinske platforme (MTP-a), središnja klinička depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnjanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja neovisno o tome ispunjavaju li uvjete za klasifikaciju u velike poduzetnike.

2.2.2. Računovodstveni standardi

Računovodstvene standarde se može definirati kao pravila kojih se kompanije moraju pridržavati prilikom pripremanja, priznavanja i prezentacije računovodstvenih stavki. Ukoliko su omeđeni državnim granicama, tada se govori o nacionalnim standardima, a ako su primjenjivi unutar različitih država tretiraju se kao međunarodni standardi. Trenutno su u Hrvatskoj Zakonom o računovodstvu (NN 78/15 čl.17.) propisani sljedeći standardi finansijskog izvještavanja:

- Hrvatski standardi finansijskog izvještavanja (HSFI),
- Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI).

Nacionalni računovodstveni standardi, odnosno HSFIs, sukladno *Zakonu o računovodstvu čl. 16. stavak 1.* predstavljaju računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerena i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja finansijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde finansijskog izvještavanja. Kao što navodi *Odbor za standarde finansijskog izvještavanja* cilj ovih standarda je da korisnicima finansijskih izvještaja pruže kvalitetne, transparentne i usporedive informacije o finansijskom položaju, finansijskoj uspješnosti i novčanim tokovima kompanije potrebne za donošenje poslovnih odluka.

Trenutno su na snazi sljedeći standardi:

- HSF1 1 – Finansijski izvještaji
- HSF1 2 – Konsolidirani finansijski izvještaji
- HSF1 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena, pogreške
- HSF1 4 – Događaji nakon datuma bilance
- HSF1 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina
- HSF1 6 – Dugotrajna materijalna imovina
- HSF1 7 – Ulaganja u nekretnine

- HSF1 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
- HSF1 9 – Financijska imovina
- HSF1 10 – Zalihe
- HSF1 11 – Potraživanja
- HSF1 12 – Kapital
- HSF1 13 – Obveze
- HSF1 14 – Vremenska razgraničenja
- HSF1 15 – Prihodi
- HSF1 16 – Rashodi
- HSF1 17 – Poljoprivreda.

Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja proizišli su iz potrebe harmonizacije finansijskih izvještaja i informacija sadržanih u njima. Stapanjem niza svjetskih tržišta u jedinstvenu cjelinu nužno je uspostaviti jedinstvena "pravila ponašanja" za sve koji se uključuju u tu cjelinu. Različite svjetske kulture, različiti sustavi obrazovanja i sl. utječu na razlike u računovodstvenim sustavima među zemljama, a time i na razlike u finansijskom izvještavanju, čime se onemogućuje djelovanje tržišta kao jedinstvene celine, uslijed neusklađenosti i neusporedivosti računovodstvenih sustava i proizišlih finansijskih izvještaja. Stoga se morao iznaći način kako bi se pomirili i uskladili različiti interesi, iskustva i tradicije. Upravo je to dovelo do razvoja Međunarodnih računovodstvenih standarda (dalje MRS) 1973. godine od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde IASC¹, preimenovanog 2001. godine u IASB², kojim su se nastojali unificirati i harmonizirati različiti računovodstveni sustavi. Posljedica neusklađenosti računovodstvenih sustava i finansijskih izvještaja je cijeli niz računovodstvenih skandala kojim se ugrozilo povjerenje korisnika u finansijske izvještaje, a time i opstojnost jedinstvenog tržišta. Navedeno je rezultiralo 2002. godine formiranjem *Sarbanes-Oxley zakona* kojim se zahtijeva globalna računovodstvena usklađenost kao sredstvo podizanja kvalitete finansijskih izvještaja i vraćanja povjerenja u finansijske izvještaje. Također je bitno istaknuti dinamičan karakter računovodstvenih standarda koji se manifestira u razvoju novih, nadopuni starih i stavljaju van uporabe pojedinih standarda sukladno proizišlim uvjetima okoline. Navedeno potvrđuje i početak projekta Odbora za međunarodne računovodstvene standarde još 1987. godine, nazvan tzv. *Comparability / Improvement Project* kojim su se nastojali prepravljati postojeći (MRS) i

¹ IASC-International Accounting Standard Committee

² IASB-International Accounting Standard Board

razvijati novi standardi (MSFI). Do sada je u okviru Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja prezentiran 41 MRS, te 8 MSFI-a. Usljed toga ostavlja se mala mogućnost nacionalnim računovodstvenim standardima za kreativnost, te se postiže veći stupanj međunarodne usklađenosti. Cilj međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja nije ukidanje nacionalnih standarda već unapređivanje i pružanje okvira unutar kojeg se trebaju naći nacionalni računovodstveni standardi. Primjenom okvira međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja pri izradi finansijskih izvještaja, osigurava se da informacije sadržane u njima budu razumljive i pouzdane, značajne za donositelja odluka i usporedive s informacijama iz ostalih finansijskih izvještaja. Sukladno čl. 16. Zakona o računovodstvu, propisani su Hrvatski standardi finansijskog izvještavanja i Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja koji obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde (MRS), njihove dopune i povezana tumačenja te Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja (MSFI), njihove dopune i povezana tumačenja, koji su utvrđeni od Europske komisije i objavljeni u službenom listu Europske unije. Nadalje, čl. 17. Zakona o računovodstvu propisuje primjenu standarda finansijskog izvještavanja s tim da mikro, mali i srednji poduzetnici pri sastavljanju godišnjih finansijskih izvještaja trebaju primjenjivati HSF, dok veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa pri sastavljanju godišnjih finansijskih izvještaja trebaju primjenjivati MSFI. Primjena MSFI-a nije prikladna za mikro, male i srednje kompanije, jer su preopširna i prezahtjevna za njihovo izvještavanje, međutim ukoliko oni to žele mogu ih primijeniti u cijelosti. Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja se prevode, objavljaju i tumače od strane *Odbora za standarde finansijskog izvještavanja*, te stupaju na snagu objavljinjem u Službenom glasilu Europske unije.

3. TROŠKOVI

3.1. Pojmovno određenje i obilježja troškova

Suvremena literatura ističe cijeli niz različitih koncepcija pojmovnih određenja troškova. Troškovi ili vrijednosno izraženi utrošci elemenata procesa proizvodnje ili pružanja usluga, a koji su uzrokovani poslovnom aktivnošću kompanije, predstavljaju jedan od najznačajnijih čimbenika koji pored prihoda utječu na dobit poduzeća. Bitno je istaknuti da troškovi nužno nisu negativnog karaktera jer predstavljaju prijenos vrijednosti, odnosno materijal se troši, rad se ulaže s ciljem stvaranja nečeg novog i vrijednijeg (proizvod ili usluga), a iz toga proizlazi i sveobuhvatna definicija troškova:

Trošak je novčani izraz resursa koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja specifičnog cilja.

Pored navedene definicije u literaturi se pronalazi cijeli niz definicija kao npr.:

- Trošak je izdatak za dobra i usluge neophodne da bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu (*A Dictionary of Accounting*).
- Trošak je iznos novca ili novčanih ekvivalenta koji su isplaćeni po fer vrijednosti, ali i druge naknade u zamjenu za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje (*International accounting standard*).
- Trošak je iznos novca i novčanih ekvivalenta koji su isplaćeni po fer vrijednosti novčanih ekvivalenta, kao i druge naknade u zamjenu za imovinu za vrijeme izgradnje ili stjecanja (*NN 65/96*).
- Trošak je cjenovno izraženi utrošak sredstava za rad, predmeta rada, usluga i radne snage do kojih se dolazi u procesu poslovanja (*Turk*).
- Troškovi su investicija radi ostvarenja buduće koristi (*Belak*).
- Trošak je novčani izraz utrošaka elemenata radnog procesa (*Jelavić*).

Iz navedenih definicija može se uočiti temeljno obilježje troška, a to je njihov vrijednosni izraz. Uz pojam troška često su vezani i drugi pojmovi kao što su: utrošak, izdatak, rashod i gubitak. Iako su ti pojmovi bliski trošku, nisu identični.

Za razliku od troškova koji predstavljaju novčani izraz utrošenih elemenata, utrošci se definiraju kao naturalni izraz utrošenih elemenata proizvodnje (npr. sati rada radnika, sati korištenja strojeva, kWh električne energije, i sl.).

Izdatci nisu troškovi, izdatci prvenstveno predstavljaju odljeve sredstava iz blagajne ili s računa otvorenih u bankama. Oni mogu i ne moraju biti povezani s troškovima. Između istih se ističu sadržajne i vremenske razlike. Prije svega, troškovi se temelje na načelu nastanka događaja (*obračunsko načelo*), a izdatci se temelje na načelu blagajne (*novčano načelo*). Vremenske razlike između navedenih pojmove ovise o vremenu plaćanja, npr.:

- Plaćanje usluge u trenutku izvršenja iste, može se zaključiti da su trošak i izdatak identični.
- Naknadno plaćanje računa za potrošenu električnu energiju, može se zaključiti da se primitkom računa evidentira trošak, a plaćanjem računa se evidentira izdatak.
- Unaprijed plaćanje police osiguranja, može se zaključiti da se trenutno evidentira izdatak, dok će se trošak evidentirati protekom obračunskih razdoblja.

Rashodi se mogu definirati kao troškovi koji su povezani sa prihodom ili kao troškovi nastali u obračunskom razdoblju. Odnosno, nisu svi troškovi rashodi, u prvom redu zbog prijenosa vrijednosti kojom troškovi uvećavaju vrijednost zaliha, a time i uvećanje imovine. Na osnovu toga može se zaključiti da rashode predstavljaju troškovi sadržani u prodanim zalihamama i obavljenim uslugama.

Gubitak nije trošak, već gubitak predstavlja negativan rezultat poslovanja. Prilikom utvrđivanja rezultata poslovanja, gubitak proizlazi iz razlike prihoda i rashoda, a upravo rashodi predstavljaju troškove sadržane u prodanim zalihamama ili obavljenim uslugama.

3.2. Podjela troškova

Podjela troškova predstavlja jednu od najširih konstrukcija ekonomsko-računovodstvenih kategorija. Troškovi se ovisno o potrebama mogu razvrstavati i voditi prema različitim kriterijima koji proizlaze iz različitih potreba menadžmenta za upravljanje poslovanjem. Neki od istaknutijih kriterija podjele troškova su:

- troškovi sukladno prirodnim svojstvima
- troškovi sukladno mogućnosti terećenja na zalihe

- troškovi sukladno mjestima i nositeljima
- troškovi u odnosu na promjene u razini aktivnosti
- troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja troškova
- troškovi sukladno mogućnosti kontrole
- troškovi sukladno kalkulativnom obuhvatu
- troškovi sukladno svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka.

Podjela troškova sukladno prirodnim svojstvima temelji se na porijeklu njihova nastanka, te predstavlja temeljnu podjelu troškova. Ova podjela osigurava utvrđivanje svrhe nastanka određenih troškova. Osim toga, osigurava jednoobrazno evidentiranje i praćenje troškova te oblikovanje troškova u bilanci i računu dobiti i gubitka. Podjela troškova sukladno prirodnim svojstvima formalizirana je kontnim planom u okviru finansijskog računovodstva. Iako se kontni plan prilagođava praktičnim potrebama evidentiranja i kontrole svakog trgovačkog društva, u praksi su troškovi najčešće obuhvaćeni u okviru razreda 4. Temeljne stavke troškova prikazane kontnim planom su:

1. Troškovi sirovina i materijala

- Troškovi sirovina i materijala
- Troškovi energije
- Troškovi rezervnih dijelova
- Troškovi sitnog inventara

2. Troškovi usluga (vanjski troškovi)

- Prijevozne usluge
- Usluge na izradi proizvoda
- Usluge održavanja
- Troškovi sajmova
- Troškovi zakupnina
- Troškovi promidžbe
- Troškovi intelektualnih i osobnih usluga
- Troškovi komunalnih usluga
- Troškovi vanjskih usluga reprezentacije
- Troškovi ostalih usluga

3. Troškovi osoblja

- Neto plaće zaposlenima

- Porezi i doprinosi na plaće i iz plaća zaposlenih

4. Troškovi dugotrajne imovine

- Amortizacija nematerijalne imovine
- Amortizacija materijalne imovine

5. Nematerijalni troškovi - ostali

- Dnevnice za službena putovanja i putni troškovi
- Nadoknade troškova zaposlenima
- Nadoknade članovima uprave
- Troškovi uporabe vlastitih proizvoda, robe i usluga za interne tekuće potrebe
- Premije osiguranja
- Bankovne usluge i troškovi platnog prometa
- Doprinosi, članarine i druga davanja
- Porezi koji ne ovise o dobitku
- Takse
- Ostali nematerijalni troškovi

6. Troškovi financiranja

- Kamate
- Tečajne razlike
- Ostali troškovi financiranja

Sukladno mogućnosti terećenja na zalihe troškovi se dijele na:

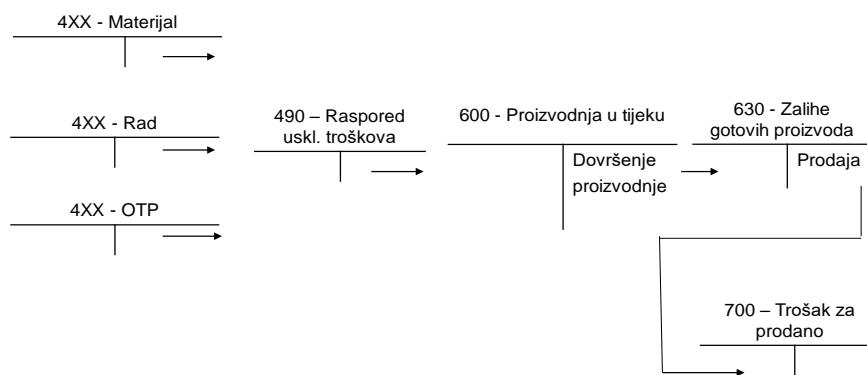
- uskladištive
- neuskladištive.

Također s obzirom na tip djelatnosti razlikuju se i troškovi koji se klasificiraju kao uskladištivi i neuskladištivi.

U okviru djelatnosti proizvodnje troškovi izravnog materijala, troškovi izravnog rada te opći troškovi proizvodnje predstavljaju uskladištive troškove jer se isti uključuju i tvore vrijednost zaliha proizvoda, te se time prikazuju kroz bilancu. Ovi troškovi tvore vrijednost zaliha proizvoda, te se prodajom zaliha stječe pravo njihova evidentiranja kao rashoda u računu dobiti i gubitka. Uskladištivi troškovi najprije se prenose preko konta 490 na zalihe proizvodnje u tijeku (konto 600). Nakon što je proizvodnja u tijeku dovršena, uskladištivi troškovi prelaze u zalihe gotovih proizvoda (konto 630). Uskladištivi troškovi tvore vrijednost

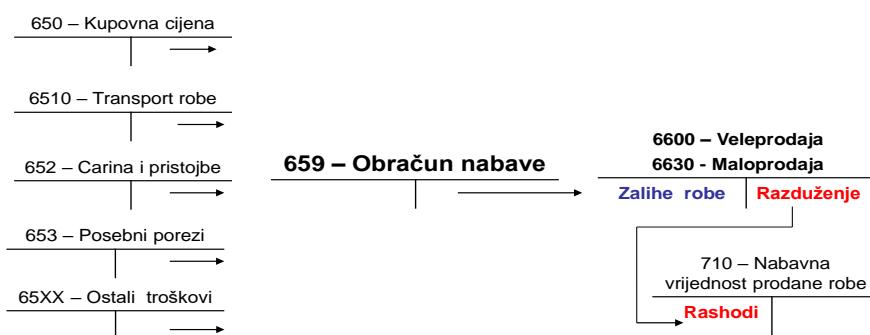
zaliha gotovih proizvoda do trenutka prodaje, kada se prenose na rashode (konto 700), odnosno u račun dobitka i gubitka. Raspored uskladištivih troškova u proizvodnji prikazuje sljedeća slika:

Slika 3.: Raspored uskladištivih troškova u proizvodnji



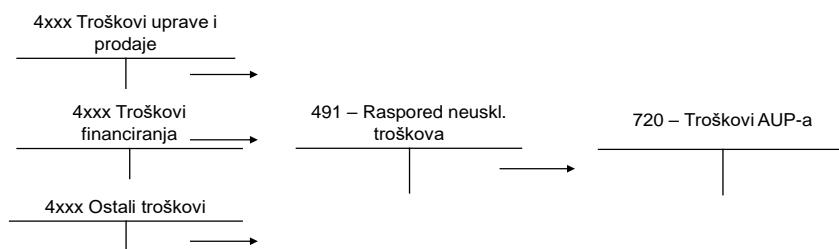
U okviru djelatnosti trgovine troškovi kupnje, troškovi konverzije i ostali troškovi povezani s dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje, predstavljaju uskladištive troškove koji formiraju nabavnu cijenu robe, te se isti nadoknađuju iz prihoda u razdoblju u kojem su zalihe prodane. Raspored uskladištivih troškova u trgovini prikazuje sljedeće sliku:

Slika 4.: Raspored uskladištivih troškova u trgovini



Troškovi uprave i prodaje, opći troškovi financiranja i drugi opći troškovi predstavljaju neusklađive troškove, jer se isti ne mogu uključiti u vrijednost zaliha proizvoda ili robe, već se isti priznaju kao rashodi razdoblja u kojem su nastali, te se prikazuju kroz račun dobiti i gubitka. Raspored neusklađivih troškova prikazuje sljedeća slika:

Slika 5.: Raspored neusklađivih troškova



Zadatak za vježbu: Rasporedi troškove prema mogućnost terećenja na zalihe u proizvodnom trgovačkom društvu.

TROŠAK

USKLADIŠTIVI / NEUSKLADIŠTIVI

Bruto plaće radnika u pogonu

5% provizije za prodaju

Amortizacija strojeva u proizvodnji

Plaći i bonusi voditelja prodaje

Plaće dizajnera proizvoda

Oglasavanje i promidžba

Plaće radnika u računovodstvu

Sukladno mjestima i nositeljima, troškovi se dijele na proizvodne i neproizvodne troškove te izravne i neizravne troškove.

Sukladno mjestima troškova koja predstavljaju funkcionalne i prostorne cjeline unutar trgovačkog društva, s kojima se u poslovanju pojavljuju troškovi koje je moguće rasporediti na nositelje troškova i za koje postoji odgovornost, troškovi se dijele na proizvodne troškove i neproizvodne troškove.

Proizvodni troškovi obuhvaćaju:

- troškove materijala
- troškove rada
- troškove proizvodne režije.

Neproizvodni troškovi su:

- troškovi uprave i opći administrativni troškovi
- administrativni troškovi nabave
- troškovi prodaje i distribucije
- troškovi istraživanja i razvoja.

Sukladno nositeljima troškova koji predstavljaju poslovne objekte (proizvod ili usluga) zbog kojih su se troškovi pojavili i s kojima su povezani, troškovi se dijele na izravne (direktne) troškove i neizravne (indirektne) troškove.

Izravni (direktni) troškovi su troškovi koji se mogu izravno i sa sigurnošću povezati s nastankom proizvoda ili obavljenom uslugom. U izravne troškove ubrajaju se troškovi izravnog materijala i troškovi izravnog rada.

Neizravni (indirektni) troškovi su troškovi koji se ne mogu izravno i sa sigurnošću povezati s nastankom odgovarajućeg proizvoda ili obavljenom određenom uslugom, već se isti odnose na više vrsta proizvoda ili više obavljenih usluga. Neizravni troškovi nastaju uslijed pratećih aktivnosti, te se mogu podijeliti na:

- troškove proizvodne režije (rasvjeta, grijanje, čišćenje, amortizacija pogona i sl.);
- troškove uprave i prodaje (oglašavanje i promidžba, amortizacija zgrade uprave i prodaje).

Troškovi proizvodne režije nastaju neposredno u proizvodnji više vrsta proizvoda ili više različitih usluga, te se moraju dodati izravnim troškovima po određenom „ključu“ rasporeda troškova te tvore cijenu koštanja proizvoda ili usluge.

Troškovi uprave i prodaje ne raspoređuju se na proizvod ili uslugu i ne tvore cijenu koštanja proizvoda ili usluge, već predstavljaju troškove razdoblja u kojem su i nastali. Međutim, iste treba uzeti u obzir pri formiranju prodajne cijene proizvoda ili usluge.

Zadatak za vježbu: Rasporedi troškove nastale pri proizvodnji automobila na izravne i neizravne troškove.

TROŠAK

IZRAVNI / NEIZRAVNI

Troškovi osiguranja proizvodnog pogona

Materijal pogonske administracije

Plaće radnika na proizvodnoj traci

Plaće radnika u održavanju pogona

Auto dijelovi

Oglašavanje i promidžba

Amortizacija proizvodnog pogona

Troškovi u odnosu na promjene razine aktivnosti se dijele na:

- fiksne troškove
- varijabilne troškove
- mješovite troškove
- diskrečijske troškove.

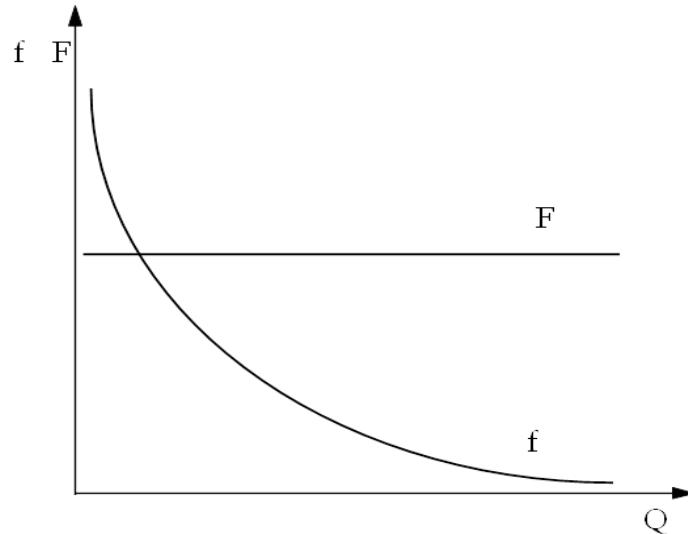
Fiksni troškovi predstavljaju troškove koji se ne mijenjaju (u ukupnom iznosu) promjenom razine (količine) proizvodnje. Fiksnim troškovima nazivaju se troškovi postojanja jer ih kompanija stječe samim činom osnivanja i svojim postojanjem, neovisni su o proizvodnji te ih kompanija može eliminirati samo ukoliko se ugasi, odnosno prestane postojati. Kao tipični primjeri fiksnih troškova najčešće se navode: pristojbe na isticanje tvrtke, članarine za različita udruženja, vremenska amortizacija i deprecijacija, najamnine i zakupnine i slični troškovi. Fiksni troškovi dijele se na:

- apsolutno fiksne troškove

- relativno fiksne troškove.

Apsolutno fiksni troškovi su troškovi postojanja koji se u ukupnom iznosu ne mijenjaju promjenom opsega proizvodnje, a koji se po jedinici smanjuju povećanjem opsega proizvodnje. Navedenu tvrdnju prikazuje sljedeća slika:

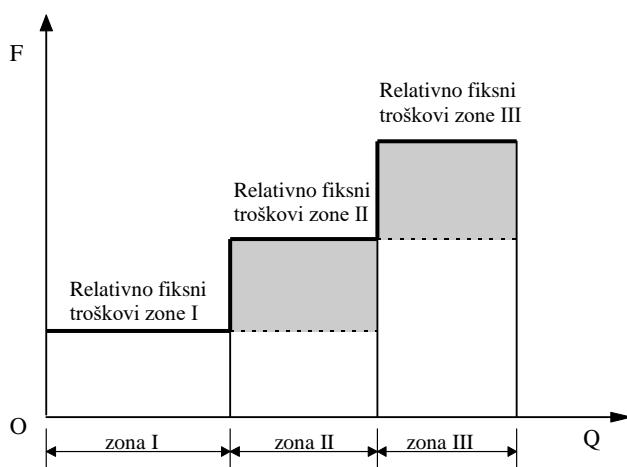
Slika 6.: Kretanje absolutno fiksnih troškova s obzirom na opseg proizvodnje



Izvor: Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb

Relativno fiksni troškovi su troškovi nadogradnje jer se mijenjaju proširenjem odnosno nadogradnjom kapaciteta. Relativno fiksni troškovi nepromjenjivi su unutar postojećeg kapaciteta proizvodnje a mijenjaju se proširenjem, odnosno nadogradnjom kapaciteta proizvodnje. Navedena tvrdnja se prikazuje sljedećom slikom:

Slika 7.: Kretanje relativno fiksnih troškova

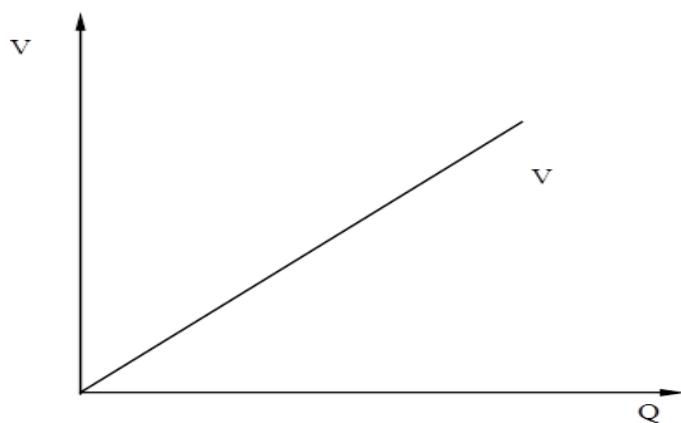


Izvor: Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb

Varijabilni troškovi su troškovi koji se pojavljuju s početkom proizvodnje i nestaju s prestankom proizvodnje. Varijabilni troškovi mijenjaju se pri svakoj promjeni u količini i opsegu proizvodnje razmjerno količini učinka. Najreprezentativniji primjer varijabilnog troška je trošak sirovina i materijala, koji se mijenja s promjenom razine aktivnosti. Prema načinu promjene razlikuju se proporcionalni, degresivni i progresivni varijabilni troškovi.

Proporcionalno varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju proporcionalno s promjenom iskorištenja kapaciteta, a jednaki su po jedinici *outputa*, te ih najčešće čine troškovi izravnog materijala i troškovi izravnog rada. Njihovo kretanje prikazuje sljedeća slika:

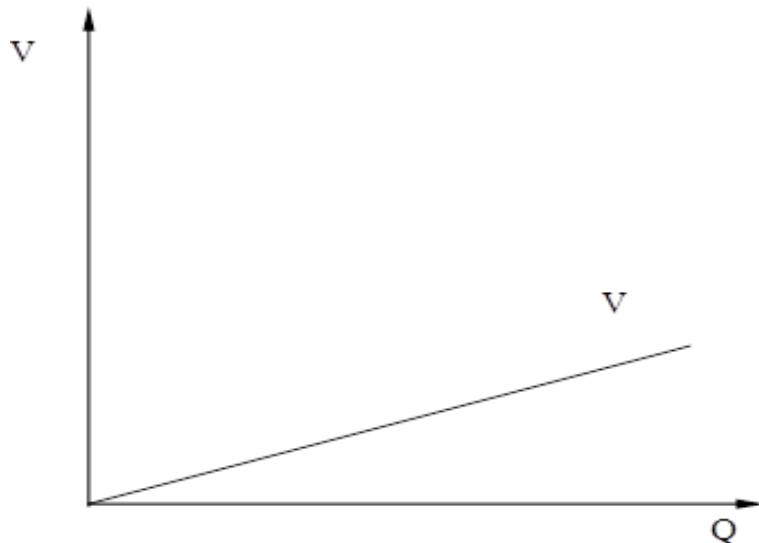
Slika 8.: Proporcionalno varijabilni troškovi



Izvor: Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb

Degresivno varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju sporije od promjene iskorištenja kapaciteta, te ih najčešće predstavljaju troškovi potpore proizvodnog procesa (čišćenje i sl.) i troškovi prodajne režije. Njihovo kretanje prikazuje sljedeća slika:

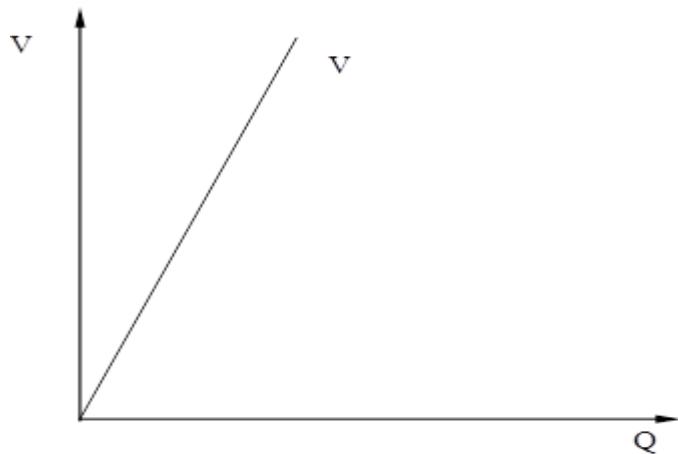
Slika 9.: Degresivno varijabilni troškovi



Izvor: Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb

Progresivno varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju brže od promjene iskorištenja kapaciteta, te su rezultat neuobičajenih pojava u procesu proizvodnje, npr. uvođenje noćnog rada, prekovremenog rada i sl. Njihovo kretanje prikazuje sljedeća slika:

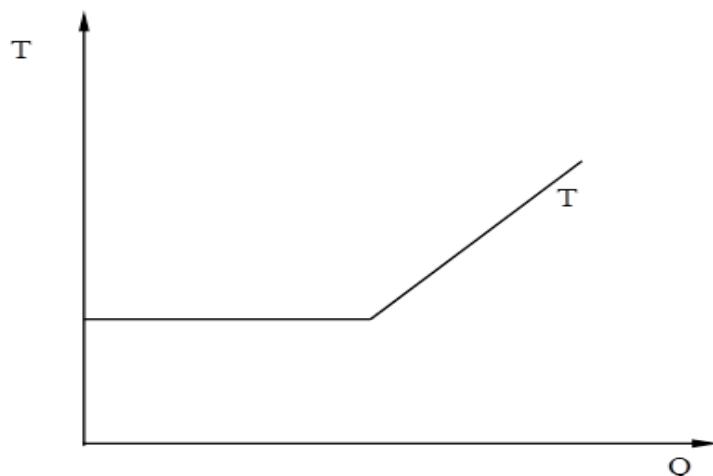
Slika 10.: Progresivno varijabilni troškovi



Izvor: Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb

Mješoviti troškovi su troškovi koji u sebi sadrže komponentu varijabilnih i fiksnih troškova. Oni se do određenog stupnja ponašaju kao fiksni troškovi, a nakon toga kao varijabilni troškovi. Najreprezentativniji tip mješovitih troškova su na primjer, troškovi telefona ili troškovi električne energije kod kojih račun sadrži fiksnu mjesecnu svotu koja se plaća bez obzira na potrošnju i varijabilnu svotu koja je izravno povezana sa potrošnjom. Kretanje mješovitih troškova može se prikazati sljedećom slikom:

Slika 11.: Mješoviti troškovi



Izvor: Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb

Diskrecijski troškovi nastaju kao posljedica diskrecijskih menadžerskih odluka i mijenjaju se ovisno o želji menadžera, neovisno o razini aktivnosti poduzeća, te ih najčešće predstavljaju marketinški troškovi, troškovi učenja i uvježbavanja raznih vještina i sl.

Zadatak za vježbu: Rasporedi troškove u odnosu na promjene u razini aktivnosti na fiksne i varijabilne troškove.

TROŠAK

FIKSNI / VARIJABILNI

Papir u izdavačkoj djelatnosti

Plaće radnika po učinku

Vremenska (linearna) amortizacija strojeva

Električna energija za rad stroja

Najam tvornice

Zakup poslovnog prostora

Funkcionalna amortizacija vozila

Troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja pružaju mogućnost izbora između različitih poslovnih alternativa i izradu planova i budžeta kojim se osigurava efikasno upravljanje troškovima. Efikasno upravljanje troškovima zahtijeva njihovo poznavanje i klasifikaciju koja uključuje sljedeće troškove:

- stvarne troškove
- planske troškove
- standardne troškove
- marginalne troškove
- prosječne troškove.

Stvarni troškovi predstavljaju stvarno nastale i poduzete poslovne aktivnosti. S obzirom na razdoblje nastanka troškova razlikuju se povijesni i tekući stvarni troškovi. Ako se radi o troškovima koji su nastali u nekom proteklom razdoblju, stvarni se troškovi nazivaju povijesnim troškovima. Ako se radi o tekućem razdoblju, stvarni se troškovi nazivaju tekućim troškovima.

Planski troškovi su troškovi planirani za buduće razdoblje. Isti se planiraju na temelju dotadašnjih povijesnih troškova proizišlih iz poduzetih aktivnosti i korigiraju se za planirane buduće aktivnosti. Služe za formiranje poslovnih planova koji predstavljaju okvir budućeg poslovanja i kontrolni mehanizam ostvarenih poslovnih rezultata.

Standardni troškovi su definirani troškovi realizacije određenog učinka po normalnim uvjetima. Pokazuju koliki bi trebali biti stvarni troškovi izravnog materijala, izravnog rada i režijski troškovi u normalnim uvjetima poslovanja.

Marginalni troškovi predstavljaju povećanje ukupnih troškova do kojeg dolazi zbog promjene veličine *outputa* (količine proizvoda) za jednu jedinicu, definiraju se kao dodatni trošak proizvodnje dodatne jedinice proizvoda.

Prosječni trošak ili jedinični trošak je trošak koji se odnosi na jednu jedinicu učinka, a dobiva se dijeljenjem ukupnih troškova s količinom ostvarenih učinaka.

Troškovi sukladno mogućnosti utjecaja i kontrole dijele se na kontrolabilne i nekontrolabilne. Kontrolabilni troškovi su troškovi koji su pod kontrolom i direktnim utjecajem menadžera. U kontrolabilne troškove se uključuju uglavnom varijabilni troškovi, primjerice trošak materijala, trošak rada, marketinški trošak i dr. koji su pod kontrolom i direktnim utjecajem menadžera.

Nekontrolabilni troškovi su troškovi na koje menadžeri nemaju ni utjecaj ni kontrolu, već su isti definirani na osnovi određenih zakona i propisa. Uključuju troškove raznih poreza i doprinosa i ostalih davanja koje je kompanija obvezna snositi svojim postojanjem i poslovanjem.

Troškovi sukladno kalkulativnom obuhvatu proizlaze iz razlike između planskih i stvarnih neizravnih troškova, te se dijele na apsorbirane, podapsorbirane i preapsorbirane troškove. Apsorbirani trošak je onaj čiji je iznos jednak kalkulativnom, odnosno u slučaju kad je stvarni trošak jednak planskom trošku.

Podabsorbirani trošak se pojavljuje u slučaju kada je iznos stvarnih neizravnih troškova viši od kalkulativnoga iznosa, pa se nastala razlika tretira kao podapsorbirani trošak.

Preabsorbirani trošak se pojavljuje u slučaju kada je iznos stvarnih neizravnih troškova niži od kalkulativnoga iznosa, pa se nastala razlika tretira kao preapsorbirani trošak.

Troškovi sukladno svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka mogu se podijeliti na temelju situacije u kojoj se menadžer nalazi i odluke koje mora donijeti. Najčešće se ističu sljedeće podjele:

- opravdani i neopravdani troškovi
- izbježivi i neizbježivi troškovi
- oportunitetni troškovi
- transakcijski troškovi
- interne cijene u ulozi troškova
- troškovi konkurentnosti.

Opravdani troškovi predstavljaju sve troškove koji su planirani u budućem poslovanju, kao i nastalo povećanje troškova uslijed povećanja proizvodnje i uslijed pojave nekontrolabilnih troškova.

Neopravdani troškovi predstavljaju troškove koji nastaju zbog propusta u poslovanju i zbog donešenih pogrešnih poslovnih odluka, koje su za posljedicu imale povećanje troškova.

Neizbježivi troškovi predstavljaju troškove nužne za održavanje poslovanja, odnosno minimalne troškove potrebne za održavanje aktivnosti zajedno s troškovima propisanim zakonom.

Izbježivi troškovi su troškovi koji prelaze minimalne troškove potrebne za održavanje aktivnosti poslovanja.

Oportunitetni trošak ili trošak propuštene prilike predstavlja troškove najbolje neiskorištene prilike zajedno s njenim posljedicama. Pojava ovog troška posljedica je postojanja alternativnih aktivnosti. Ukoliko se alternativnom aktivnosti može ostvariti veća korist nego li poduzetom aktivnosti, tada nastala razlika predstavlja oportunitetni trošak.

Transakcijski troškovi ili troškovi sudjelovanja na tržištu, odnosno troškovi proizvodi iz razmjene dobara i usluga na tržištu predstavljaju troškove tržišne razmjene koji obuhvaćaju:

- troškove pronalaženja suradnika
- troškove pregovaranja i izrade ugovora
- troškove kontrole provedbe ugovora
- troškove koji nastaju eventualnim raskidom ugovora.

Interne cijene predstavljaju cijene na temelju kojih se unutar decentraliziranog društva između različitih centara odgovornosti razmjenjuju dobra ili usluge. Navedene cijene formiraju poslovne odnose unutar društva između pojedinih centara odgovornosti, što doprinosi snižavanju troškova pojedinih centara odgovornosti, a time i ukupnih troškova i poboljšanju poslovnog rezultata cijelog društva.

Troškovi konkurentnosti obuhvaćaju troškove proizišle iz aktivnosti kojima kompanija nastoji održati konkurenčki položaj na tržištu. Troškovi konkurentnosti uključuju troškove proizvodnje, troškove kvalitete i dizajna, troškove reklame i propagande i slične troškove kojima kompanija nastoji zauzeti odgovarajuću tržišnu poziciju temeljenu na cijeni i kvaliteti proizvoda i usluge.

3.3. Primjeri i zadatci za vježbu

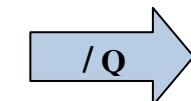
Polazište sljedećih zadataka za vježbu biti će formula koja prikazuje strukturu troškova s obzirom na promjene troškova u ovisnosti o promjeni razini aktivnosti. Temeljna formula je sljedeća:

Ukupni troškovi

Količina

Troškovi po jedinici

$$T = F + V$$



$$t = f + v$$

Primjer: U mljekari je proizvedeno 25.000 kom. jogurta pakiranja od 300 gr. tijekom jednog mjeseca pri čemu je za mlijeko i ostale sirovine utrošeno 47.500,00 kn. Izračunaj cijenu koštanja jednog pakiranja jogurta!

$$Q = 25.000 \text{ kom.}$$

$$\underline{T = 47.500,00 \text{ kn}}$$

$$t = T / Q = 47.500,00 \text{ kn} / 25.000 \text{ kom.} = 1,90 \text{ kn/kom.}$$

Cijena koštanja jednog pakiranja 300 gr. jogurta iznosi 1,90 kn.

Primjer: U hidroelektrani je proizvedeno 12.500 MWh tijekom jednog mjeseca pri čemu je potrošeno 12.000 kn. Koliko iznosi cijena koštanja MWh, te ostvareni poslovni rezultat po MWh ukoliko prodajna cijena iznosi 2 kn/MWh.

$$Q = 12.500 \text{ MWh}$$

$$T = 12.000,00 \text{ kn}$$

$$\underline{\text{P.C.} = 2 \text{ kn/MWh}}$$

$$t = T / Q = 12.000,00 \text{ kn} / 12.500 \text{ MWh} = 0,96 \text{ kn/MWh}$$

Cijena koštanja jednog MWh iznosi 0,96 kn.

$$\text{Poslovni rezultat} = \text{P.C.} - \text{C.K.} = 2 \text{ kn/MWh} - 0,96 \text{ kn/MWh} = 1,04 \text{ kn/MWh}$$

Prodajom svakog MWh hidroelektrana ostvaruje dobit u iznosu od 1,04 kn.

Zadatak za vježbu: U uljari Maslina je proizvedeno 5.000 litara maslinova ulja koje se pakira u boce od 250 ml. Navedena proizvodnja uzrokovala je 420.000,00 kn troška koji uključuje preradu masline i pripadajuće pakiranje. Izračunaj cijenu koštanja jednog pakiranja maslinova ulja!

Primjer: Kompanija X ima fiksne troškove (F) u iznosu od 1.000,00 kn mjesечно. Pri proizvodnji se pojavljuju varijabilni proporcionalni troškovi po jedinici (v_{prop}) u iznosu od 20,00 kn/kom. Također proizvodnja određenih količina uzrokuje pojavu ukupnih varijabilnih neproporcionalnih troškova (Vneprop) kako je prikazano sljedećom tabelom:

Q	10	20	30	40	50
Vneprop	2.000,00	2.400,00	2.600,00	2.700,00	3.000,00

Izračunaj cijenu koštanja koja se pojavljuje pri proizvodnji navedenih količina.

Polazište:

$$T = F + (V_{prop} + V_{neprop})$$

$$V_{prop} = v_{prop} \times Q$$

$$F = 1.000,00 \text{ kn} - \text{nepromjenjiv}$$

$$v_{prop} = 20,00 \text{ kn/kom} - \text{nepromjenjiv}$$

Rješenje:

Q	F	V_{prop}	V_{neprop}	$V_{prop} = v_{prop} \times Q$	$T = F + V_{prop} + V_{neprop}$	$t = T/Q$
0	1.000,00		-----		1.000,00	
10	1.000,00	20,00	2.000,00	200,00	3.200,00	320,00
20	1.000,00	20,00	2.400,00	400,00	3.800,00	190,00
30	1.000,00	20,00	2.600,00	600,00	4.200,00	140,00
40	1.000,00	20,00	2.700,00	800,00	4.500,00	112,50
50	1.000,00	20,00	3.000,00	1.000,00	5.000,00	100,00

Primjer: Kompanija X ima fiksne troškove (F) u iznosu od 5.000,00 kn mjesечно. Pri proizvodnji se pojavljuju isključivo varijabilno proporcionalni troškovi po jedinici (v_{prop}) u iznosu od 50,00 kn/kom. Izračunaj poslovni rezultat po jedinici koji se ostvaruje pri proizvodnji sljedećih količina proizvoda prikazanih sljedećom tabelom i njihovoj prodaji pri prodajnoj cijeni od 200,00 kn/kom:

Q	10	20	30	40	50
-----	----	----	----	----	----

Polazište:

$$T = F + V$$

$$V = v \times Q$$

$$F = 5.000,00 \text{ kn} - \text{nepromjenjiv}$$

$$v_{prop} = 50,00 \text{ kn/kom} - \text{nepromjenjiv}$$

Rješenje:

Q	F	v _{prop}	V = v x Q	T = F + V	t = T/Q	PC	Poslovni rezultat
0	5.000,00			5.000,00			
10	5.000,00	50,00	500,00	5.500,00	550,00	200,00	-350,00
20	5.000,00	50,00	1.000,00	6.000,00	300,00	200,00	-100,00
30	5.000,00	50,00	1.500,00	6.500,00	216,67	200,00	-16,67
40	5.000,00	50,00	2.000,00	7.000,00	175,00	200,00	25,00
50	5.000,00	50,00	2.500,00	7.500,00	150,00	200,00	50,00

Zadatak za vježbu: Pri proizvodnji nogometnih lopti kompanija ima trošak materijala i rada (v) od 40,00 kn/kom. Istodobno kompanija ima fiksne troškove (F) u iznosu od 12.000,00 kn mjesечно. Izračunaj poslovni rezultat po jedinici koji se ostvaruje pri proizvodnji sljedećih mjesecnih količina nogometnih lopti prikazanih sljedećom tabelom i njihovoj prodaji pri prodajnoj cijeni od 130,00 kn/kom:

Q	500	750	1200	1500	5000

Polazište:

Rješenje:

Q	F	v _{prop}	V = v x Q	T = F + V	t = T/Q	PC	Poslovni rezultat

Primjer: Pri proizvodnji od 10.000 kom. proizvoda poduzeće ima fiksne troškove (F) u iznosu od 3.000.000,00 kn i varijabilne troškove (V) u iznosu od 5.000.000,00 kn. Izračunaj ukupne troškove (T) za proizvodnju od 20.000 kom. proizvoda i prosječne troškove (t) za proizvodnju od 25.000 kom.

Polazište:

$$Q = 10.000 \text{ kom.}$$

$$F = 3.000.000,00 \text{ kn}$$

$$\underline{V = 5.000.000,00 \text{ kn}}$$

$$T_{20.000} = ?$$

$$t_{25.000} = ?$$

$$v = V/Q = 5.000.000,00 \text{ kn} / 10.000 \text{ kom} = 500 \text{ kn/kom}$$

$$V_{20.000} = 500 \text{ kn/kom} \times 20.000 \text{ kom} = 10.000.000,00 \text{ kn}$$

$$T_{20.000} = F + V_{20.000} = 3.000.000,00 \text{ kn} + 10.000.000,00 \text{ kn} = \underline{13.000.000,00 \text{ kn}}$$

$$t_{25.000} = f_{25.000} + v$$

$$f_{25.000} = F/Q_{25.000} = 3.000.000,00 \text{ kn} / 25.000 \text{ kom} = 120,00 \text{ kn/kom}$$

$$t_{25.000} = 120,00 + 500,00 = \underline{620,00 \text{ kn}}$$

Primjer: Pri maksimalnom obujmu proizvodnje kompanija proizvodi 200 kom. proizvoda. Pri 70%-nom korištenju kapaciteta ukupni troškovi (T) iznose 200.000,00 kn, a jedinični fiksni trošak (f) iznosi 700,00 kn/kom. Izračunaj ukupne troškove (T) za 80% upotrijebljenih kapaciteta.

Polazište:

$$Q_{\max} = 200 \text{ kom.}$$

$$T_{70\%} = 200.000,00 \text{ kn}$$

$$\underline{f_{70\%} = 700,00 \text{ kn/kom}}$$

$$T_{80\%} = ?$$

$$F = f_{70\%} \times Q_{70\%} = 700,00 \times (Q_{\max} \times 0,7)$$

$$F = 700,00 \times (200 \times 0,7) = 700,00 \times 140 = 98.000,00 \text{ kn}$$

$$V_{70\%} = T_{70\%} - F = 200.000,00 - 98.000,00 = 102.000,00 \text{ kn}$$

$$v = V_{70\%} / Q_{70\%}$$

$$Q_{70\%} = Q_{\max} \times 0,7 = 140 \text{ kom}$$

$$v = 102.000,00 / 140 = 728,57 \text{ kn/kom}$$

$$T_{80\%} = F + V_{80\%} = F + (v_{80\%} \times Q_{80\%})$$

$$T_{80\%} = 98.000,00 + 728,57 \times Q_{80\%}$$

$$Q_{80\%} = Q_{\max} \times 0,8 = 160 \text{ kom}$$

$$T_{80\%} = \underline{214.571,20 \text{ kn}}$$

Zadatak za vježbu: Pri maksimalnom obujmu proizvodnje poduzeće proizvodi 500 kom. proizvoda. Pri 80%-nom korištenju kapaciteta ukupni troškovi (T) iznose 300.000,00 kn, a jedinični fiksni trošak (f) iznosi 300,00 kn/kom. Izračunaj ukupne troškove (T) za 90% upotrijebljenih kapaciteta.

Polazište:

$$Q_{\max} = 500 \text{ kom.}$$

$$T_{80\%} = 300.000,00 \text{ kn}$$

$$f_{70\%} = 300,00 \text{ kn/kom}$$

$$T_{90\%} = ?$$

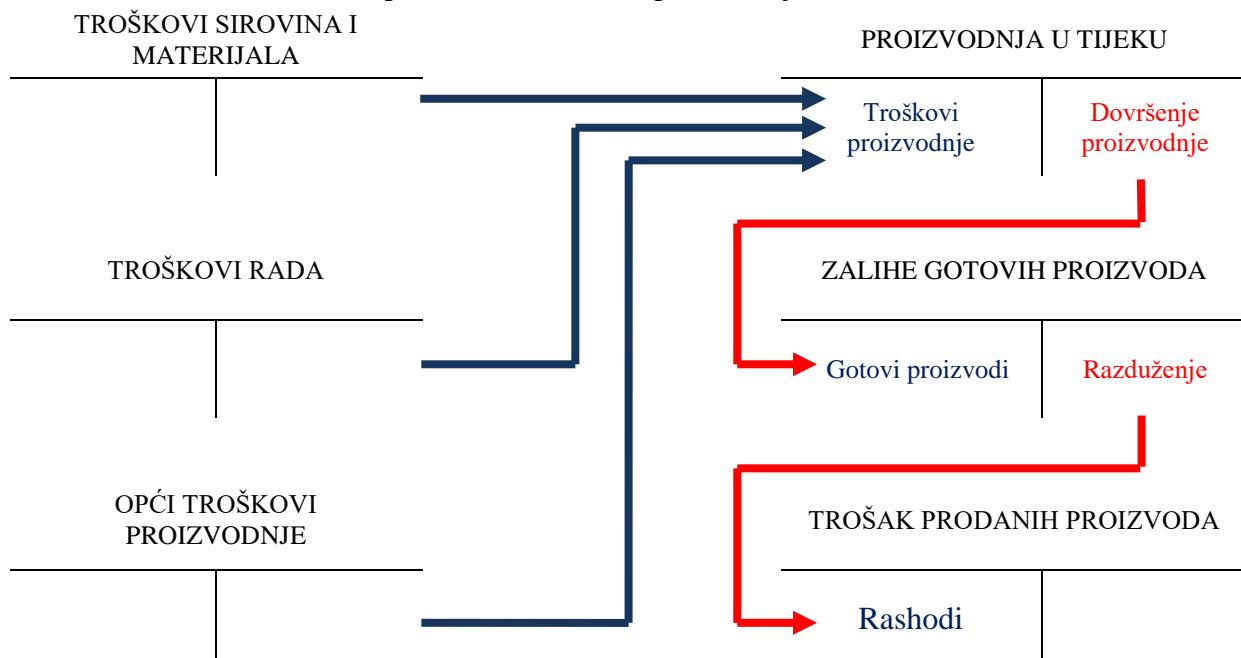
4. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U DJELATNOSTI PROIZVODNJE

Proizvodnja predstavlja proces u kojem se na temelju angažiranja i transformacije proizvodnih resursa stvara novi proizvod koji se prodaje na tržištu. Proizvodni resursi uključuju sirovine i materijal, rad i opće troškove proizvodnje koji su nužni u stvaranju proizvoda. Troškovi proizvodnje zauzimaju važno mjesto u upravljanju poslovanjem, prije svega jer se na osnovi istih formira prodajna cijena proizvoda na tržištu. Neadekvatna evidencija, kontrola i upravljanje troškovima proizvodnje dovodi do neadekvatne prodajne cijene, nekonkurentnosti proizvoda i slično, čime se može ugroziti poslovanje kompanije. Stoga se u okviru računovodstva proizvodnje evidentiraju i kontroliraju sve proizvodne aktivnosti s ciljem osiguranja računovodstvenih informacija potrebnih za upravljanje poslovanjem. Proizvodna aktivnost kreće od sirovina i materijala koji se radom transformiraju u proizvod. Stoga se u okviru proizvodne aktivnosti stavlja naglasak na sljedeće troškove:

- troškove sirovina i materijala
- troškove rada
- opće troškove proizvodnje.

Računovodstveno praćenje troškova proizvodnje može se ilustrirati sljedećom slikom:

Slika 12.: Računovodstveni prikaz toka troškova proizvodnje



4.1. Zalihe sirovina i materijala

Proces proizvodnje kao što je i prikazano Slikom 12., počinje od sirovina i materijala koje kompanija najčešće nabavlja od dobavljača ili stvara vlastitom proizvodnjom. Sirovine i materijali koje kompanija koristi u procesu proizvodnje predstavljaju tekuću imovinu poslovnog subjekta koja se koristi u poslovnim operacijama za proizvodnju i klasificiraju se kao zalihe u sklopu razreda 3. Zalihe sirovina i materijala propisane su u okviru HSFI 10 koji je u skladu s MRS 1, MRS 2, MRS 21, MRS 23, MRS 37, sukladno kojem predstavljaju kratkotrajnu imovinu:

- koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju;
- u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Vrijednost zaliha sirovina i materijala određena je prvenstveno na temelju troškova kupnje sirovina i materijala. U troškove kupnje sirovina i materijala uključuju se:

- kupovna cijena s pripadajućim trgovackim popustima, rabatima i sličnim stavkama, koje se oduzimaju kod određivanja troška kupnje;
- uvozne carine i drugi porezi koji se ne refundiraju;
- troškovi prijevoza, špedicije, osiguranja i sl.;
- ostali troškovi koji se mogu izravno pripisati nabavci sirovina i materijala;
- troškovi skladištenja, ukoliko predstavljaju nužno sastavni dio nabavnog procesa sirovina i materijala.

Bitno je istaknuti razliku između zaliha sirovina i materijala (razreda 3) i ostalih zaliha poluproizvoda, proizvoda i robe (razreda 6) u čiju se vrijednost sukladno regulativi temeljenoj na HSFI 10 i MRS 1, MRS 2, MRS 21, MRS 23, MRS 37 i IV Direktivi EU uključuju i dodatne stavke o kojima će biti riječi u narednim poglavljima.

4.2. Obračun i knjiženje nabave zaliha sirovina i materijala

Nabava zaliha sirovina i materijala predstavlja početnu fazu kojom kompanija osigurava neometano odvijanje procesa proizvodnje proizvoda i/ili pružanja usluga. Ova faza igra značajnu ulogu prije svega jer se vrijednost sirovina i materijala zajedno s ostalim komponentama uključuje u formiranje cijene proizvoda i/ili usluge kojom kompanija nastupa na tržištu. Obračun i knjiženje nabave zaliha sirovina materijala ovisi o nekolicini faktora, stoga će biti obrađeni sljedeći slučajevi:

- Kada postoji samo jedan račun dobavljača.
- Kada postoje ovisni troškovi nabave jedne vrste sirovina i materijala.
- Kada se ovisni troškovi nabave raspoređuju na više vrsta sirovina i materijala.
- Kada se sirovina i materijal nabavlja iz inozemstva.
- Kada se uključuju vlastiti zavisni troškovi.
- Kada se sirovina i materijal odmah troši.
- Kada se sirovina i materijal nabavlja uz prethodno davanje predujma.

4.2.1. Obračun i knjiženje nabave zaliha sirovina i materijala kada postoji samo jedan račun dobavljača

U slučaju da se pri kupnji sirovina i materijala pojavljuje isključivo jedan račun dobavljača, te se ne uključuju ovisni troškovi nabave, tada se ne provodi obračun nabave sirovina i materijala, već se vrijednost sirovina i materijala direktno knjiži na konto 3100 – Zalihe sirovina i materijala. Bitno je istaknuti da se porez na dodanu vrijednost (PDV) ne uključuje u vrijednost zaliha već se odvojeno knjiži na konto pretporeza 1400 – Pretporez po primljenim isporukama.

Primjer:

1. Nabavljen je materijal te primljena faktura dobavljača na iznos od 30.000,00 kn + PDV.
2. Plaćena je faktura dobavljača u cijelosti sa transakcijskog računa.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3100 – Zalihe sirovina i materijala	1400 – Pretporez po primljenim isporukama
1) 30.000,00	1) 7.500,00

2200 Dobavljač dobara	1000 Transakcijski račun
2) 37.500,00	S ^o = xxxx 37.500,00 (2)

Zadatak za vježbu:

1. Nabavljen je materijal te primljena faktura dobavljača na iznos od 50.000,00 kn + PDV.
2. Plaćena je faktura dobavljača u cijelosti sa transakcijskog računa.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

4.2.2. Obračun i knjiženje nabave kad postoje ovisni troškovi nabave jedne vrste sirovina i materijala

U slučaju da se pri kupnji sirovina i materijala pojavljuju i ovisni troškovi nabave potrebno je provoditi knjiženje nabave prema kontu skupine 30. Na osnovi primljenih faktura koje uključuju faktturnu vrijednost i ovisne troškove nabave sirovina i materijala potrebno je izvršiti obračun nabave na kontu 309 – Obračun troškova kupnje, tako da se zatvore prethodno otvorena konta skupine 30 te se njihova zbrojna vrijednost prenosi na konto 309. Zbrojna vrijednost predstavlja nabavnu vrijednost zaliha sirovina i materijala koja će se uključivati u proces proizvodnje ili pružanja usluga. U ovisnosti o tome da li se nabavljene sirovine i materijal skladište ili se odmah troše razlikuju se konta obračuna nabave:

- 3090 – Obračun nabave sirovina i materijala koji se skladišti
- 3091 – Obračun nabave sirovina i materijala koji se izravno troše.

Primjer:

1. Kupljeno je 4.000 kg materijala te primljena faktura dobavljača materijala na iznos od 30.000,00 kn + PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za transport materijala u iznosu od 5.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za iskrcaj materijala u iznosu od 4.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje kupljenog materijala u iznosu od 1.000,00 kn.
5. Proveden je obračun nabave.
6. Materijal je zadužen na skladište. Utvrđena je nabavna cijena materijala.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3001 Faktorna cijena sirovina i materijala	1400 Pretporez po primljenim isporukama	
1) 30.000,00	30.000,00 (5)	1) 7.500,00
		2) 1.250,00
		3) 1.000,00
2200 Dobavljači dobara	3010 Troškovi transporta	
	37.500,00 (1)	2) 5.000,00 5.000,00 (5)
2201 Dobavljači usluga	3011 Troškovi ukrcaja i iskrcaja	
	6.250,00 (2)	3) 4.000,00 4.000,00 (5)
	5.000,00 (3)	
	1.000,00 (4)	
3012 Troškovi transportnog osiguranja	309 Obračun nabave	
4) 1.000,00	1.000,00 (5)	5) 40.000,00 40.000,00 (6)
3100 Zalihe sirovina i materijala		
6) 40.000,00		
N.C. 10,00 kn/kg		

Zadatak za vježbu:

1. Kupljen je materijal te primljena faktura dobavljača na iznos od 50.000,00 kn + PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za ukrcaj materijala u iznosu od 3.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za transport materijala u iznosu od 10.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura dobavljača za kontrolu materijala u iznosu od 10.000,00 kn + PDV.
5. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje kupljenog materijala u iznosu od 1.000,00 kn.
6. Proveden je obračun nabave.
7. Primitkom materijala isti je odmah stavljen u proces proizvodnje.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

4.2.3. Obračun i knjiženje nabave kad se ovisni troškovi nabave raspoređuju na više vrsta sirovina i materijala

U slučaju kupovine više vrsta sirovina i materijala, za očekivati je da će se pojaviti i ovisni troškovi nabave kojima će se zajedno teretiti kupljene sirovine i materijal. Odnosno, pri kupovini više vrsta sirovina i materijala za očekivati je da će se poduzeti odgovarajuće aktivnosti s ciljem racionalizacije ovisnih troškova nabave kao npr. zajednički transport i sl. Uslijed pojave višestrukih ovisnih troškova nabave sirovina i materijala iste je potrebno i nužno rasporediti po pojedinoj vrsti sirovina i materijala u cilju adekvatnog vrednovanja istih. Osnovice (baze) rasporeda ovisnih troškova nabave po pojedinoj vrsti sirovina i materijala određuju na temelju:

- vrijednosti robe
- volumena robe
- težine robe.

U cilju što preciznijeg rasporeda ovisnih troškova nabave sirovina i materijala odabire se ona osnovica (baza) za koju se prepostavlja da je imala najznačajniji utjecaj na visinu ovisnih troškova nabave.

Ako je vrijednost kupljenih sirovina i materijala glavni uzročnik nastanka ovisnih troškova nabave, tada se osnovica (baza) rasporeda računa na sljedeći način:

Individualna vrijednost

$$\% \text{ udjel} = \text{-----}$$

Ukupna fakturna vrijednost

Ovom se kalkulacijom računa *udio* vrijednosti pojedine vrste sirovina i materijala u ukupnoj fakturnoj vrijednosti na temelju kojeg se raspoređuju ovisni troškovi nabave.

Primjer:

1. Kupljen je materijal koji se planira koristiti u proizvodnji brodova i to: 500 m aluminijске trake cijene od 150,00 kn/m i 500 m plastične trake po cijeni od 50,00 kn/m, te je primljena faktura dobavljača materijala na iznos od 100.000,00 kn + PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za transport materijala u iznosu od 5.000,00 + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za ukrcaj i iskrcaj materijala u iznosu od 3.000,00 + PDV.
4. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje materijala u iznosu od 2.000,00.
5. Proведен je obračun nabave, te je utvrđena nabavna cijena kupljenih materijala.

Kalkulacija:

Individualna vrijednost aluminijiske trake 75.000,00 kn

$$\% \text{ udjel alum. trake} = \text{-----} = \text{-----} = 75\%$$

Ukupna fakturna vrijednost 100.000,00 kn

Individualna vrijednost plastične trake 25.000,00 kn

$$\% \text{ udjel plast. trake} = \text{-----} = \text{-----} = 25\%$$

Ukupna fakturna vrijednost 100.000,00 kn

Kalkulacija troškova nabave	Iznos		
	Ukupno	Aluminijска трaka	Plastičна трaka
Kupovna cijena materijala	100.000,00 kn	75.000,00 kn	25.000,00 kn
Baza rasporeda ovisnih troškova	Vrijednost	75%	25%
Ovisni troškovi nabave	10.000,00	7.500,00	2.500,00
Trošak nabave materijala	110.000,00	82.500,00	27.500,00
Nabavna cijena po m		165,00 kn/m	55,00 kn /m

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3001 Fakturna cijena sirovina i materijala			1400 Pretporez po primljenim isporukama
1) 100.000,00	100.000,00	(5)	1) 25.000,00
			2) 1.250,00
			3) 750,00
2200 Dobavljači dobara			3010 Troškovi transporta
	125.000,00	(1)	2) 5.000,00
			5.000,00 (5)
2201 Dobavljači usluga			3011 Troškovi ukrcaja i iskrcaja
	6.250,00	(2)	3) 3.000,00
	3.750,00	(3)	3.000,00 (5)
	2.000,00	(4)	
3012 Troškovi transportnog osiguranja			309 Obračun nabave Aluminijске trake
4) 2.000,00	2.000,00	(5)	5) 82.500,00
309 Obračun nabave Plastične trake			
5) 27.500,00			

Ukoliko je volumen (obujam) kupljenih sirovina i materijala glavni uzročnik nastanka ovisnih troškova nabave, osnovica (baza) rasporeda računa se na sljedeći način:

Individualni volumen

% udjel = -----

Ukupni volumen

Ovom kalkulacijom se računa *udio* volumena pojedine vrste sirovina i materijala u ukupnom volumenu na temelju kojeg se raspoređuju ovisni troškovi nabave.

Primjer:

1. Kupljeno je 2.000 kg lateksa (20,00 kn/kg) i 2.000 kg aditiva (30,00 kn/kg) koji se koriste u proizvodnji auto guma, te je primljena faktura dobavljača iznosa od 100.000,00 kn + PDV. Lateks zauzima 500 m³ prostora, a aditivi 2.000 m³ prostora.
2. Primljena je faktura dobavljača za transport materijala u iznosu od 5.000,00 + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za ukrcaj i iskrcaj materijala u iznosu od 3.000,00 + PDV.
4. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje materijala u iznosu od 2.000,00.
5. Proveden je obračun nabave, te je utvrđena nabavna cijena kupljenih materijala.

Kalkulacija:

$$\frac{\text{Individualni volumen lateksa}}{\text{Ukupni volumen}} = \frac{500,00 \text{ m}^3}{2.500,00 \text{ m}^3} = 20\%$$

$$\frac{\text{Individualni volumen aditiva}}{\text{Ukupni volumen}} = \frac{2.000,00 \text{ m}^3}{2.500,00 \text{ m}^3} = 80\%$$

Kalkulacija troškova nabave	Iznos		
	Ukupno	Lateks	Aditivi
Kupovna cijena materijala	100.000,00 kn	40.000,00 kn	60.000,00 kn
Baza rasporeda ovisnih troškova	Volumen	20%	80%
Ovisni troškovi nabave	10.000,00	2.000,00	8.000,00
Trošak nabave materijala	110.000,00	42.000,00	68.000,00
Nabavna cijena po kg		21,00 kn/kg	34,00 kn /kg

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3001 Fakturna cijena sirovina i materijala 1) 100.000,00	100.000,00 (5)	1400 Pretporez po primljenim isporukama 1) 25.000,00 2) 1.250,00 3) 750,00
2200 Dobavljači dobara 125.000,00 (1)		3010 Troškovi transporta 2) 5.000,00 5.000,00 (5)
2201 Dobavljači usluga 6.250,00 (2) 3.750,00 (3) 2.000,00 (4)		3011 Troškovi ukrcaja i iskrcaja 3) 3.000,00 3.000,00 (5)
3012 Troškovi transportnog osiguranja 4) 2.000,00	2.000,00 (5)	309 Obračun nabave Lateksa 5) 42.000,00
		309 Obračun nabave Aditiva 5) 68.000,00

Ukoliko je težina kupljenih sirovina i materijala glavni uzročnik nastanka ovisnih troškova nabave, osnovica (baza) rasporeda računa se na sljedeći način:

Individualna težina

% udjel = -----

Ukupna težina

Ovom kalkulacijom se računa *udio težine* pojedine vrste sirovina i materijala u ukupnoj težini na temelju kojeg se raspoređuju ovisni troškovi nabave.

Zadatak za vježbu:

- Kupljeno je 15 tona staklene ambalaže (3.000,00 kn/t) i 5 tona aluminijске ambalaže (11.000,00 kn/t) koja se koristi za pakiranje proizvedenih sokova, te je primljena faktura dobavljača iznosa od 100.000,00 kn + PDV.
- Primljena je faktura dobavljača za transport materijala u iznosu od 5.000,00 + PDV.
- Primljena je faktura dobavljača za ukrcaj i iskrcaj materijala u iznosu od 3.000,00 + PDV.
- Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje materijala u iznosu od 2.000,00.
- Proведен je obračun nabave, te je utvrđena nabavna cijena kupljenih materijala.

Kalkulacija:

Individualna težina

% udjel st. ambalaže = ----- = ----- =

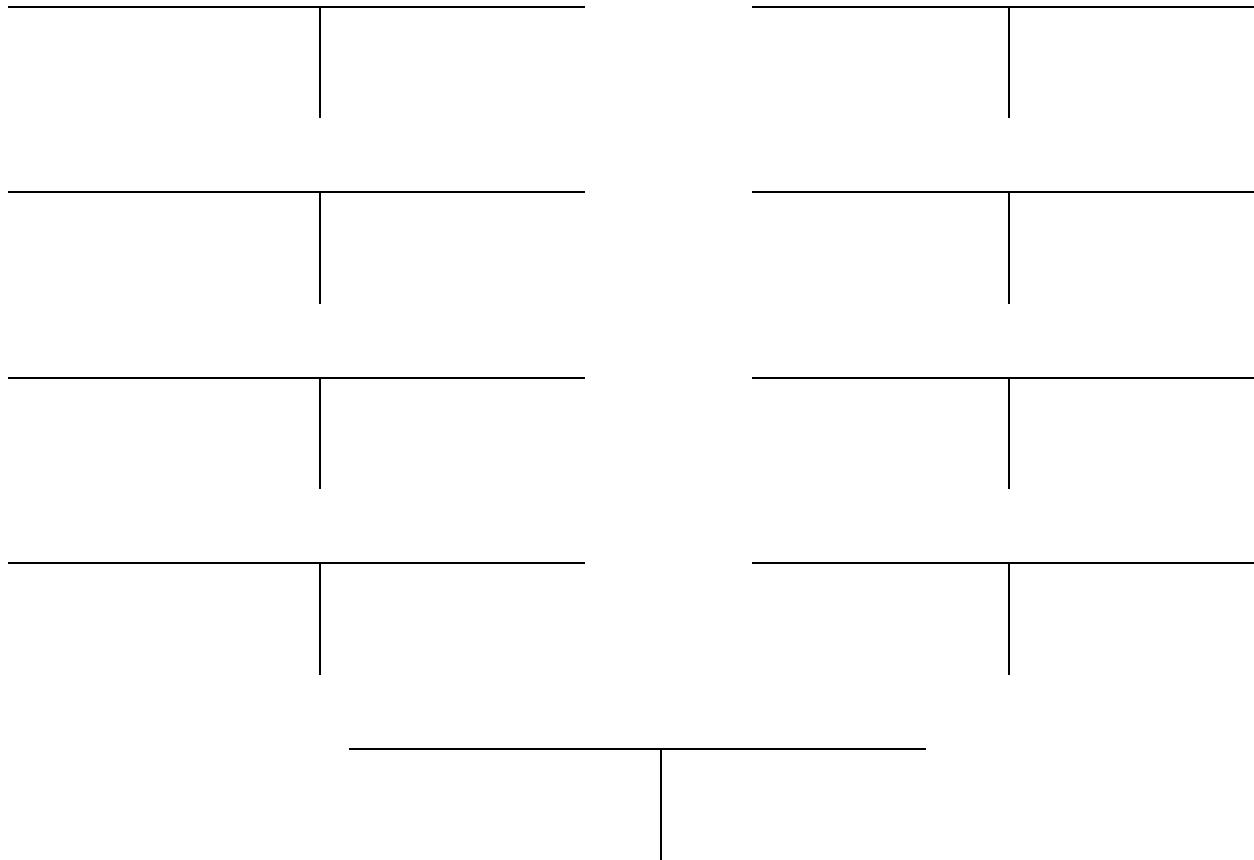
*Ukupna težina**Individualna težina*

% udjel al. ambalaže = ----- = ----- =

Ukupna težina

Kalkulacija troškova nabave	Iznos		
	Ukupno		
Kupovna cijena materijala			
Baza rasporeda ovisnih troškova	Težina		
Ovisni troškovi nabave			
Trošak nabave materijala			
Nabavna cijena po t			

Knjiženje u glavnoj knjizi:



4.2.4. Obračun i knjiženje nabave kad se sirovina i materijal nabavljuju iz inozemstva

U slučaju nabave sirovina i materijala iz inozemstva, odnosno izvan granica Republike Hrvatske, potrebno je razlikovati:

- nabavu sirovina i materijala iz zemalja članica Europske unije;
- nabavu sirovina i materijala iz trećih zemalja (zemlje koje nisu članice Europske unije).

Navedeno razdvajanje proizlazi pristupanjem Republike Hrvatske u Europsku uniju dana 01.07.2013. Republika Hrvatska kao članica Europske unije postala je dio jedinstvenog zajedničkog tržišta bez fiskalnih granica, te dolazi do promjene kupoprodajnih odnosa i njihove terminologije. Naime, „nabava dobara“ iz zemalja članica Europske unije umjesto dotadašnjeg uvoza mijenja naziv u „stjecanje dobara“. Temeljni je princip stjecanja robe

između poduzetnika jest da prodavatelj ne obračunava PDV, već ga sam sebi obračunava kupac u svojoj zemlji prilikom stjecanja. Hrvatskim je poreznim obveznicima za obavljanje stjecanja dobara unutar Europske unije potreban PDV identifikacijski broj, kako bi mogli imati oporezivo stjecanje u RH. PDV identifikacijski dodjeljuje porezna uprava, a sastoji se od predznaka HR i OIB-a obveznika poreza, te se uvrštava u jedinstvenu bazu podataka svih obveznika PDV-a unutar EU (VIES). Na temelju toga može se zaključiti da je stjecanje dobara u nadležnosti Porezne uprave. Hrvatski porezni obveznik koji stječe dobra obvezan je sam na takvo stjecanje dobara obračunati hrvatski PDV. Stjecanje dobara unutar Europske unije i obračunani PDV na stjecanje porezni obveznik iskazuje u prijavi PDV-a (Obrazac PDV), ali u istoj prijavi iskazuje i pravo na odbitak tako obračunanog PDV-a, što znači da ne dolazi do fizičkog plaćanja PDV-a. Porezni obveznik obvezan je do 20-tog u mjesecu po završetku obračunskog razdoblja podnijeti prijavu stjecanja dobara i primljenih usluga kroz Obrazac PDV-S. Tako, npr. ukoliko hrvatski poduzetnik stječe materijal iz Njemačke, njemački prodavatelj neće zaračunati PDV na fakturi, nego će ga hrvatski poduzetnik sam obračunati po hrvatskim propisima i iskazati kroz konto 2402 – Obveze za PDV za stjecanje dobara iz EU. Potom će u poreznoj prijavi obračunani PDV iskazati kao pretporez kroz konto 1402 – Pretporez od stjecanja dobara unutar EU. Dobra je vijest, u finansijskom smislu, za kompanije to da više neće biti "*prvo plati PDV, pa vrati*", kao u dotadašnjem slučaju uvoza dobara, već će se pretporez na stjecanje samo obračunski iskazivati na PDV prijavi.

Primjer:

Hrvatski poduzetnik kupio je materijal u vrijednosti od 20.000,00 Eura od poduzetnika iz Slovenije. Slovenski poduzetnik ispostavlja fakturu na iznos od 20.000,00 Eura s tim da je na dan stjecanja materijala središnji tečaj HNB-a 7,50 kn/Eur. Na osnovi primljene fakture hrvatski poduzetnik obračunava hrvatski PDV.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2210 Dobavljač dobara iz EU	150.000,00	3001 Fakturna cijena sirovina i materijala	150.000,00
14022 Pretporez od stjecanja dobara	37.500,00	2402 Obveza za PDV od stjecanja dobara	37.500,00

Nabava dobara iz trećih zemalja (*zemalja koje nisu članice Europske Unije*) i dalje se tretira kao uvoz. Uvoz dobara iz zemalja koje nisu članice EU podliježe obvezi carinjenja i oporezivat će se PDV-om kao i do sada, te ostaje u nadležnosti Carinske uprave koja će utvrđivati carinsku osnovicu i obračunavati carinu. Također carinska uprava utvrđuje i poreznu osnovicu (*carinsku osnovicu uvećanu za carinu*) na osnovu koje obračunava i naplaćuje PDV. PDV se može iskazati kao pretporez tek kada je plaćen i ukoliko su uvezene sirovine i materijal namijenjene za poduzetničko poslovanje. Kod poduzetnika koji su obveznici PDV-a, plaćeni PDV pri uvozu se ne uključuje u vrijednost uvezenih sirovina i materijala, dok kod poduzetnika koji nisu obveznici PDV-a, plaćeni PDV pri uvozu se uključuje u vrijednost uvezenih sirovina i materijala. Vrijednost uvezenih sirovina i materijala se mora iskazati u kunama, odnosno potrebno je konvertirati transakciju na osnovi srednjeg tečaja HNB-a na dan transakcije, odnosno na dan carinjenja.

Primjer:

1. Kupljeno je 10.000 kg sirovine kave iz Brazila u vrijednosti od 20.000,00 USD, te primljena faktura INO dobavljača (srednji tečaj 1,00 USD = 5,00 kn).
2. Carinarnica je obračunala carinu u iznosu od 40.000,00 kn.
3. Carinarnica je obračunala i pripadajući PDV po stopi od 25%.
4. Plaćena je obveza prema carini za obračunanu carinu i PDV.
5. Primljena je faktura od INO dobavljača za transport sirovine kave do luke Ploče u iznosu od 1.350,00 USD (srednji tečaj 1,00 USD = 5,00 kn).
6. Primljena je faktura dobavljača za špeditorske usluge pri uvozu sirovine kave u iznosu od 2.000,00 kn + PDV.
7. Primljena je faktura dobavljača za transport sirovine kave od luke Ploče do vlastitog skladišta u iznosu od 5.000,00 kn + PDV.
8. Napravljen je obračun nabave sirovine kave.
9. Sirovina kave je zaprimljena na skladište.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">2211 Dobavljači dobara iz trećih zemalja</td><td style="width: 50%; padding: 5px; text-align: right;">3001 Fakturna cijena sirovina i materijala</td></tr> <tr> <td style="padding: 5px;">100.000,00 (1)</td><td style="padding: 5px; text-align: right;">1) 100.000,00</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">2470 Obveze za carinu</td><td style="width: 50%; padding: 5px; text-align: right;">302 Carina i druge uvozne pristojbe</td></tr> <tr> <td style="padding: 5px;">4) 40.000,00</td><td style="padding: 5px; text-align: right;">2) 40.000,00</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">2473 Ostale obveze za carinu</td><td style="width: 50%; padding: 5px; text-align: right;">1408 Pretporez koji još nije priznat</td></tr> <tr> <td style="padding: 5px;">4) 35.000,00</td><td style="padding: 5px; text-align: right;">3) 35.000,00</td></tr> </table>	2211 Dobavljači dobara iz trećih zemalja	3001 Fakturna cijena sirovina i materijala	100.000,00 (1)	1) 100.000,00	2470 Obveze za carinu	302 Carina i druge uvozne pristojbe	4) 40.000,00	2) 40.000,00	2473 Ostale obveze za carinu	1408 Pretporez koji još nije priznat	4) 35.000,00	3) 35.000,00	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td><td style="width: 50%; padding: 5px; text-align: right;">35.000,00 (4a)</td></tr> </table>		35.000,00 (4a)
2211 Dobavljači dobara iz trećih zemalja	3001 Fakturna cijena sirovina i materijala														
100.000,00 (1)	1) 100.000,00														
2470 Obveze za carinu	302 Carina i druge uvozne pristojbe														
4) 40.000,00	2) 40.000,00														
2473 Ostale obveze za carinu	1408 Pretporez koji još nije priznat														
4) 35.000,00	3) 35.000,00														
	35.000,00 (4a)														

<u>1000 Transakcijski račun</u>		<u>14052 Plaćeni PDV pri uvozu dobara</u>
S ^o = xxxx	75.000,00 (4)	4a) 35.000,00
<u>2213 Dobavljači usluga iz trećih zemalja</u>		<u>3010 Troškovi transporta</u>
	6.750,00 (5)	5) 6.750,00 7) 5.000,00
<u>2201 Dobavljač usluga</u>		<u>3016 Troškovi špeditera</u>
	2.500,00 (6) 6.250,00 (7)	6) 2.000,00 2.000,00 (8)
<u>1400 Pretporez</u>		<u>309 Obračun troškova kupnje</u>
6) 500,00 7) 1.250,00		8) 153.750,00 153.750,00 (9)
		<u>3100 Zalihe sirovina i materijala</u>
	9) 153.750,00 N.C 15,375 kn/kg	

4.2.5. Obračun i knjiženje nabave sirovina i materijala kad se uključuju vlastiti zavisni troškovi

Prilikom nabavljanja sirovina i materijala kompanijama je dopušteno, ako imaju mogućnosti da se koriste vlastitim sredstvima i snagama, npr. vlastitim transportom sirovina i materijala, da se koriste vlastitim zaposlenicima pri ukrcaju sirovina i materijala i sl. Uporaba vlastitih sredstava i snaga uzrokuje nastanak odgovarajućih troškova koje kompanija može prikazati kao ovisne troškove nabave te ih uključiti u vrijednost zaliha sirovina i materijala. Uključivanje vlastitih troškova u vrijednost zaliha sirovina i materijala zahtjeva postojanje interne dokumentacije o nastalim troškovima, te realan iskaz vlastitih troškova koji ne smiju značajno prelaziti tržišnu vrijednost sličnih akcija. Uključivanje vlastitih troškova u vrijednost zaliha sirovina i materijala može biti popraćeno na različite načine i to prije svega kroz priznavanje prihoda ili storniranje troškova, što se mora naznačiti kroz donesene računovodstvene politike.

Ako se kompanija opredijeli za priznavanje prihoda u visini nastalih vlastitih troškova, tada se knjiži konto 7880 – Prihodi od uporabe vlastitih proizvoda i usluga za troškove. Na navedeni prihod ne obračunava se PDV.

Primjer:

1. Kupljeno je 5.000 kg materijala te primljena faktura dobavljača materijala u iznosu od 100.000,00 kn + PDV.
2. Materijal je ukrcan uz pomoć vlastitih zaposlenika te je internim obračunom iskazan trošak ukrcanja u iznosu od 3.000,00 kn.
3. Materijal je prevezen vlastitim transportnim sredstvom te je internim obračunom iskazan trošak transporta u iznosu od 10.000,00 kn.
4. Napravljen je obračun nabave materijala.
5. Materijal je zaprimljen na skladište.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2200 Dobavljači dobara	125.000,00 (1)	1400 Pretporez po primljenim isporukama	25.000,00 (1)
3001 Fakturna cijena sirovina i materijala		3015 Troškovi vlastitog ukrcanja	
1) 100.000,00	100.000,00 (4)	2) 3.000,00	3.000,00 (4)
7880 Prihodi od uporabe vlastitih proizvoda i usluga		3014 Troškovi vlastitog transporta	
	3.000,00 (2)	3) 10.000,00	10.000,00 (4)
	10.000,00 (3)		
309 Obračun nabave		3100 Zalihe sirovina i materijala	
4) 113.000,00	113.000,00 (5)	5) 113.000,00 N.C 22,60 kn/kg	

Ako se kompanija opredijeli za stormiranje troškova u visini vlastitih troškova uključenih u vrijednost zaliha sirovina i materijala, tada se knjiži storno odgovarajućeg konta klase 4 za iznos uključenih troškova u vrijednost zaliha sirovina i materijala.

Primjer:

1. Kupljeno je 10.000 kg materijala te primljena faktura dobavljača materijala u iznosu od 100.000,00 kn + PDV.
2. Materijal je ukrcan uz pomoć vlastitih zaposlenika te je internim obračunom iskazan trošak ukrcanja u iznosu od 3.000,00 kn.
3. Materijal je prevezen vlastitim transportnim sredstvom te je internim obračunom iskazan trošak transporta u iznosu od 10.000,00 kn, što uključuje trošak goriva od 7.000,00 kn, trošak autoceste od 1.250,00 kn, te amortizaciju transportnog vozila od 1.750,00 kn.
4. Napravljen je obračun nabave materijala.
5. Materijal je zaprimljen na skladište.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2200 Dobavljači dobara		1400 Pretporez po primljenim isporukama	
	125.000,00 (1)		25.000,00 (1)
3001 Fakturna cijena sirovina i materijala		3015 Troškovi vlastitog ukrcaja	
1) 100.000,00	100.000,00 (4)	2) 3.000,00	3.000,00 (4)
4119 Ostale vanjske usluge		3014 Troškovi vlastitog transporta	
2) 3.000,00		3) 10.000,00	10.000,00 (4)
4077 Trošak goriva za teretna vozila		4607 Ostali troškovi – troškovi autosece	
3) 7.000,00		3) 1.250,00	
4341 Amortizacija transportnih sredstava		309 Obračun nabave	
3) 1.750,00		4) 113.000,00	113.000,00 (5)
3100 Zalihe sirovina i materijala			
5) 113.000,00			
	N.C 11,30 kn/kg		

4.2.6. Obračun i knjiženje nabave kad se sirovina i materijal odmah troše

Nabava sirovina i materijala koji se odmah uključuje u proces proizvodnje evidentira se odmah prikazivanjem troškova klase 4 u visini vrijednosti nabavljenih sirovina i materijala. Ukoliko se sirovine i materijali ne potroše u cijelosti, nužno je stornirati već prikazani trošak za neutrošene sirovine i materijale koji se potom evidentiraju na zalihamu sirovina i materijala. Ovaj slučaj nabave sirovina i materijala karakterizira građevinsku djelatnost u okviru koje se sirovine i materijali isporučuju direktno na gradilište te se odmah uključuju u troškove (*građenje*), a ne u zalihe. Također se ovaj oblik nabave sirovina i materijala može poistovjetiti s terminom *Just in Time*, koji karakterizira proizvodnju bez skladištenja sirovina i materijala, odnosno sirovine i materijal nabavljaju se u onoj mjeri i u vrijeme zahtijevano procesom proizvodnje.

Primjer:

1. Kupljena je drvena građa za izradu potkrovlja stambenog objekta te primljena faktura dobavljača u iznosu od 20.000,00 kn + PDV. Materijal je dostavljen na gradilište.
2. Kupljene su cigle za izradu potkrovlja stambenog objekta te primljena faktura dobavljača u iznosu od 80.000,00 kn + PDV. Materijal je dostavljen na gradilište.
3. Po obavljenim radovima utvrđeno je da je neutrošeno ostalo drvene građe i cigli u vrijednosti od 5.000,00 kn, što je stavljeno na skladište.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2200 Dobavljači dobara	1400 Pretporez po primljenim isporukama
25.000,00 (1)	5.000,00 (1)
100.000,00 (2)	20.000,00 (2)
4000 Osnovni materijali i sirovine	3100 Zalihe sirovina i materijala
1) 20.000,00	3) 5.000,00
2) 80.000,00	
3) 5.000,00	

4.2.7. Obračun i knjiženje nabave sirovina i materijala uz prethodno davanje predujma

Nabava sirovina i materijala uz prethodno davanje predujma karakteristična je u situacijama kada se davatelj predujma (kupac) želi zaštiti od očekivanoga budućeg povećanja cijene sirovine i materijala, stoga on obavlja plaćanje unaprijed po trenutnoj dogovorenoj cijeni. Ujedno pruža sigurnost primatelju predujma (dobavljaču) glede naplate isporuke sirovina i materijala. U vezi s davanjem predujma bitno je istaknuti da iznos danog predujma u sebi sadrži PDV, stoga je obveza primatelja predujma izdati račun za primljeni predujam na kojem je potrebno iskazati obračunani PDV na temelju preračunanih stopa (5/105, 13/113; 25/125) i na osnovi čega će davatelj predujma steći pravo evidencije proizišlog pretporeza iz danog predujma. Nadalje, primitkom stvarnog računa i isporuke sirovina i materijala, poništava se odnosno stornira primljeni račun za predujam, te se provodi obračun predujma. U praksi se mogu pojaviti situacije da je vrijednost predujma jednaka, veća ili manja od stvarne vrijednosti sirovina i materijala, što određuje i definira načine evidencije i knjiženja nastalih poslovnih situacija.

Primjer: vrijednost predujma jednaka stvarnoj vrijednosti sirovina i materijala

1. Isplaćen je predujam dobavljaču u iznosu od 25.000,00 kn za nabavu sirovina i materijala.
2. Zaprimljena je faktura dobavljača za primljeni predujam.
3. Dobavljač je isporučio sirovine i materijal te doznačio fakturu za sirovine i materijal na iznos od 20.000,00 kn + PDV.
4. Dobavljač je podmiren iz predujma.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

1000 Transakcijski račun	25.000,00 (1)	370 Predujam dobavljaču materijala	20.000,00 (4)
		1) 25.000,00	
		2) 5.000,00	
140022 Pretporez iz predujmova		2200 Dobavljač dobara	25.000,00 (3)
2) 5.000,00		4) 25.000,00	
4) 5.000,00			
1400 Pretporez po primljenim isporukama	3) 5.000,00	3100 Zalihe sirovina i materijala	
		3) 20.000,00	

Primjer: vrijednost predujma veća je od stvarne vrijednosti sirovina i materijala

1. Isplaćen je predujam dobavljaču u iznosu od 25.000,00 kn za nabavu sirovina i materijala.
2. Zaprimljena je faktura dobavljača za primljeni predujam.
3. Dobavljač je isporučio sirovine i materijal te doznačio fakturu za sirovine i materijal na iznos od 18.000,00 kn + PDV.
4. Napravljen je obračun predujma, zatvaranje obveze prema dobavljaču i povrat sredstava na transakcijski račun.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

1000 Transakcijski račun	25.000,00 (1)	370 Predujam dobavljaču materijala	18.000,00 (4)
4a) 2.500,00		1) 25.000,00	18.000,00 (4)
		2) 5.000,00	2.000,00 (4a)
140022 Pretporez iz predujmova		2200 Dobavljač dobara	22.500,00 (3)
2) 5.000,00		4) 22.500,00	22.500,00 (3)
4) 4.500,00			
4a) 500,00			
1400 Pretporez po ulaznim računima	3) 4.500,00	3100 Zalihe sirovina i materijala	
		3) 18.000,00	

Primjer: vrijednost predujma manja je od stvarne vrijednosti sirovina i materijala

1. Isplaćen je predujam dobavljaču u iznosu od 25.000,00 kn za nabavu sirovina i materijala.
2. Primljena je faktura dobavljača za primljeni predujam.
3. Dobavljač je isporučio sirovine i materijal te doznačio fakturu za sirovine i materijal na iznos od 25.000,00 kn + PDV.
4. Napravljen je obračun predujma, zatvaranje obveze prema dobavljaču na teret transakcijskog računa.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

1000 Transakcijski račun		370 Predujam dobavljaču materijala
	25.000,00 (1) 6.250,00 (4a)	1) 25.000,00 2) 5.000,00
140022 Pretporez iz predujmova		2200 Dobavljač dobara
2) 5.000,00 4) 5.000,00		4) 25.000,00 4a) 6.250,00
1400 Pretporez po primljenim isporukama		3100 Zalihe sirovina i materijala
3) 6.250,00		3) 25.000,00

4.3. Obračun i knjiženje dorade sirovina i materijala na zalihamu

Nakon nabavljanja sirovina i materijala te njihova iskazivanja na kontu 3100 – Zalihe sirovina i materijala, mogu se naknadno pojaviti troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja sirovina i materijala. Navedeni troškovi obuhvaćaju aktivnosti kojima se sirovinama i materijalima mijenjaju svojstva te ih se prilagođuje procesu proizvodnje. Proizišle troškove dorade, obrade i oplemenjivanja potrebno je uključiti u vrijednost zaliha sirovina i materijala. Izuzimanje sirovina i materijala sa zaliha evidentira se na kontu 3110 – Materijal u doradi, obradi i oplemenjivanju, a svi proizišli troškovi se evidentiraju na kontu 3112 – Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja. S obzirom na izvršitelja dorade, mogu se pojaviti tri situacije dorade obrade i oplemenjivanja sirovina i materijala i to:

- dorada kod drugoga poduzetnika u tuzemstvu
- dorada kod drugoga poduzetnika u inozemstvu
- dorada u vlastitoj izvedbi.

4.3.1. Dorada, obrada i oplemenjivanje sirovina i materijala kod drugog poduzetnika u tuzemstvu

Davanje sirovina i materijala na doradu obradu i oplemenjivanje drugom poduzetniku u tuzemstvu uzrokuje nastanak troškova koji se evidentiraju na temelju primljene fakture poduzetnika za obavljene usluge, pri čemu se kao dodana vrijednost sirovina i materijala priznaje isključivo vrijednost primljene fakture bez PDV-a i evidentira na konto 3112 – Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja, dok se pripadajući PDV iz primljene fakture iskazuje kao pretporez.

Primjer:

1. Sa zaliha sirovina i materijala dani su na plastificiranje poduzetniku u tuzemstvu profili u vrijednosti od 10.000,00 kn.
2. Primljena je faktura dobavljača za obavljeno plastificiranje profila u vrijednosti od 3.000,00 kn + PDV.
3. Plastificirani profili zaprimljeni su na zalihe.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3100 Zalihe sirovina i materijala		
S°= XXXX	10.000,00 (1)	
<hr/>		
2201 Dobavljač usluga	3.750,00 (2)	
<hr/>		
1400 Pretporez po ulaznim računima		
2) 750,00	3) 13.000,00	
<hr/>		
3110 Materijal u doradi, obradi i oplemenjivanju		
1) 10.000,00	10.000,00 (3)	
<hr/>		
3112 Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja		
2) 3.000,00	3.000,00 (3)	
<hr/>		
3100 Zalihe sirovina i materijala - Plastificirani		
3) 13.000,00		
<hr/>		

Zadatak za vježbu:

1. Kupljeno je 5.000 m profila namijenjenih za ugradnju u brodove nabavne cijene od 100,00 kn/m, te primljena faktura dobavljača na iznos od 500.000,00 kn + PDV. Materijal je stavljen na zalihe.
2. U cilju dodatne pripreme za ugradnju u brodove, 1.000 m profila dano je drugom poduzetniku smještenom u RH da se obavi antikorozijska zaštita.
3. Primljena je faktura poduzetnika za obavljene usluge antikorozijske zaštite u iznosu od 25.000,00 kn + PDV.
4. Dorađeni su profili zaprimljeni na zalihe.
5. Sa zaliha je u proces proizvodnje izdano 700 m dorađenih profila, te 150 m nedorađenih profila.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

4.3.2. Dorada, obrada i oplemenjivanje sirovina i materijala kod drugog poduzetnika u inozemstvu

Za doradu sirovina i materijala kod drugog poduzetnika u inozemstvu, odnosno izvan granica Republike Hrvatske, potrebno je razlikovati:

- doradu sirovina i materijala u zemljama članicama Europske unije
- doradu sirovina i materijala u trećim zemljama (*zemlje koje nisu članice Europske unije*).

Dorada sirovina i materijala kod drugih poduzetnika u zemljama članicama Europske unije tretira se kao princip stjecanja, odnosno hrvatski poduzetnik na temelju primljene fakture od INO poduzetnika za pružene usluge dorade obrade i oplemenjivanja sirovina i materijala obračunava hrvatski PDV koji se evidentira kroz konto 1403 – Pretporez od primljenih usluga iz EU i konto 2403 – Obveze za PDV za primljene usluge iz EU.

Primjer:

1. Sa zaliha sirovina i materijala dani su na plastificiranje poduzetniku u Italiji profili u vrijednosti od 10.000,00 kn.
2. Primljena je faktura INO dobavljača za obavljeno plastificiranje profila u vrijednosti od 400,00 Eura. Središnji tečaj iznosio je 7,50 kn/Eur. Na temelju primljene fakture proveden je obračun PDV-a.
3. Plastificirani profili zaprimljeni su na zalihe.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

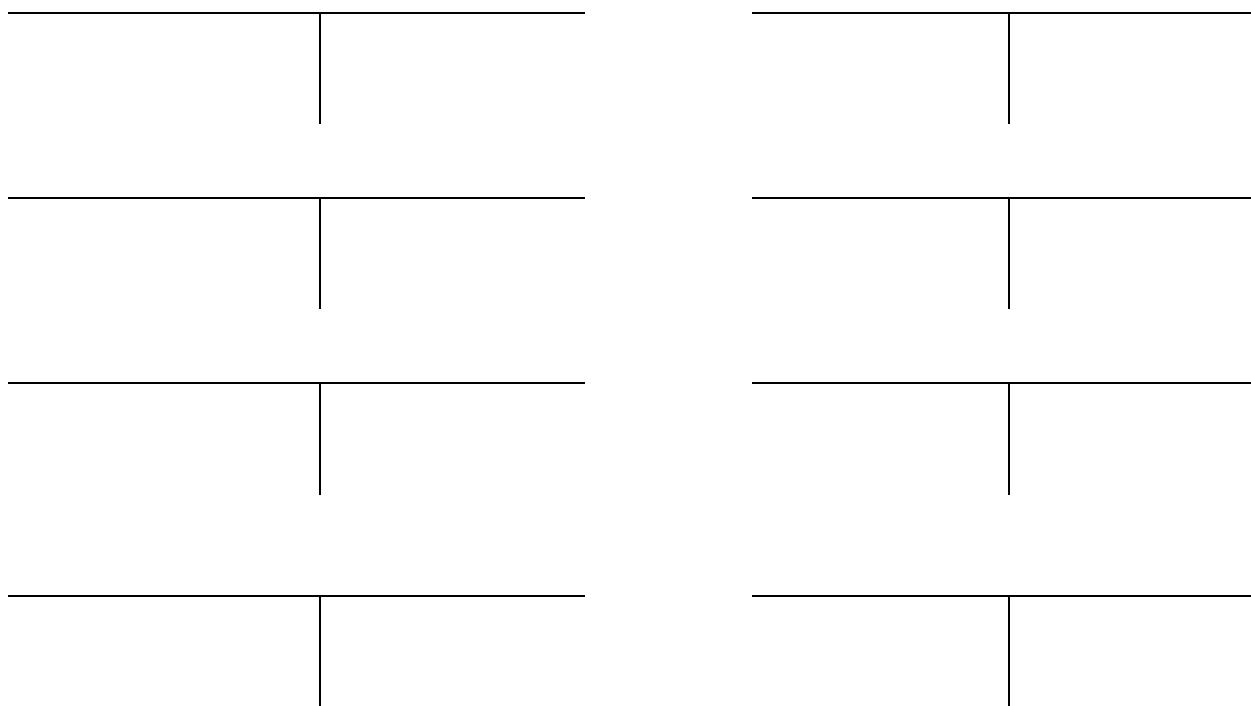
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">3100 Zalihe sirovina i materijala</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr> <td>S°= XXXX</td><td>10.000,00 (1)</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">2212 Dobavljač usluga iz EU</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr> <td></td><td>3.000,00 (2)</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">1403 Pretporez od primljenih usluga iz EU</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr> <td></td><td>2) 750,00</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">3100 Zalihe sirovina i materijala - Plastificirani</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr> <td></td><td>3) 13.000,00</td></tr> </table>	3100 Zalihe sirovina i materijala		S°= XXXX	10.000,00 (1)	2212 Dobavljač usluga iz EU			3.000,00 (2)	1403 Pretporez od primljenih usluga iz EU			2) 750,00	3100 Zalihe sirovina i materijala - Plastificirani			3) 13.000,00	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">3110 Materijal u doradi, obradi i oplemenjivanju</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr> <td>1) 10.000,00</td><td>10.000,00 (3)</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">3112 Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr> <td>2) 3.000,00</td><td>3.000,00 (3)</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">2403 Obveze za PDV za primljene usluge iz EU</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr> <td></td><td>750,00 (2)</td></tr> </table>	3110 Materijal u doradi, obradi i oplemenjivanju		1) 10.000,00	10.000,00 (3)	3112 Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja		2) 3.000,00	3.000,00 (3)	2403 Obveze za PDV za primljene usluge iz EU			750,00 (2)
3100 Zalihe sirovina i materijala																													
S°= XXXX	10.000,00 (1)																												
2212 Dobavljač usluga iz EU																													
	3.000,00 (2)																												
1403 Pretporez od primljenih usluga iz EU																													
	2) 750,00																												
3100 Zalihe sirovina i materijala - Plastificirani																													
	3) 13.000,00																												
3110 Materijal u doradi, obradi i oplemenjivanju																													
1) 10.000,00	10.000,00 (3)																												
3112 Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja																													
2) 3.000,00	3.000,00 (3)																												
2403 Obveze za PDV za primljene usluge iz EU																													
	750,00 (2)																												

Zadatak za vježbu:

1. Kupljeno je 10.000 m profila namijenjenih za ugradnju u brodove nabavne cijene od 20,00 kn/m i primljena faktura dobavljača na iznos od 200.000,00 kn + PDV. Materijal je stavljen na zalihe.
2. U cilju dodatne pripreme za ugradnju u brodove polovina profila je dana poduzetniku u Njemačkoj da se obavi antikorozijska zaštita.
3. Primljena je faktura njemačkog poduzetnika za obavljene usluge antikorozijske zaštite na iznos od 3.000,00 Eura. Središnji tečaj iznosio 7,50 kn/Eur. Na temelju primljene fakture proveden je obračun PDV-a.
4. Dorađeni profili zaprimljeni su na zalihe.
5. Sa zaliha je u proces proizvodnje izdana četvrtina dorađenih profila.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

--	--



Da bi se sirovine i materijal doradili, obradili i oplemenili kod drugih poduzetnika u trećim zemljama, prije svega treba napraviti privremeni izvoz sirovina i materijala. Dorada sirovina i materijala kod drugih poduzetnika u trećim zemljama tretira se po principu uvoza, odnosno, fakture INO poduzetnika za obavljene usluge dorade, obrade i oplemenjivanja sirovina i materijala, carinarnica obračunava carinu i PDV. Carina se obračunava na temelju carinske osnovice koju čini vrijednost dorade, a PDV na temelju porezne osnovice koju čini vrijednost dorade uvećana za pripadajuću carinu. Plaćanjem obveza prema carinarnici za carinu i PDV, poduzetnik stječe pravo iskazivanja potraživanja za pretporez.

Primjer:

1. Materijal u vrijednosti od 100.000,00 kn izvezen je radi dorade kod poduzetnika u Švicarsku.
2. Primljena je faktura švicarskog poduzetnika na iznos od 7.000,00 CHF (srednji tečaj na dan carinjenja iznosi 7,25 kn/CHF).
3. Carinarnica je obračunala carinu i druge pristojbe u svoti od 10.000,00 kn.
4. Carinarnica je obračunala PDV.
5. Plaćena je obveza prema carinarnici za obračunanu carinu i PDV.
6. Doradeni materijal zaprimljen je na zalihe.
7. Podmirena je faktura švicarskog poduzetnika u iznosu od 7.000,00 CHF. (srednji tečaj na dan plaćanja iznosi 7,10 kn/CHF).

Knjiženje u glavnoj knjizi:

<u>3100 Zalihe sirovina i materijala</u>	
S°= XXXX	100.000,00 (1)

<u>2213 Dobavljač usluga iz trećih zemalja</u>	
7) 50.750,00	50.750,00 (2)

<u>2470 Obveze za carinu</u>	
5) 10.000,00	10.000,00 (3)

<u>1408 Pretporez koji još nije priznat</u>	
4) 15.187,50	15.187,50 (5a)

<u>14052 – Plaćeni PDV pri uvozu</u>	
5a) 15.187,50	

<u>1030 Devizni račun</u>	
S°= XXXX	49.700,00 (7)

<u>3110 Materijal u doradi, obradi i oplemenjivanju</u>	
1) 100.000,00	100.000,00 (6)

<u>3112 Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja</u>	
2) 50.750,00	60.750,00 (6)
3) 10.000,00	

<u>2473 Ostale obveze prema carini (PDV)</u>	
5) 15.187,50	15.187,50 (4)

<u>1000 Transakcijski račun</u>	
S°= XXXX	25.187,50 (5)

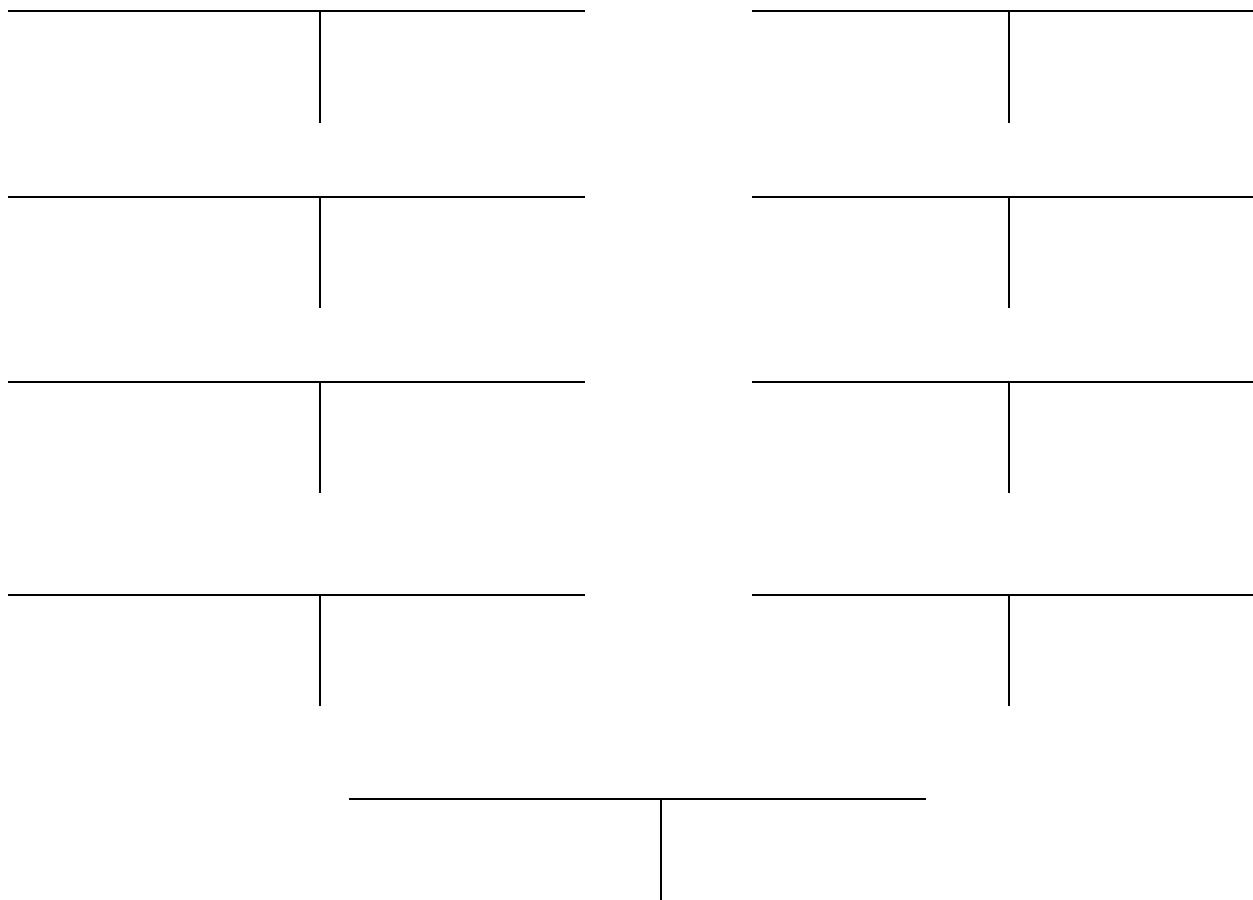
<u>3100 Zalihe dorađenog materijala</u>	
6) 160.750,00	

<u>7721 Pozitivne tečajne razlike</u>	
	1.050,00 (7)

Zadatak za vježbu:

1. Sa zaliha sirovina i materijala na kojima se nalazi 5.000 m profila namijenjenih za ugradnju u brodove ukupne vrijednosti od 150.000,00 kn, privremeno je izvezeno 2.000 m profila na doradu kod švicarskog poduzetnika.
2. Primljena je faktura švicarskog poduzetnika na iznos od 2.000,00 CHF (srednji tečaj na dan carinjenja iznosi 6,50 kn/CHF).
3. Carinarnica je obračunala carinu i druge pristojbe u svoti od 4.000,00 kn.
4. Carinarnica je obračunala PDV.
5. Plaćena je obveza prema carinarnici za obračunanu carinu i PDV.
6. Dorađeni materijal zaprimljen je na zalihe.
7. Sa zaliha je u proces proizvodnje izdano 750 m dorađenih profila.

Knjiženje u glavnoj knjizi:



4.3.3. Dorada, obrada i oplemenjivanje sirovina i materijala u vlastitoj izvedbi

Dorada, obrada i oplemenjivanje sirovina i materijala može se obaviti vlastitim snagama i sredstvima, pri čemu se nastali vlastiti troškovi na temelju interne dokumentacije uključuju u vrijednost dorađenih sirovina i materijala. Uključivanjem nastalih vlastitih troškova dorade, obrade i oplemenjivanja sirovina i materijala u troškove dorade kroz konto 3112 – Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja može biti popraćeno kroz priznavanje prihoda ili storniranje troškova, što se mora naznačiti kroz donesene računovodstvene politike.

Ako se kompanija opredijeli za priznavanje prihoda u visini nastalih vlastitih troškova dorade obrade i oplemenjivanja, tada se knjiži konto 7880 – Prihodi od uporabe vlastitih proizvoda i usluga za troškove. Na navedeni prihod ne obračunava se PDV.

Primjer:

1. U cilju ugradnje plastificiranih profila u finalni proizvod, sa zaliha sirovina i materijala predani su u Odjel za plastificiranje profili u vrijednosti od 10.000,00 kn.

2. Prema internoj dokumentaciji, u Odjelu za plastificiranje utrošeno je 2.500,00 kn plastičnog materijala i 500,00 kn rada, što je terećeno na troškove dorade.
 3. Plastificirani profili zaprimljeni su na zalihe.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

<u>3100 Zalihe sirovina i materijala</u>		<u>3110 Materijal u doradi, obradi i oplemenjivanju</u>
S°= XXXX	10.000,00 (1)	1) 10.000,00
		10.000,00 (3)
<u>7880 Prihodi od uporabe vlastitih proizvoda i usluga</u>		<u>3112 Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja</u>
	3.000,00 (2)	2) 3.000,00
		3.000,00 (3)
<u>3100 Zalihe sirovina i materijala - Plastificirani</u>		
	3) 13.000,00	

Ako se kompanija opredijeli za storniranje troškova u visini vlastitih troškova dorade, obrade i oplemenjivanja uključenih u vrijednost dorade, tada se knjiži storno odgovarajućeg konta klase 4 za iznos uključenih vlastitih troškova dorade, obrade i oplemenjivanja.

Primjer:

1. U cilju ugradnje plastificiranih profila u finalni proizvod, sa zaliha sirovina i materijala predano je u Odjel za plastificiranje profila u vrijednosti od 10.000,00 kn.
 2. Prema internoj dokumentaciji, u Odjelu za plastificiranje utrošeno je 2.500,00 kn plastičnog materijala i 500,00 kn rada, što je terećeno na troškove dorade.
 3. Plastificirani profili zaprimljeni su na zalihe.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

<u>3100 Zalihe sirovina i materijala</u>		<u>3110 Materijal u doradi, obradi i oplemenjivanju</u>
S°= XXXX	10.000,00 (1)	1) 10.000,00
		10.000,00 (3)
<u>4000 Trošak osnovnog materijala</u>		<u>420,21,422,423 Troškovi plaća</u>
	2) 2.500,00	2) 500,00
<u>3112 Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja</u>		<u>3100 Zalihe sirovina i materijala - Plastificirani</u>
	2) 3.000,00	3) 13.000,00

Zadatak za vježbu:

1. Kupljeno je 10.000 m profila namijenjenih za ugradnju u brodove, po nabavnoj cijeni od 10,00 kn/m, te je primljena faktura dobavljača na iznos od 100.000,00 kn + PDV. Materijal je stavljen na zalihe.
2. U cilju dodatne pripreme za ugradnju u brodove 1.000 m profila izdano je u odjel za pocićavanje.
3. Na temelju interne dokumentacije u odjelu za pocićavanje utrošeno je vlastitog materijala u vrijednosti od 4.000,00 kn i 1.000,00 kn vlastitoga rada.
4. Pocićani profili zaprimljeni su na zalihe.
5. Sa zaliha je u proces proizvodnje izdano 400 m pocićanih profila.

Knjiježenje u glavnoj knjizi:

4.4. Sitan inventar, ambalaža i automobilske gume

Sitan inventar predstavlja dugotrajnu imovinu čiji je pojedinačni trošak nabave manji od 3.500,00 kn i vijek uporabe duži od jedne godine. Obuhvaća alate, mjerne instrumente, pribore, radna sredstva male vrijednosti, protupožarnu opremu, sanitetska sredstva i sličnu opremu (prethodno navedenih karakteristika) koji osiguravaju neometano odvijanje procesa proizvodnje. Nabava sitnog inventara evidentira se na kontu 350 - Zalihe sitnog inventara. Davanjem u uporabu sitnog inventara umanjuju se zalihe sitnog inventara te se tereti konto 360 – Sitan inventar u uporabi. Istodobno sa davanjem sitnog inventara u uporabu, knjiži se

konto 363 – Otpis sitnog inventara i konto 4040 – Trošak sitnog inventara, koji se evidentira u ovisnosti o metodi otpisa koja se primjenjuje. Pri davanju u uporabu primjenjuju se dvije vrste otpisa:

- metoda jednokratnog otpisa
- kalkulativni otpis.

Metoda jednokratnog otpisa sitnog inventara daje mogućnost iskazivanja troška ukupne vrijednosti inventara danog u uporabu, pri čemu se njegova bilančna vrijednost svodi na nulu. Kalkulativni otpis sitnog inventara daje mogućnost djelomičnog iskazivanja troška inventara danog u uporabu, pri čemu preostala vrijednost ostaje iskazana u bilanci kroz konto 360 – Sitan inventar u uporabi.

Nadalje, u ovisnosti o primjenjivanoj metodi otpisa provodi se i postupak isknjižavanja sitnog inventara. Ukoliko je primjenjivana metoda jednokratnog otpisa, isknjižavanje se provodi međusobnim zatvaranjem konta 360 – Sitan inventar u uporabi i konta 363 – Otpis sitnog inventara, a ako je primjenjivana metoda kalkulativnog otpisa tada se konto 360 – Sitan inventar u uporabi zatvara s nabavnom vrijednošću inventara, a konto 363 – Otpis sitnog inventara s dotada otpisanom vrijednošću, pri čemu se razlika između nabavne i otpisane vrijednosti evidentira na konto 4040 – Trošak sitnog inventara.

Primjer:

1. Kupljeno je 10 komada mjernih instrumenata po nabavnoj cijeni od 1.000,00 kn /kom te je primljena faktura dobavljača na iznos od 10.000,00 kn + PDV. Mjerni uređaji stavljeni su na zalihe.
2. Sa zaliha je za potrebe proizvodnje izdano 4 komada mjernih instrumenata na koje se primjenjuje metoda jednokratnog otpisa.
3. Mjerni instrument je pregorio te je isti rashodovan i isknjižen na teret poduzeća.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2200 Dobavljač dobara	12.500,00 (1)	1400 Pretporez po primljenim isporukama	
		1) 2.500,00	
350 Sitan inventar na zalihamu		360 Sitan inventar u uporabi	
1) 10.000,00	4.000,00 (2)	2) 4.000,00	1.000,00 (3)
363 Otpis sitnog inventara		4040 Trošak sitnog inventara	
3) 1.000,00	4.000,00 (2)	2) 4.000,00	

Primjer:

1. Kupljeno je 10 komada mjernih instrumenata po nabavnoj cijeni od 1.000,00 kn /kom te je primljena faktura dobavljača na iznos od 10.000,00 kn + PDV. Mjerni uređaji stavljeni su na zalihe.
2. Sa zaliha je za potrebe proizvodnje izdano 4 komada mjernih instrumenata na koje se primjenjuje 50%-tni kalkulativni otpis.
3. Mjerni instrument je pregorio te je isti rashodovan i isknjižen na teret poduzeća.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2200 Dobavljač dobara		1400 Pretporez po primljenim isporukama
	12.500,00 (1)	
350 Sitan inventar na zalihamu		360 Sitan inventar u uporabi
1) 10.000,00	4.000,00 (2)	
		2) 4.000,00 1.000,00 (3)
363 Otpis sitnog inventara		4040 Trošak sitnog inventara
3) 500,00	2.000,00 (2)	
		2) 2.000,00 3) 500,00

Zadatak za vježbu:

1. Kupljeno je 10 komada ručnih bušilica po nabavnoj cijeni od 750,00 kn/kom, te 5 komada mjernih instrumenata po nabavnoj cijeni od 500,00 kn/kom. Primljena je faktura dobavljača na iznos od 10.000,00 kn + PDV, te je alat zaprimljen na zalihe.
2. Sa zaliha je za potrebe proizvodnje izdano 6 komada ručnih bušilica na koje se primjenjuje jednokratni otpis.
3. Za potrebe proizvodnje sa zaliha je izdan jedan mjerni instrument na koji se primjenjuje 50%-tni kalkulativni otpis.
4. Tijekom proizvodnje pregorjela je jedna bušilica te je rashodovana i isknjižena na teret poduzeća.
5. Tijekom proizvodnje pregorio je jedan mjerni instrument te je rashodovan i isknjižen na teret poduzeća.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

--	--

Na isti način kao i sitan inventar tretiraju se ambalaža (konto 351 – Ambalaža na zalihi) i automobilske gume (konto 352 – Auto-gume na zalihi). Jedina razlika proizlazi iz brojeva konta na koja se evidentiraju nastali događaji, i to:

Ambalaža:

361 – Ambalaža u uporabi

364 – Otpis ambalaže

4041 – Troškovi ambalaže

Auto-gume:

362 – Auto-gume u uporabi

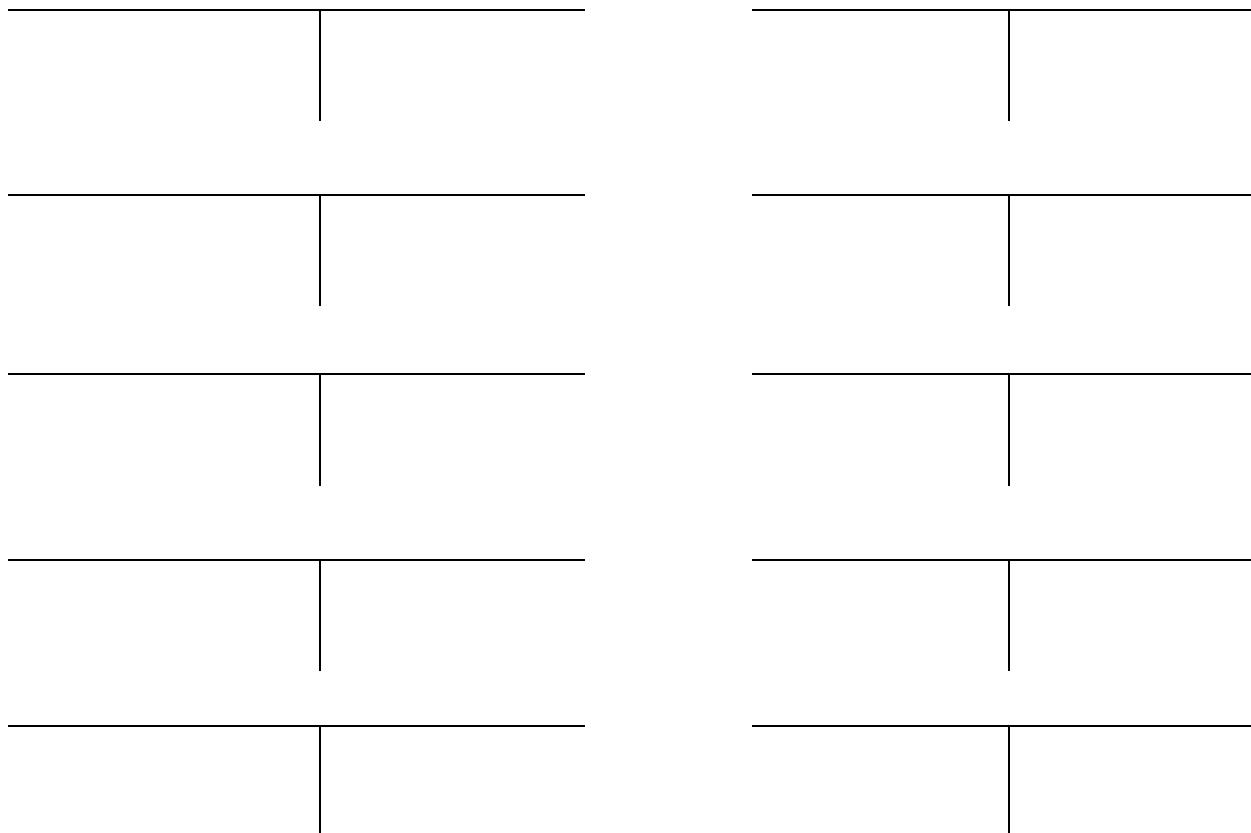
365 – Otpis auto-guma

4042 – Trošak auto-guma

Zadatak za vježbu:

1. Kupljeno je 6 komada guma po nabavnoj cijeni od 750,00 kn/kom, te je primljena faktura dobavljača na iznos od 4.500,00 kn + PDV. Gume su stavljene na zalihe.
2. Kupljeno je 100 komada drvenih sanduka po nabavnoj cijeni od 200,00 kn/kom, te je primljena faktura dobavljača na iznos od 20.000,00 kn + PDV. Drveni sanduci stavljeni su na zalihe.
3. Sa zaliha guma izdano je svih 6 guma za potrebe viljuškara u procesu proizvodnje, na koje se primjenjuje 20%-tni kalkulativni otpis.
4. Sa zaliha drvenih sanduka izdano je 50 komada drvenih sanduka koji služe za potrebe transportiranja gotovih proizvoda i koji predstavljaju povratnu ambalažu. Na drvene sanduke primjenjuje se 10%-tni kalkulativni otpis.
5. Tijekom transportiranja uništen je jedan drveni sanduk te je isti rashodovan i isknjižen na teret poduzeća.
6. Plaćena je obveza prema dobavljaču guma s transakcijskog računa.
7. Plaćena je obveza prema dobavljaču drvenih sanduka prema izdanoj mjenici.

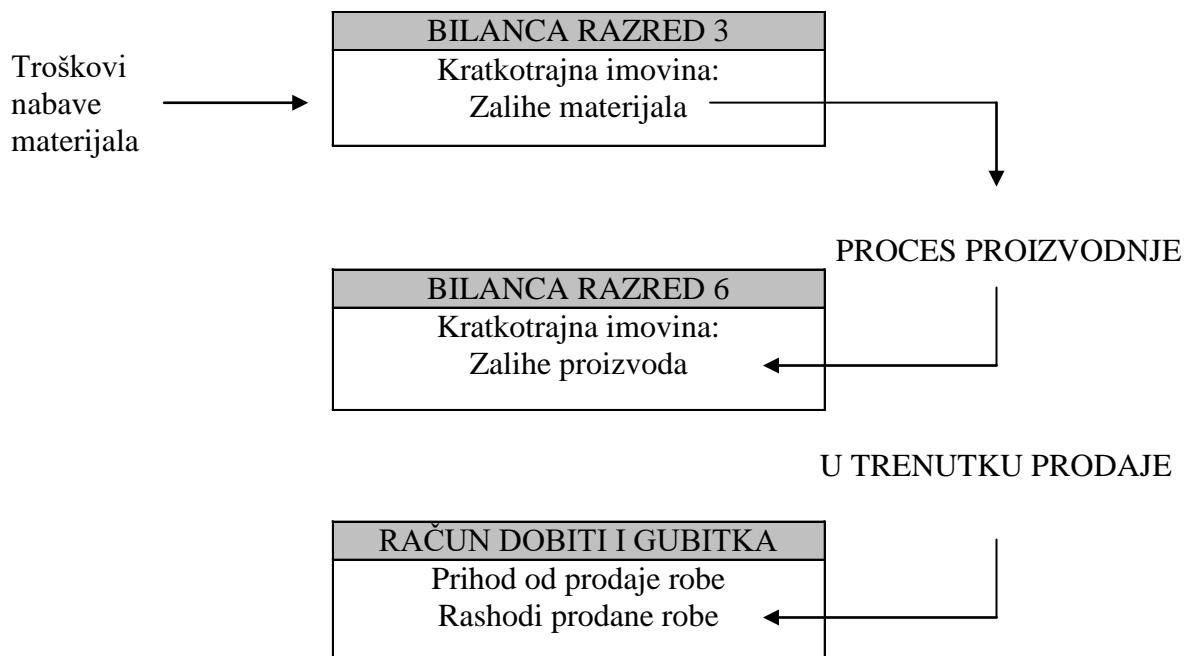
Knjiženje u glavnoj knjizi:



4.5. Metode obračuna utroška zaliha

Zalihe materijala predstavljaju značajnu stavku u procesu proizvodnje. Značaj zaliha materijala proizlazi iz činjenice da proces proizvodnje počinje upravo sa sirovinama i materijalima koje poduzeće nastoji konvertirati u finalni proizvod i koje direktno svojom vrijednošću određuju i vrijednost samog proizvoda. Ujedno zalihe sirovina i materijala predstavljaju značajni oblik tekuće imovine evidentirane kroz bilancu, a također predstavljaju i značajan iznos rashoda kroz troškove prodanih proizvoda evidentiranih kroz račun dobiti i gubitka. Navedeno pokazuje i sljedeća slika:

Slika 13.: Tijek zaliha materijala



Na slici se može uočiti utjecaj zaliha materijala na vrijednost poduzeća koja se prezentira kroz Bilancu i Račun dobiti i gubitka. Vrijednost poduzeća prezentirana kroz financijske izvještaje pod utjecajem je i primjenjivanih metoda obračuna utroška zaliha. Sukladno MRS 2 i HSFI 10, računovodstvenim politikama potrebno je propisati metodu obračuna utroška zaliha. U primjeni su:

- Metoda specifične identifikacije
- Metoda Prvi ulaz – Prvi izlaz (FIFO metoda)
- Metoda prosječnog ponderiranog troška (PPC metoda).

Uz pomoć navedenih metoda izrađuju se kartice kojima se evidentira stanje i promjene stanja materijala (ulaz i izlaz zaliha materijala) prema količini, cijeni i vrijednosti pojedinačno za svaku vrstu, a time se određuju i vrijednosti koje tvore Bilancu i Račun dobiti i gubitka.

4.5.1. Metoda specifične identifikacije

Metoda specifične identifikacije primjenjuje se u poduzećima koja obavljaju specifične djelatnosti pri čemu se koriste zalihami namijenjenim upravo za određeni projekt te koje su međusobno nerazmjenjive. Specifičnom se identifikacijom na pojedine zalihe evidentiraju specifični troškovi svojstveni upravo individualnoj zalihi koja se koristi u realizaciji specifičnih aktivnosti. Ova metoda nije primjenjiva u situacijama posjedovanja velikih količina međusobno razmjenjivih zaliha.

4.5.2. Metoda Prvi ulaz – Prvi izlaz

Metoda Prvi ulaz – Prvi izlaz ili FIFO metoda (*First in First out*) propisuje da zalihe sirovina i materijala koje su prve nabavljeni moraju biti i prve terećene na troškove. Ova metoda se temelji na vremenskom rasporedu nabave sirovina i materijala. Vrednovanje i obračun utroška zaliha sirovina i materijala može se provoditi:

- kontinuirano
- periodično.

Kontinuiran obračun utroška zaliha sirovina i materijala nalaže da se pri svakom utrošku sirovina i materijala provodi obračun utrošenih zaliha prema redoslijedu i cijenama nabave (prvi ulaz prvi izlaz), te se oduzima od raspoloživih zaliha. Navedeni obračun ilustrira sljedeća tablica:

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
	Primka	x				x		
	Otpremnica		x				x	

Periodični obračun utroška zaliha nalaže da se prvotno utvrdi vrijednost zaliha raspoloživih za utrošak (početno stanje uvećano za sve nabave) u odgovarajućem periodu te da se od te vrijednosti oduzme utvrđena vrijednost preostalih zaliha na kraju perioda, što ilustrira sljedeće:

Vrijednost zaliha raspoloživih za utrošak (početno stanje uvećano za sve nabave)

- Zalihe na kraju = preostale zalihe (po inventuri)

UTROŠENE ZALIHE

Primjenom FIFO metode, bez obzira primjenjuje li se kontinuiran ili periodični obračun utroška zaliha, bitno je istaknuti da se rezultati podudaraju kod primjene oba obračuna.

Primjer:

Proknjiži nabavu i utrošak šećera pri proizvodnji čokolade, te izradi tablicu materijalnog knjigovodstva koristeći FIFO metodu prema kontinuiranom obračunu te provedi i periodični obračun, ukoliko su nastale sljedeće transakcije:

01.05. početno stanje šećera je 2.500 kg, trošak nabave 125.000,00 kn;

06.05. utrošeno je u proizvodnji 1.750 kg šećera;

12.05. nabavljeno je 3.500 kg šećera nabavne vrijednosti 180.250,00 kn;

17.05. utrošeno je u proizvodnji 3.500 kg šećera;

18.05. nabavljeno je 5.000 kg šećera, trošak nabave 260.000,00 kn;

22.05. nabavljeno je 3.000 kg šećera, po nabavnoj cijeni od 53,00 kn/kg;

25.05. utrošeno je u proizvodnji 5.000 kg šećera;

28.05. nabavljeno je 3.500 kg šećera, trošak nabave 190.750,00 kn;

30.05. utrošeno je u proizvodnji 3.500 kg šećera.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3100 Zalihe sirovina i materijala	2200 Dobavljači dobara
S°= 125.000,00	87.500,00 (1
2) 180.250,00	37.500,00 (3
4) 260.000,00	141.625,00 (3a
5) 159.000,00	38.625,00 (6
7) 190.750,00	221.000,00 (6a
	39.000,00 (8
	145.750,00 (8a
<hr/>	
1400 Pretporez po primljenim isporukama	4000 Osnovni materijal i sirovine
2) 45.062,50	1) 87.500,00
4) 65.000,00	3) 37.500,00
5) 39.750,00	3a) 141.625,00
7) 47.687,50	6) 38.625,00
	6a) 221.000,00
	8) 39.000,00
	8a) 145.750,00

Kontinuiran obračun

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
01.05.	Početno	2.500		2.500	50	125.000,00		125.000,00
06.05.	Utrošeno		1.750	750	50		87.500,00	37.500,00
12.05.	Nabavljenog	3.500		4.250	51,5	180.250,00		217.750,00
17.05.	Utrošeno		750	3.500	50		37.500,00	180.250,00
17.05.	Utrošeno		2.750	750	51,5		141.625,00	38.625,00
18.05.	Nabavljenog	5.000		5.750	52	260.000,00		298.625,00
22.05.	Nabavljenog	3.000		8.750	53	159.000,00		457.625,00
25.05.	Utrošeno		750	8.000	51,5		386.250,00	419.000,00
25.05.	Utrošeno		4.250	3.750	52		221.000,00	198.000,00
28.05.	Nabavljenog	3.500		7.250	54,5	190.750,00		388.750,00
30.05.	Utrošeno		750	6.500	52		39.000,00	349.750,00
30.05.	Utrošeno		2.750	3.750	53		145.750,00	204.000,00
		17.500	13.750			915.000,00	711.000,00	

Na osnovi provedenog kontinuiranog obračuna može se zaključiti da je na zalihamama preostalo šećera u vrijednosti od 204.000,00 kn, od čega je 250 kg šećera nabavljenog 21.01. po cijeni od 53,00 kn/kg, te 3.500 kg šećera nabavljenog 25.01. po cijeni od 54,50 kn/kg.

Periodični obračun**VRIJEDNOST ZALIHA RASPOLOŽIVIH ZA UTROŠAK**

$$125.000,00 + 180.250,00 + 260.000,00 + 159.000,00 + 190.750,00 = \mathbf{915.000,00}$$

PREOSTALE ZALIHE (po inventuri)

$$250 \text{ kg} * 53,00 \text{ kn/kg} + 3.500 \text{ kg} * 54,50 \text{ kn/kg} = \mathbf{204.000,00}$$

UTROŠENE ZALIHE	711.000,00
-----------------	------------

Zadatak za vježbu:

Proknjiži nabavu i utrošak materijala pri proizvodnji, te izradi tablicu materijalnog knjigovodstva koristeći FIFO metodu prema kontinuiranom obračunu te provedi i periodični obračun, ukoliko su nastale sljedeće transakcije:

01.08. početno stanje materijala je 300 kg, vrijednosti 15.000,00 kn;

05.08. utrošeno je u proizvodnji 200 kg materijala;

12.08. nabavljeno je 350 kg materijala po nabavnoj cijeni od 52,50 kn/kg;

15.08. utrošeno je u proizvodnji 350 kg materijala;

20.08. nabavljeno je 800 kg, po nabavnoj cijeni 52,00 kn/kg;

23.08. utrošeno je u proizvodnji 500 kg materijala;

26.08. nabavljeno je 350 kg materijala, po nabavnoj cijeni 54,50 kn/kg;

27.08. utrošeno je u proizvodnji 350 kg materijala;

29.08. utrošeno je u proizvodnji 100 kg materijala.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Kontinuiran obračun

Periodični obračun

VRIJEDNOST ZALIHA RASPOLOŽIVIH ZA UTROŠAK

PREOSTALE ZALIHE (po inventuri)

UTROŠENE ZALIHE

4.5.3. Metoda prosječno ponderiranog troška

Metoda prosječno ponderiranog troška temelji se na prosječno ponderiranoj cijeni sirovina i materijala koji se izdaju u proces proizvodnje. Stoga se ova metoda još naziva i PPC metoda na temelju prosječne ponderirane cijene sirovina i materijala koja se računa:

$$\text{PPC} = \frac{\text{Ukupna vrijednost zaliha sirovina i materijala}}{\text{Ukupna količina zaliha sirovina i materijala}}$$

Vrednovanje i obračun utroška zaliha sirovina i materijala može se provoditi:

- kontinuirano
- periodično.

Kontinuiran obračun utroška zaliha sirovina i materijala nalaže da se svaki utrošak provodi na temelju prosječno ponderirane cijene sirovina i materijala koja se mora računati nakon svake dodatne nabave robe. Vrijednost utrošenih zaliha se odbija od vrijednosti raspoloživih zaliha na osnovi prosječnih ponderiranih cijena. Redoslijed nabave robe nema istaknutu važnost kao kod FIFO metode, već se naglasak stavlja na prosječnu ponderiranu cijenu kao što ilustrira sljedeća tablica:

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
	Primka	x			PPC	x		
	Otpremnica		x		PPC		x	
					PPC			

Periodični obračun utroška zaliha sirovina i materijala nalaže da se prvotno utvrdi vrijednost ukupnih zaliha sirovina i materijala za odgovarajući period i njihova prosječna ponderirana cijena u odgovarajućem periodu. Potom se utvrđuje količina preostalih zaliha sirovina i materijala na kraju razdoblja i množi s prosječno ponderiranom cijenom za taj period kako bi se dobila vrijednost preostalih zaliha sirovina i materijala na kraju perioda. Razlika između vrijednosti preostalih zaliha na kraju i vrijednosti zaliha raspoloživih za utrošak predstavlja vrijednost utrošenih zaliha prema PPC-u, što ilustrira sljedeće:

Vrijednost zaliha raspoloživih za utrošak (početno stanje uvećano za sve nabave)

- (Preostala količina zaliha na kraju x PPC) (PPC = ukupna vrijednost / ukupna količina)

UTROŠENE ZALIHE

Pri primjeni PPC metode bitno je istaknuti da se rezultati ne podudaraju kod primjene oba obračuna, odnosno kod kontinuiranog obračuna primjenjuju se višestruke prosječno ponderirane cijene umjesto jedinstvene prosječno ponderirane cijene kod periodičnog obračuna, uslijed čega nastaje razlika u utrošenim i preostalim vrijednostima zaliha robe koje se evidentiraju kroz Bilancu i Račun dobiti i gubitka.

Primjer:

Proknjiži nabavu i utrošak šećera pri proizvodnji čokolada, te izradi tablicu materijalnog knjigovodstva koristeći PPC metodu prema kontinuiranom obračunu te provedi i periodični obračun, ukoliko su nastale sljedeće transakcije:

01.05. početno stanje šećera je 2.500 kg, trošak nabave 125.000,00 kn;

06.05. utrošeno je u proizvodnji 1.750 kg šećera;

12.05. nabavljeno je 3.500 kg šećera nabavne vrijednosti 180.250,00 kn;

17.05. utrošeno je u proizvodnji 3.500 kg šećera;

18.05. nabavljeno je 5.000 kg šećera, trošak nabave 260.000,00 kn;

22.05. nabavljeno je 3.000 kg šećera, po nabavnoj cijeni od 53,00 kn/kg;

25.05. utrošeno je u proizvodnji 5.000 kg šećera;

28.05. nabavljeno je 3.500 kg šećera, trošak nabave 190.750,00 kn;

30.05. utrošeno je u proizvodnji 3.500 kg šećera.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3100 Zalihe sirovina i materijala

S°= 125.000,00	87.500,00 (1
2) 180.250,00	179.340,00 (3
4) 260.000,00	261.400,00 (6
5) 159.000,00	186.725,00 (8
7) 190.750,00	

2200 Dobavljači dobara

225.312,50 (2
325.000,00 (4
198.750,00 (5
238.437,50 (7

1400 Preporez po primljenim isporukama

2) 45.062,50
4) 65.000,00
5) 39.750,00
7) 47.687,50

4000 Osnovni materijal i sirovine

1) 87.500,00
3) 179.340,00
6) 261.400,00
8) 186.725,00

Kontinuiran obračun

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
01.05.	Početno	2.500		2.500	50	125.000,00		125.000,00
06.05.	Utrošeno		1.750	750	50		87.500,00	37.500,00
12.05.	Nabavljen	3.500		4.250	51,5	180.250,00		217.750,00
17.05.	Utrošeno		3.500	750	51,24		179.340,00	38.410,00
18.05.	Nabavljen	5.000		5.750	52	260.000,00		298.410,00
22.05.	Nabavljen	3.000		8.750	53	159.000,00		457.410,00
25.05.	Utrošeno		5.000	3.750	52,28		261.400,00	196.010,00
28.05.	Nabavljen	3.500		7.250	54,5	190.750,00		386.760,00
30.05.	Utrošeno		3.500	3.750	53,35		186.725,00	200.035,00
		17.500	13.750			915.000,00	714.965,00	

Periodični obračun

VRIJEDNOST ZALIHA RASPOLOŽIVIH ZA UTROŠAK

$$125.000,00 + 180.250,00 + 260.000,00 + 159.000,00 + 190.750,00 = \mathbf{915.000,00 \text{ kn}}$$

$$\text{PPC} = \frac{\text{Ukupna vrijednost zaliha robe}}{\text{Ukupna količina zaliha robe}} = \frac{915.000,00}{17.500} = 52,29 \text{ kn/kg}$$

$$\text{ZALIHE NA KRAJU} = \text{ZADNJE STANJE} * \text{PPC} = 3.750 \text{ kg} \times 52,29 \text{ kn/kg} = \mathbf{196.087,50 \text{ kn}}$$

$$\text{UTROŠENE ZALIHE} = 915.000,00 - 196.087,50 = \mathbf{718.912,50 \text{ kn}}$$

Navedeni primjer upućuje da je primjenom periodičnog obračuna utroška zaliha utrošeno 718.912,50 kn materijala dok je primjenom kontinuiranog obračuna utroška zaliha utrošeno 714.965,00 kn materijala iz čega proizlazi razlika od 3.947,50 kn koja utječe na vrijednost zaliha iskazanih u Bilanci, a isto tako i na vrijednost rashoda iskazanoj u Računu dobiti i gubitka.

Zadatak za vježbu:

Proknjiži nabavu i utrošak materijala pri proizvodnji, te izradi tablicu materijalnog knjigovodstva koristeći PPC metodu prema kontinuiranom obračunu te provedi i periodični obračun, ukoliko su nastale sljedeće transakcije:

- 01.08. početno stanje materijala je 300 kg, vrijednosti 15.000,00 kn;
05.08. utrošeno je u proizvodnji 200 kg materijala;
12.08. nabavljeno je 350 kg materijala po nabavnoj cijeni od 52,50 kn/kg;
15.08. utrošeno je u proizvodnji 350 kg materijala;
20.08. nabavljeno je 800 kg, po nabavnoj cijeni od 52,00 kn/kg;
23.08. utrošeno je u proizvodnji 500 kg materijala;
26.08. nabavljeno je 350 kg materijala, po nabavnoj cijeni od 54,50 kn/kg;
27.08. utrošeno je u proizvodnji 350 kg materijala;
29.08. utrošeno je u proizvodnji 100 kg materijala.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Kontinuiran obračun

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo

Periodični obračun

VRIJEDNOST ZALIHA RASPOLOŽIVIH ZA UTROŠAK

PREOSTALE ZALIHE (po inventuri)

UTROŠENE ZALIHE

Zadatak za vježbu:

Izradi karticu materijalnog knjigovodstva za navedeni materijal, te evidentiraj utrošak materijala koristeći FIFO – metodu kontinuirani obračun.

- | | |
|--------|--|
| 01.11. | Početno stanje materijala zaliha je 1.700 kg po trošku nabave od 25.500,00 kn. |
| 04.11. | Nabavljen je 2.400 kg materijala po trošku nabave od 39.600,00 kn. |
| 05.11. | Izdano je za potrebe proizvodnje 2.000 kg materijala. |
| 15.11. | Nabavljen je 1.100 kg materijala po trošku nabave 24.000,00 kn. |
| 16.11. | Izdano je za potrebe proizvodnje 1.300 kg materijala. |
| 26.11. | Nabavljen je 1.700 kg materijala po trošku nabave od 26.350,00 kn. |
| 30.11. | Izdano je za potrebe proizvodnje 2.900 kg materijala. |

Preostali materijal stavi na *Zalihe materijala – 3100*, te nastavi sa knjiženjem dolje navedenih stavki.

1. Kompletan preostali materijal izvezen je na doradu u zemlju koja nije članica EU.
2. Primljena je faktura INO poduzetnika za doradu materijala iznosa od 1.000,00 Eura (srednji tečaj iznosi 7,48 kn/€).
3. Carinarnica je obračunala carinu i druge pristojbe na dorađeni materijal u iznosu od 5.000,00 kn.
4. Primljena je faktura računovodstvenog servisa za knjigovodstvene usluge za prošli mjesec na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
5. Carinarnica je obračunala PDV na dorađeni materijal.
6. Plaćena je obveza prema carini za obračunana carinu i PDV sa transakcijskog računa.
7. Dorađeni materijal zaprimljen je na skladište. Utvrdi cijenu po kg dorađenog materijala.

Kontinuiran obračun

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulas	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Zadatak za vježbu:

Izradi karticu materijalnog knjigovodstva za navedeni materijal, te evidentiraj utrošak materijala koristeći PPC – metodu kontinuirani obračun.

01.01. početno stanje materijala je 200 kg, nabavne vrijednosti od 20.000,00 kn.

04.01. utrošeno je u proizvodnji 150 kg materijala.

12.01. nabavljeno je 150 kg materijala po nabavnoj cijeni od 75,00 kn/kg.

14.01. utrošeno je u proizvodnji 150 kg materijala.

20.01. nabavljeno je 200 kg materijala nabavne vrijednosti od 12.000,00 kn.

23.01. utrošeno je 150 kg materijala.

25.01. nabavljeno je 150 kg materijala nabavne vrijednosti od 15.000,00 kn.

26.01. nabavljeno je 200 kg materijala nabavne vrijednosti od 16.000,00 kn.

27.01. utrošeno je 100 kg materijala.

Preostali materijal stavi na *Zalihe materijala – 3100*, te nastavi s knjiženjem dolje navedenih stavki.

1. Sa zaliha je 200 kg materijala poslano na doradu poduzetniku u Sloveniju.
2. Primljena je faktura slovenskog poduzetnika za doradu materijala na iznos od 1.000,00 Eura (srednji tečaj iznosi 7,50 kn/€). Na temelju primljene fakture proveden je obračun PDV-a.
3. Prijevoz materijala obavljen je vlastitim sredstvom, te prema internoj dokumentaciji troškovi transporta iznose 2.000,00 kn.
4. Dorađeni materijal zaprimljen je na skladište. Utvrди cijenu po kg dorađenog materijala.

Kontinuiran obračun

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulas	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo

Knjiženje u glavnoj knjizi:

4.6. Troškovi zaliha proizvodnje

Polazeći od definicije proizvodnje, kojom se proizvodnja definira kao proces konvertiranja sirovina i materijala u finalni proizvod, mogu se istaknuti slijedeći proizvodni troškovi:

- troškovi sirovina i materijala
- troškovi konverzije.

Troškovi sirovina i materijala su svi troškovi vezani uz nabavu i doradu sirovina i materijala koji tvore početnu fazu procesa proizvodnje. Konvertiranje sirovina i materijala u finalni proizvod zahtijeva poduzimanje odgovarajućih aktivnosti iz kojih proizlaze troškovi rada i troškovi proizvodne režije u okviru kojih se postavlja pitanje rasporeda i uključivanja nastalih troškova u zalihe proizvodnje.

Podjela proizvodnih troškova može se prikazati osnovnim dvokategorijalnim ili trokategorijalnim pristupom kao što je prikazano sljedećom tablicom:

PODJELA PROIZVODNIH TROŠKOVA		
DVOKATEGORIJALNI PRISTUP	TROKATEGORIJALNI PRISTUP	DVOKATEGORIJALNI PRISTUP
Primarni troškovi	Troškovi izravnog materijala Troškovi izravnog rada	Troškovi izravnog materijala
Sekundarni troškovi	Troškovi proizvodne režije	Troškovi konverzije

Dvokategorijalna podjela proizvodnih troškova na primarne i sekundarne troškove ukazuje da primarni troškovi uključuju troškove izravnog materijala i troškove izravnog rada koji su u pravilu varijabilni, odnosno ovise o obujmu proizvodnje (*povećanje obujma proizvodnje zahtijeva povećanje radnih sati i povećanu potrošnju materijala*), dok sekundarni troškovi predstavljaju troškove proizvodne režije, odnosno troškove koje je uzrokovao proces proizvodnje, ali se isti ne mogu izravno povezati s pojedinim učinkom već se istodobno odnose na više vrsta učinaka. Za razliku od primarnih troškova koji su varijabilni, sekundarni troškovi mogu biti i fiksni i varijabilni.

Fiksni troškovi proizvodne režije su neizravni troškovi proizvodnje neovisni od obujma proizvodnje te uključuju troškove amortizacije, troškove održavanja proizvodnih zgrada i opreme, troškove administracije pogona i sl.

Varijabilni troškovi proizvodne režije su neizravni troškovi koji ovise o obujmu proizvodnje, te uključuju troškove neizravnog materijala (*npr. sredstva za čišćenje pogona i održavanje strojeva*) i troškove neizravnog rada (*npr. rad na čišćenju pogona i održavanju strojeva*).

Sljedeća dvokategorijalna podjela proizvodnih troškova dijeli iste na troškove izravnog materijala i troškove konverzije. Troškovi konverzije predstavljaju troškove potrebne da se izravni materijal konvertira u finalni proizvod, odnosno obuhvaćaju troškove izravnog rada i troškove proizvodne režije nastale pri konvertiranju izravnog materijala u finalni proizvod. Troškovi konverzije (MRS 2., t.10.) obuhvaćaju izravne troškove koji se odnose na jedinice proizvodnje i sustavni raspored fiksnih i varijabilnih troškova proizvodne režije nastale u preobrazbi materijala u finalni proizvod. Troškovi konverzije, prema navedenom, imaju i fiksnu i varijabilnu komponentu, odnosno fiksnu komponentu čine fiksni troškovi proizvodne režije (*troškovi amortizacije, troškovi održavanja proizvodnih zgrada i opreme, troškovi administracije pogona i sl.*), dok varijabilnu komponentu čine troškovi izravnog rada i varijabilni troškovi proizvodne režije (*sredstva i rad za čišćenje pogona i održavanje strojeva*).

Postavlja se pitanje uključivanja i rasporeda nastalih troškova konverzije u vrijednost zaliha proizvodnje.

Međutim, u praksi, kad su konkretni troškovi u pitanju, računovođe često dvoje treba li konkretni trošak proizvodne režije uključiti u troškove zaliha proizvodnje ili ga treba teretiti na trošak razdoblja.

U tom se smislu razlikuju:

- ***Metoda potpunih troškova:*** svi troškovi proizvodne režije ulaze u troškove proizvodnje.
- ***Metoda varijabilnih troškova:*** fiksni troškovi proizvodne režije tretiraju se kao troškovi razdoblja.

Uključivanje i raspored troškova konverzije na one koji se mogu uključiti u vrijednost zaliha i one koji se moraju prikazati kao rashodi razdoblja propisano je HSFI-om 10 i MRS-om 2. Prema navedenim standardima, varijabilni troškovi proizvodne režije se zajedno s troškovima izravnog materijala uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje na osnovi stvarne uporabe, ali samo do razine "normalnih" uobičajenih iznosa, dok se neuobičajeni iznos otpada materijala,

rada, te prekomjerno utrošeni sati, i sl., ne uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje već se isti evidentiraju kao troškovi razdoblja u kojem su i nastali.

Primjer:

Za potrebe proizvodnje 10.000 komada električkih sklopova, sa zaliha je izdano i utrošeno 1.000 kg aluminija, odnosno 110.500,00 kn. Normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog električkog sklopa iznosi je 94 g/kom. Proknjiži navedeni utrošak materijala.

Kalkulacija:

$$\text{Vrijednost aluminija} \quad 110.500,00 \text{ kn}$$

$$\text{Cijena utrošenog aluminija} = \frac{\text{Vrijednost aluminija}}{\text{Količina aluminija}} = \frac{110.500,00 \text{ kn}}{1.000 \text{ kg}} = 110,50 \text{ kn/kg}$$

$$\text{Normativ utroška aluminija} = 94 \text{ gr/kom} = 0,094 \text{ kg/kom}$$

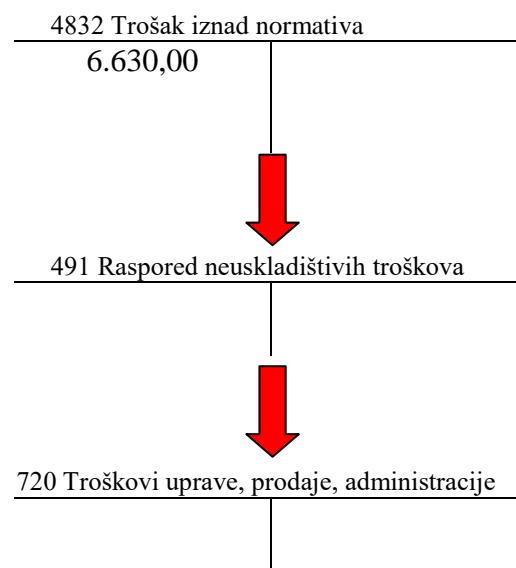
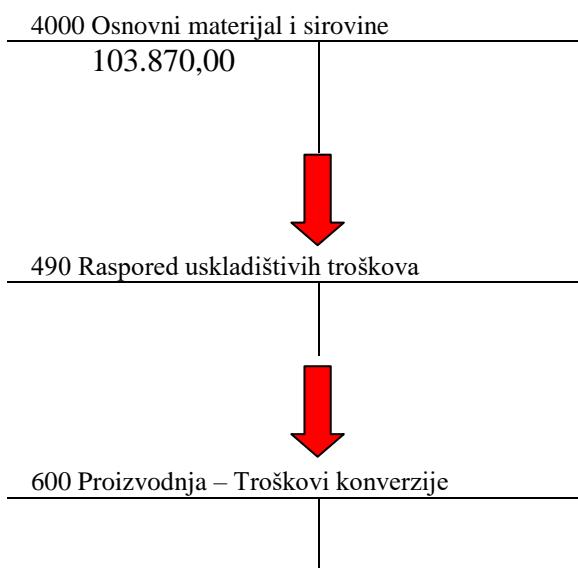
$$\text{Utrošak sukladno normativu} = 0,094 \text{ kg/kom} \times 10.000 \text{ kom} = 940 \text{ kg aluminija}$$

$$\text{Stvarno utrošeno} = 1.000 \text{ kg aluminija}$$

$$\text{Iznad normativa} = 60 \text{ kg aluminija}$$

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3100 Zalihe sirovina i materijala	
S°=XXXX	110.500,00



HSFI 10 i MRS 2 propisuju da se raspored fiksnih troškova proizvodne režije na zalihe temelji na normalnom kapacitetu proizvodnje. Normalni kapacitet se definira kao prosječni *output* postrojenja koji se uobičajeno postiže u određenom duljem razdoblju i to pod normalnim tržišnim uvjetima. Ovaj kapacitet uzima u obzir: normalne gubitke kapaciteta koji proizlaze iz planiranog održavanja, normalni otpad u proizvodnji i druge gubitke koji se uobičajeno pojavljuju u sklopu normalne proizvodnje i normalnih tržišnih uvjeta. Osim normalnog kapaciteta, u praksi se navode i sljedeći kapaciteti:

- *Teoretski kapacitet* je maksimalni *output* postrojenja koji bi se mogao postići kad ne bi bilo gubitaka vremena, otpada, nezaposlenosti kapaciteta ili drugih uobičajenih gubitaka. Ovaj kapacitet je važan jer pomaže u otkrivanju mogućnosti povećanja iskorištenosti kapaciteta.
- *Praktični kapacitet* je teoretski kapacitet umanjen za neophodne gubitke vremena, neophodnog otpada i druge neophodne gubitke u tehničkom smislu. Ovaj kapacitet se naziva i puni kapacitet ili instalirani kapacitet.
- *Budžetirani kapacitet* je rezultat procesa planiranja. Izrađuje se plan proizvodnje za slijedeću godinu u skladu sa prognozom prodaje, razinom zaliha, poslovnom politikom i strategijom poslovnog subjekta.
- *Stvarni kapacitet* je ukupno ostvareni *output* izražen u jedinicama mjere.

Osim normalnog kapaciteta, raspored fiksnih troškova proizvodne režije MRS 2 dopušta i primjenu stvarne razine proizvodnje ukoliko je približna normalnom kapacitetu. U praksi se mogu pojavitri tri situacije odnosa stvarne razine proizvodnje i normalnog kapaciteta i to:

- stvarna proizvodnja = normalnom kapacitetu
- stvarna proizvodnja > normalnog kapaciteta
- stvarna proizvodnja < normalnog kapaciteta.

U slučaju da je stvarna razina proizvodnje jednaka normalnom kapacitetu, tada se ukupan iznos fiksnih troškova proizvodne režije apsorbira po jedinici proizvodnje.

Primjer:

Normalni kapacitet iznosi 100.000 kom. godišnje, te je i ostvarena proizvodnja od 100.000 kom. Stvarni fiksni troškovi proizvodne režije iznosili su 2.000.000,00 kn i jednaki su normalnim standardnim troškovima utvrđenim na temelju normalnog kapaciteta. Rasporedi fiksne troškove proizvodne režije.

Kalkulacija:

$$\begin{array}{l} \text{Fiksni troškovi proizvodne režije} \quad 2.000.000,00 \text{ kn} \\ \text{Raspored FTPR} = \frac{\text{Fiksni troškovi proizvodne režije}}{\text{Količina proizvodnje}} = \frac{2.000.000,00 \text{ kn}}{100.000 \text{ kom}} = 20,00 \text{ kn/kom} \end{array}$$

U navedenom slučaju svi se fiksni troškovi proizvodne režije raspoređuju na vrijednost zaliha i to tako da se na svaki komad dodaje iznos od 20,00 kn/kom.

U slučaju da je stvarna razina proizvodnje manja od normalnog kapaciteta, odnosno u slučaju pojave "nezaposlenog ili izgubljenog kapaciteta" tada se na jedinice proizvodnje terete standardni troškovi na temelju normalnog kapaciteta i to u visini proizvedenih jedinica, dok se nastala razlika fiksnih troškova proizvodne režije raspoređuje na rashode razdoblja u kojem su nastali. U ovom slučaju dolazi do pojave tzv. neapsorbiranih fiksnih troškova proizvodne režije.

Primjer:

Normalni kapacitet iznosi 100.000 kom. godišnje, te je ostvarena proizvodnja od 50.000 kom. Stvarni fiksni troškovi proizvodne režije iznosili su 2.000.000,00 kn. Rasporedi fiksne troškove proizvodne režije.

Polazište predstavlja raspored fiksnih troškova proizvodne režije temeljen na normalnom kapacitetu proizvodnje od 20,00 kn/kom.

Kalkulacija:

$$\text{Raspored FTPR} = 20,00 \text{ kn/kom} \times 50.000 \text{ kom.} = 1.000.000,00 \text{ kn}$$

U navedenom slučaju 1.000.000,00 kn fiksnih troškova proizvodne režije raspoređuje se na vrijednost zaliha, dok se preostali iznos od 1.000.000,00 kn raspoređuje na rashode razdoblja.

U slučaju da je stvarna razina proizvodnje veća od normalnog kapaciteta dolazi do smanjenja iznosa fiksnih troškova proizvodne režije po jedinici proizvoda.

Primjer:

Normalni kapacitet iznosi 100.000 kom. godišnje, te je ostvarena proizvodnja od 125.000 kom. Stvarni fiksni troškovi proizvodne režije iznosili su 2.000.000,00 kn. Rasporedi fiksne troškove proizvodne režije.

Kalkulacija:

$$\text{Fiksni troškovi proizvodne režije} \quad 2.000.000,00 \text{ kn}$$

$$Raspored FTPR = \frac{\text{Fiksni troškovi proizvodne režije}}{\text{Količina proizvodnje}} = \frac{2.000.000,00 \text{ kn}}{125.000 \text{ kom}} = 16,00 \text{ kn/kom}$$

U navedenom slučaju fiksni troškovi proizvodne režije raspoređuju se na vrijednost zaliha i to tako da se na svaki komad dodaje 16,00 kn/kom.

Prezentiranim primjerima može se potvrditi sljedeće tumačenje od strane MRS-a 2 glede rasporeda fiksnih troškova proizvodne režije:

Iznos fiksnih općih troškova, raspoređen na svaku jedinicu proizvodnje, ne povećava se jednakako kako se smanjuje proizvodnja ili ne radi postrojenje. Neraspoređeni opći troškovi proizvodnje priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali. U razdoblju neuobičajeno visoke proizvodnje, iznosi fiksnih troškova raspoređenih na svaku jedinicu proizvodnje, smanjuju se tako da se zalihe ne mijere kao gore navedeni trošak.

Na temelju prethodnih tumačenja, koji su u skladu s MRS-om 2 i HSFI-om 10, može se zaključiti da su troškovi proizvodnje zaliha sljedeći:

Ukupni proizvodni troškovi uključeni u trošak zaliha =

Primarni troškovi proizvodnje

+

Fiksni troškovi proizvodne režije utemeljeni na normalnom kapacitetu

+

Varijabilni troškovi proizvodne režije do uobičajenih iznosa

Iz prethodnih tumačenja proizlazi da troškovi koji se ne uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje obuhvaćaju:

- neuobičajeni iznos otpadnog materijala rada ili drugih proizvodnih troškova;

- fiksne troškovi proizvodne režije za neiskorišteni normalni kapacitet.

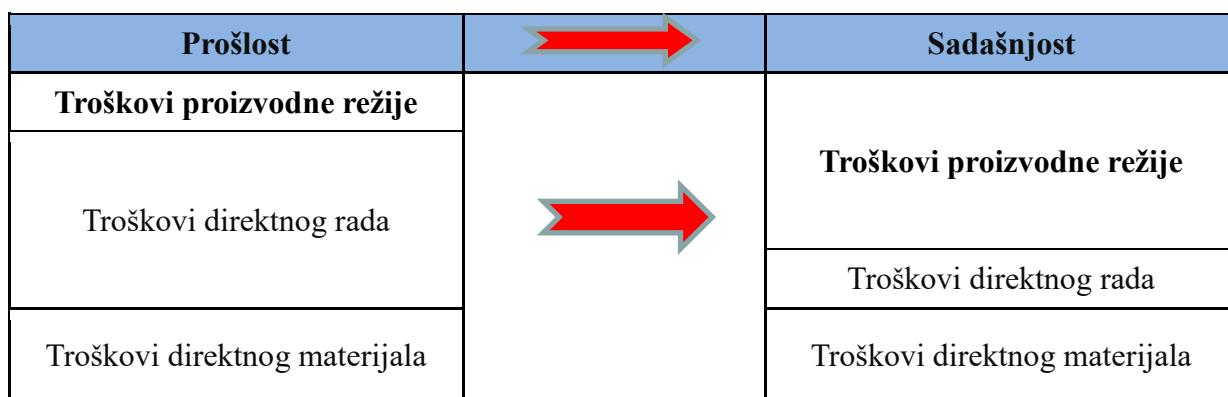
Pored navedenih troškova u praksi se pojavljuju i sljedeći troškovi koji se klasificiraju kao troškovi razdoblja:

- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze (dok je proizvodnja u tijeku);
- administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje (interna revizija, kadrovska politika, marketing, oglašavanje...);
- troškovi prodaje;
- troškovi posudbe, osim ako nisu povezani s kvalificiranim sredstvom.

4.7. Metode rasporeda troškova proizvodne režije

Troškovi proizvodne režije predstavljaju troškove proizvodnje koji se ne mogu direktno povezati s pojedinim učinkom, odnosno troškovi proizvodne režije su rezultat diversifikacije proizvodnje. Tehnološki napredak i automatizacija proizvodnje značajno su promijenili poslovnu okolinu poduzeća koja su počela istodobno proizvoditi više vrsta proizvoda, zbog čega dolazi do promjene strukture troškova, odnosno dolazi do značajnije pojave i porasta udjela troškova proizvodne režije i do smanjenja udjela troškova direktnog rada, što se može ilustrirati sljedećom slikom:

Slika 14.: Promjena strukture troškova



Navedeni porast udjela troškova proizvodne režije koji se ne mogu sa sigurnošću rasporediti po pojedinim proizvodima, zahtijeva uporabu adekvatnih metoda rasporeda troškova proizvodne režije s kojima bi se osigurao što precizniji raspored troškova proizvodne režije i

time sa sigurnošću utvrdila cijena koštanja pojedinog proizvoda. Metode rasporeda troškova proizvodne režije mogu se podijeliti u:

- Klasične metode rasporeda troškova proizvodne režije.
- Suvremene metode rasporeda troškova proizvodne režije.

4.7.1. Klasične metode rasporeda troškova proizvodne režije

Raspored troškova proizvodne režije uz pomoć klasičnih metoda može se provoditi na temelju:

- jednog zajedničkog kriterija rasporeda
- oblikovanjem grupa srodnih vrsta troškova i primjenom jednog kriterija unutar svake grupe.

Raspored troškova proizvodne režije na temelju zajedničkog kriterija rasporeda zahtijeva utvrđivanje pokazatelja koji je najznačajnije utjecao na nastanak troškova proizvodne režije i koji će tako najpravednije podijeliti nastale troškove po pojedinoj vrsti proizvoda. Formula kojom se izračunava koeficijent rasporeda troškova proizvodne režije dobiva se tako da se stave u odnos ukupni troškovi proizvodne režije s odabranim pokazateljem koji predstavlja jedan od najvažnijih čimbenika proizvodnog procesa i koji ima proporcionalan odnos s nastalim troškovima proizvodne režije. Formula izračuna je sljedeća:

$$k = \frac{\sum \text{troškovi proizvodne režije}}{\sum \text{odabrani pokazatelj}}$$

U primjeni su sljedeći pokazatelji:

Tehnički pokazatelji (naturalni izraz korištenih proizvodnih faktora)

- Količina korištenog materijala (kg., gr., l..).
- Broj sati izravnog rada (h., min...).
- Broj sati rada strojeva (h., min...).

Pokazatelji troškova (vrijednosni izraz korištenih proizvodnih faktora)

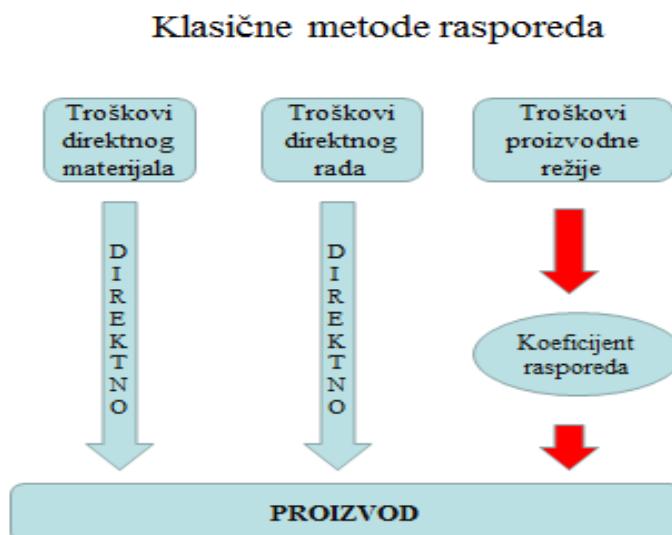
- Troškovi izravnog rada (*kn*).
- Troškovi izravnog materijala (*kn*).
- Primarni troškovi (izravni rad + izravni materijal) (*kn*).

Pokazatelji rezultata (količinski ili vrijednosni izraz dobivenih *outputa*)

- Količina proizvedenih jedinica proizvodnje (*kom., l., kg.*).
- Vrijednost proizvedenih jedinica proizvodnje (*kn*).

Bitno je istaknuti da se prethodno navedeni pokazatelji koriste isključivo za raspored nastalih troškova proizvodne režije koji su evidentirani po odgovarajućim mjestima proizvodnje te ih stoga treba rasporediti po nositeljima (proizvodima), za razliku od troškova direktnog rada i direktnog materijala koji se evidentiraju po nositeljima (proizvodima). Navedeno se može i prikazati sljedećom slikom:

Slika 15 : Klasične metode rasporeda troškova proizvodne režije



Primjer:
Pri proizvodnji 50.000 kom. **cipela** planirane prodajne cijene od 250,00 kn/kom poduzeće je utrošilo sljedeće:

10.000 kg materijala nabavne cijene od 50,00 kn/kg;
7.000 h rada cijene od 25,00 kn/h.

Pri proizvodnji 75.000 kom. **sandala** planirane prodajne cijene od 150,00 kn/kom poduzeće je utrošilo sljedeće:

17.000 kg materijala nabavne cijene od 40,00 kn/kg;
12.000 h rada cijene od 30,00 kn/h.

Pri navedenoj proizvodnji nastali su i sljedeći troškovi proizvodne režije:

- troškovi održavanja strojeva od 250.000,00 kn
- troškovi osiguranja pogona 175.000,00 kn;

- troškovi čišćenja pogona 75.000,00 kn
- troškovi amortizacije pogona 100.000,00 kn.

Rasporedi nastale troškove proizvodne režije na temelju:

- utroška materijala
- utroška rada
- troška materijala
- troška rada
- količine proizvedenih jedinica
- vrijednosti proizvedenih jedinica.

Raspored troškova proizvodne režije na temelju **utroška materijala:**

$$k = \frac{\Sigma \text{ troškovi proizvodne režije}}{\Sigma \text{ utrošak materijala}} = \frac{600.000,00 \text{ kn}}{10.000 \text{ kg} + 17.000 \text{ kg}} = 22,222 \text{ kn/kg}$$

Cipele 10.000 kg x 22,222 kn/kg = 222.220,00 kn

Sandale 17.000 kg x 22,222 kn/kg = 377.774,00 kn

Raspored troškova proizvodne režije na temelju **utroška rada:**

$$k = \frac{\Sigma \text{ troškovi proizvodne režije}}{\Sigma \text{ utrošak rada}} = \frac{600.000,00 \text{ kn}}{7.000 \text{ h} + 12.000 \text{ h}} = 31,578 \text{ kn/h}$$

Cipele 7.000 h x 31,578 kn/h = 221.046,00 kn

Sandale 12.000 h x 31,578 kn/h = 378.936,00 kn

Raspored troškova proizvodne režije na temelju **troška materijala:**

Trošak materijala **cipela** 10.000 kg x 50,00 kn/kg = 500.000,00 kn

Trošak materijala **sandala** 17.000 kg x 40,00 kn/kg = 680.000,00 kn

$$k = \frac{\Sigma \text{ troškovi proizvodne režije}}{\Sigma \text{ utrošak materijala}} = \frac{600.000,00 \text{ kn}}{10.000 \text{ kg} + 17.000 \text{ kg}} = 0,508$$

$$\Sigma \text{ trošak materijala} \quad 500.000,00 \text{ kn} + 680.000,00 \text{ kn}$$

Cipele $500.000,00 \text{ kn} \times 0,508 = 254.000,00 \text{ kn}$

Sandale $680.000,00 \text{ kn} \times 0,508 = 345.440,00 \text{ kn}$

Raspored troškova proizvodne režije na temelju **troška rada**:

Trošak rada **cipela** $7.000 \text{ h} \times 25,00 \text{ kn/h} = 175.000,00 \text{ kn}$

Trošak rada **sandala** $12.000 \text{ h} \times 30,00 \text{ kn/h} = 360.000,00 \text{ kn}$

$$k = \frac{\Sigma \text{ troškovi proizvodne režije}}{\Sigma \text{ trošak rada}} = \frac{600.000,00 \text{ kn}}{175.000,00 \text{ kn} + 360.000,00 \text{ kn}} = 1,121$$

Cipele $175.000,00 \text{ kn} \times 1,121 = 196.175,00 \text{ kn}$

Sandale $360.000,00 \text{ kn} \times 1,121 = 403.560,00 \text{ kn}$

Raspored troškova proizvodne režije na temelju **količine proizvedenih jedinica**:

$$k = \frac{\Sigma \text{ troškovi proizvodne režije}}{\Sigma \text{ količina proizvedenih jedinica}} = \frac{600.000,00 \text{ kn}}{50.000 \text{ kom} + 75.000 \text{ kom}} = 4,80 \text{ kn/kom}$$

Cipele $50.000 \text{ kom} \times 4,80 \text{ kn/kom} = 240.000,00 \text{ kn}$

Sandale $75.000 \text{ kom} \times 4,80 \text{ kn/kom} = 360.000,00 \text{ kn}$

Raspored troškova proizvodne režije na temelju **vrijednosti proizvedenih jedinica**:

Vrijednost proizvedenih **cipela** $50.000 \text{ kom} \times 250,00 \text{ kn/kom} = 12.500.000,00 \text{ kn}$

Vrijednost proizvedenih **sandala** $75.000 \text{ kom} \times 150,00 \text{ kn/kom} = 11.250.000,00 \text{ kn}$

$$k = \frac{\Sigma \text{ troškovi proizvodne režije}}{\Sigma \text{ vrijednost proizvedenih jedinica}} = \frac{600.000,00 \text{ kn}}{12.500.000,00 \text{ kn} + 11.250.000,00 \text{ kn}} = 0,025$$

Σ vrijednost proizvedenih jedinica 12.500.000,00 kn + 11.250.000,00 kn

Cipele 12.500.000,00 kn x 0,025 = 312.500,00 kn

Sandale 11.250.000,00 kn x 0,025 = 281.250,00 kn

Primjer:

Pri proizvodnji 200 kom. proizvoda X i 500 kom proizvoda Y poduzeće je utrošilo sljedeće:

Direktnog materijala

50,00 kn/kom. za proizvod X

72,00 kn/kom. za proizvod Y

Direktnog rada

3 h/kom pri čemu je cijena 10,00 kn/h za proizvod X

4 h/kom pri čemu je cijena 10,00 kn/h za proizvod Y.

Uz gore navedene troškove pri proizvodnji se javljaju i sljedeći **troškovi proizvodne režije**:

priprema postrojenja	40.000,00 kn
servis dijelova	50.000,00 kn
montaža	120.000,00 kn
pakiranje	10.000,00 kn
dizajniranje	30.000,00 kn.

Utvrdi trošak po jedinici klasičnom metodom rasporeda na temelju utroška direktnog rada.

Kalkulacija:

Trošak direktnog materijala

X 50,00 kn/kom. x 200 kom. = 10.000,00 kn

Y 72,00 kn/kom. x 500 kom. = 36.000,00 kn

Trošak direktnog rada

X 3 h/kom. x 10,00 kn/h x 200 kom. = 6.000,00 kn

Y 4 h/kom. x 10,00 kn/h x 500 kom. = 20.000,00 kn

Trošak proizvodne režije

Trošak proizvodne režije = 40.000,00 + 50.000,00 + 120.000,00 + 10.000,00 + 30.000,00

Trošak proizvodne režije = 250.000,00 kn

Utrošak direktnog rada X 3 h/kom. x 200 kom. = 600 h

Utrošak direktnog rada Y 4 h/kom. x 500 kom. = 2.000 h

$$\begin{array}{lcl} \Sigma \text{ troškovi proizvodne režije} & 250.000,00 \text{ kn} \\ k = \hline \Sigma \text{ utrošak direktnog rada} & = & 600 \text{ h} + 2.000 \text{ h} \\ & & = 96,154 \text{ kn/h} \end{array}$$

Rezultat:

	X	Y
Količina	200 kom. _u	500 kom. _u
Trošak direktnog materijala	10.000,00 kn	36.000,00 kn
Trošak direktnog rada	6.000,00 kn	20.000,00 kn
Troškovi proizvodne režije	57.692,40 kn	192.308,00 kn
Ukupni trošak	73.692,40 kn	248.308,00 kn
Trošak po jedinici	368,46 kn/kom._u	496,62 kn/kom._u

Zadatak za vježbu:

Poduzeće mjesечно proizvede 3.500 kom. **MP3 playera** planirane prodajne cijene od 700,00 kn/kom, 5.000 kom. **MP 4 playera** planirane prodajne cijene od 500,00 kn/kom i 2.500 kom. **DVD playera** planirane prodajne cijene od 400 kn/kom. Izračunaj poslovni rezultat po jedinici za sve proizvode koristeći se klasičnom metodom rasporeda na temelju troška direktnog materijala. Pri navedenoj proizvodnji nastali su sljedeći troškovi prikazani tabelom:

	MP 3	MP 4	DVD
Direktni materijal	50,00 kn/kom.	72,00 kn/kom.	40,00 kn/kom.
Direktni rad	30,00 kn/kom.	40,00 kn/kom.	25,00 kn/kom.
Troškovi proizvodne režije			
Priprema postrojenja	40.000,00 kn		
Servis dijelova	400.000,00 kn		
Električna energija	50.000,00 kn		
Čišćenje pogona	10.000,00 kn		

Kalkulacija:

Trošak direktnog materijala

Trošak direktnog rada

Trošak proizvodne režije

$$k = \frac{\Sigma \text{ troškovi proizvodne režije}}{\Sigma \text{ trošak direktnog materijala}}$$

Rezultat:

Količina			
Trošak direktnog materijala			
Trošak direktnog rada			
Troškovi proizvodne režije			
Ukupni trošak			
Trošak po jedinici			
Planirane prodajne cijene			
Poslovni rezultat po jedinici			

Raspored troškova proizvodne režije oblikovanjem grupa srodnih vrsta troškova i primjenom jednog kriterija unutar svake grupe rezultat je potrebe unaprjeđenja rasporeda zasnovanog na jednom zajedničkom kriteriju rasporeda. Grupiranjem troškova proizvodne režije po srodnosti

te uporabom zasebnog kriterija po pojedinim troškovnim grupama osigurava se veća preciznost izračuna. Također, ovakav raspored zahtjeva podjelu troškova unutar grupa na fiksne i varijabilne sukladno odredbama MRS-2.

Može se zaključiti da klasične metode rasporeda troškova proizvodne režije karakterizira jednostavnost primjene. Međutim, iz navedene jednostavnosti primjene mogu proizići i negativne posljedice, prije svega neadekvatnost rasporeda troškova proizvodne režije koja uzrokuje nepreciznost utvrđivanja cijene koštanja pojedinog proizvoda.

4.7.2. Suvremene metode rasporeda troškova proizvodne režije

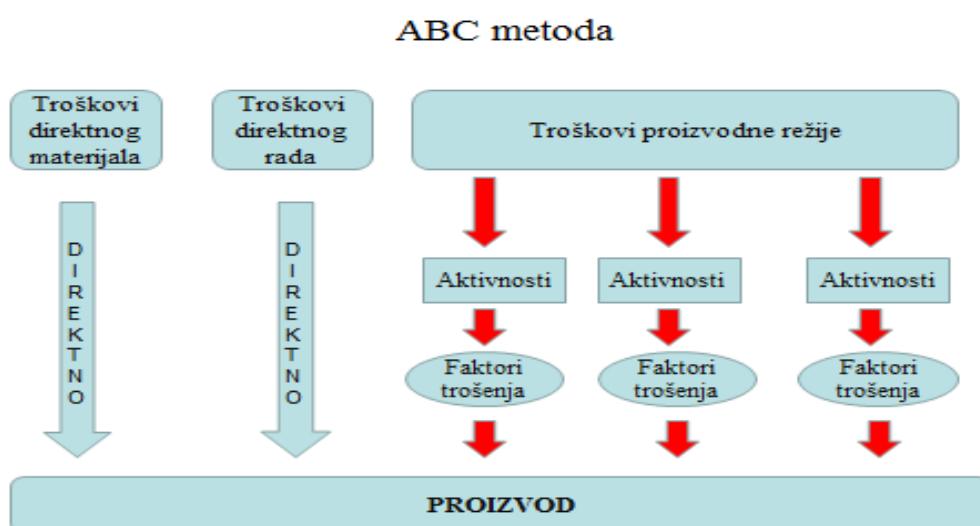
Suvremene metode rasporeda troškova proizlaze iz potrebe eliminiranja temeljnog nedostatka tradicionalnih metoda, a to je nepreciznost uzrokovanu uporabom jednog zajedničkog kriterija rasporeda troškova proizvodne režije. Također, promjene poslovnog okruženja, dinamični uvjeti poslovanja, tehnološki napredak, informatizacija proizvodnog procesa, robotizacija, smanjeni udio izravnog rada u proizvodnji, globalizacija i sve značajnija konkurencija nametnuli su potrebu za dodatnim detaljnijim i preciznijim informacijama o poslovanju. Time je došlo i do promjene računovodstvenih mehanizama pojavom suvremenih metoda rasporeda troškova proizvodne režije koji osiguravaju potrebne detaljnije i preciznije informacije o poslovanju na osnovi kojih se upravlja poslovanjem. Jedan od značajnijih segmenata upravljanja poslovanjem je upravljanje troškovima, koje zahtjeva detaljno poznavanje strukture ukupnih troškova poduzeća, što se upravo osigurava primjenom suvremenih metoda rasporeda troškova koje uključuju:

- Metodu temeljenu na aktivnostima (*Activity Based Costing*)
- Metoda obračuna troškova kvalitete (*Quality Costing*)
- Metoda ciljnih troškova (*Target Costing*)
- Bilancu postignuća (*Balance Scorecard*)
- Obračun troškova životnog ciklusa (*Life Cycle Costing*)
- Obračun troškova okoliša (*Eco Costing*)
- Obračun troškova lanca vrijednosti (*Value Chain Costing*)
- Obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge (*Atribute Costing*).

Jedna od najzastupljenijih suvremenih metoda rasporeda troškova je metoda zasnovana na aktivnostima, odnosno ABC metoda (*Activity Based Costing*). Začetnici ove metode su *R. Kaplan, R. Cooper, T. Johnson (1987.)* koji su utvrdili da klasični sustav raspoređivanja

troškova na nositelje na temelju baza (ključa) nije relevantan za vrednovanje proizvoda jer resursi koji zahtijevaju ti proizvodi nisu uvijek proporcionalni opsegu proizvedenih i prodanih proizvoda. Temelj ove metode je identificirati aktivnosti koje su uključene u pružanje svake usluge i razumijevanje nosioca troškova koje te aktivnosti izazivaju, odnosno trošak je nužno pratiti po aktivnostima, a ne po mjestima nastanka. Nakon identifikacije aktivnosti određuju se faktori trošenja pojedinih nositelja, odnosno nastoji se definirati koji dio svake aktivnosti je korišten po pojedinom nositelju. Navedeno se može prikazati sljedećom slikom:

Slika 16.: ABC metoda rasporeda troškova



Primjer:

Pri proizvodnji 200 kom. proizvoda X i 500 kom. proizvoda Y poduzeće je utrošilo sljedeće:

Direktnog materijala

50,00 kn/kom za proizvod X
72,00 kn/kom za proizvod Y.

Direktnog rada

3 h/kom pri čemu je cijena 10,00 kn/h za proizvod X
4 h/kom pri čemu je cijena 10,00 kn/h za proizvod Y.

Uz gore navedene troškove pri proizvodnji se javljaju i sljedeći **troškovi proizvodne režije**:

		X	Y
priprema postrojenja	40.000,00 kn	2 h	4 h
servis dijelova	50.000,00 kn	200 kom	800 kom
montaža	120.000,00 kn	600 h	800 h
pakiranje	10.000,00 kn	2 h	4 h
dizajniranje	30.000,00 kn	200 h	100 h.

Utvrdi trošak po jedinici ABC metodom rasporeda:

Kalkulacija:

Trošak direktnog materijala

X 50,00 kn/kom x 200 kom = 10.000,00 kn

Y 72,00 kn/kom x 500 kom = 36.000,00 kn

Trošak direktnog rada

X 3 h/kom x 10,00 kn/h x 200 kom = 6.000,00 kn

Y 4 h/kom x 10,00 kn/h x 500 kom = 20.000,00 kn

Trošak proizvodne režije

Aktivnosti	Faktori trošenja		Raspored troškova	
	X	Y	X	Y
Priprema postrojenja 40.000,00 kn	2 h	4 h	13.333,34	26.666,66
Servis dijelova 50.000,00 kn	200 kom	800 kom	10.000,00	40.000,00
Montaža 120.000,00 kn	600 h	800 h	51.428,57	68.571,43
Pakiranje 10.000,00 kn	2 h	4 h	3.333,33	6.666,67
Dizajniranje 30.000,00 kn	200 h	100 h	20.000,00	10.000,00
Ukupno			98.095,24	151.904,76

Rezultat:

	X	Y
Količina	200 kom	500 kom
Trošak direktnog materijala	10.000,00 kn	36.000,00 kn
Trošak direktnog rada	6.000,00 kn	20.000,00 kn
Troškovi proizvodne režije	98.095,24	151.904,76
Ukupni trošak	114.095,24	207.904,76
Trošak po jedinici	570,48	415,81

Zadatak za vježbu:

Poduzeće mjesечно proizvede 3.500 kom **MP3 playera** planirane prodajne cijene od 700,00 kn/kom, 5.000 kom **MP 4 playera** planirane prodajne cijene od 500,00 kn/kom i 2.500 kom **DVD playera** planirane prodajne cijene od 400 kn/kom. Izračunaj poslovni rezultat po jedinici za sve proizvode koristeći ABC metodu rasporeda. Pri navedenoj proizvodnji nastali su sljedeći troškovi prikazani tabelom:

	MP 3	MP 4	DVD
Direktni materijal	50,00 kn/kom	72,00 kn/kom	40,00 kn/kom
Direktni rad	30,00 kn/kom	40,00 kn/kom	25,00 kn/kom
Troškovi proizvodne režije			
Priprema postrojenja 40.000,00 kn	2 h	4 h	4 h
Servis dijelova 400.000,00 kn	3 h	3 h	4 h
Električna energija 50.000,00 kn	60 h	80 h	60 h
Čišćenje pogona 10.000,00 kn	20 m ³	30 m ³	80 m ³

Kalkulacija:

Trošak direktnog materijala

Trošak direktnog rada

Trošak proizvodne režije

Aktivnosti	Faktori trošenja			Raspored troškova		
Ukupno						

Rezultat:

Količina			
Trošak direktnog materijala			
Trošak direktnog rada			
Troškovi proizvodne režije			
Ukupni trošak			
Trošak po jedinici			
Planirane prodajne cijene			
Poslovni rezultat po jedinici			

4.8. Obračun troškova proizvodnje

Obračun troškova proizvodnje obuhvaća kompleksno područje praćenja, obračunavanja i rasporeda troškovnih elemenata uključenih u proizvodnji. Troškovni elementi uključeni u proizvodni proces su troškovi zaliha sirovina i materijala te troškovi konverzije, odnosno troškovi rada i ostali troškovi nastali u formiranju finalnog proizvoda ili usluge. Shodno navedenom, obračun troškova proizvodnje zahtijeva:

- evidenciju, praćenje i kontrolu zaliha sirovina i materijala na temelju odgovarajućih metoda obračuna utroška zaliha (*metoda specifične identifikacije, metoda prvi ulaz prvi izlaz, metoda prosječno ponderiranog troška*);
- evidenciju i raspored nastalih troškova proizvodnje sukladno njihovoj podjeli prema prirodnim svojstvima u okviru glavne knjige;
- razgraničenje nastalih troškova na uskladištive i neuskladištive sukladno postavkama MRS-2;
- raspoređivanje uskladištivih troškova na troškove proizvodnje, tj. na proizvodnju u tijeku, te priznavanje rashoda razdoblja u iznosu neuskladištivih troškova;
- kalkulaciju cijene koštanja za dovršenu proizvodnju prenesenu na zalihe gotovih proizvoda;
- razduženje zaliha gotovih proizvoda za prodane proizvode s formiranim cijenom koštanja.

Dva temeljna računovodstvena sustava obračuna troškova proizvodnje su:

- sustav računovodstva radnih naloga
- sustav računovodstva procesa.

4.8.1. Sustav računovodstva radnih naloga

Sustav računovodstva radnih naloga primjenjuje se u poduzećima koja proizvode jedinstvene proizvode ili koja prilagođavaju proizvode specifičnostima pojedinih kupaca. Primjenjuje se za obračun troškova u proizvodnji pojedinačnih ili manjih serija specifičnih proizvoda, kao npr. brodova, zrakoplova, namještaja, konfekcije, postrojenja, opreme, građevinskih objekata i sl. Također se primjenjuje i za obračun troškova u uslužnoj djelatnosti, primjerice popravaka i održavanja, montažnih i grafičkih usluga, usluga projektiranja, računovodstvenih, pravnih i zdravstvenih usluga i sl. Specifičnost obračuna troškova u okviru radnih naloga proizlazi iz činjenice da se za svaki pojedinačni posao otvara posebni radni nalog na kojem se evidentiraju troškovi vezani upravo uz taj posao. Time se može zaključiti da je nositelj troška proizvod ili ugovorena usluga za određenog kupca na temelju čega je otvoren radni nalog. Na

osnovi otvorenog radnog naloga provodi se evidencija i kontrola nastalih troškova vezanih uz određeni proizvod ili uslugu. Radni nalog može se ilustrirati sljedećom slikom:

Slika 17.: Radni nalog

<u>PODUZEĆE “XYZ” d.d.</u>												
Kupac: Datum narudžbe : Datum isporuke:					RN broj: Proizvod: Količina:							
TROŠKOVI DIREKTNOG MATERIJALA					TROŠKOVI PROIZVODNE REŽIJE							
Datum	Opis	Količina	Jedinični trošak	Iznos	Mjesec	Pogon	Mjerna jedinica	Stopa dodataka	Iznos			
								Stopa dodataka				
UKUPNO					A	UKUPNO			C			
TROŠKOVI DIREKTNOG RADA					TROŠKOVI PROIZVODNJE							
Datum	Opis	Sati	Satnica	Iznos	Troškovi direktnog materijala Troškovi direktnog rada Troškovi proizvodne režije <u>UKUPNI TROŠKOVI</u> <u>(A+B+C)</u> <u>Trošak o jedinici</u>							
UKUPNO					B							

Na temelju prethodno ilustrirane slike, može se vidjeti sadržaj i struktura radnog naloga. Radni nalog sadrži sve troškove koji se pojavljuju kao rezultat aktivnosti vezanih uz nositelja troška radi kojeg je radni nalog i otvoren. Troškovi se evidentiraju, prate i kontroliraju prema tri naznačene podjele na troškove direktnog materijala, troškove direktnog rada i troškove proizvodne režije. Troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada se evidentiraju trenutkom nastanka. Troškovi direktnog materijala evidentiraju se i prate na osnovi materijalnih kartica koje prikazuje stanje, ulaz i izlaz materijala na skladištu (*količinu, cijenu i vrijednost ukupne količine materijala, te isprave na osnovi kojih se vrše promjene stanja na skladištu*). Troškovi direktnog rada evidentiraju se i prate na temelju radne liste na koju se bilježeni radni sati utrošeni pri svakom specifičnom poslu. Troškovi proizvodne režije raspoređuju se po završetku posla upotrebom stope dodataka za nastale troškove proizvodne režije (*neizravni troškovi materijala koji se koriste u proizvodnji, neizravni troškovi rada u proizvodnji, računi raznih dobavljača koji se odnose na proizvodnju i različiti računi usklađenja vrijednosti*). Stopa dodataka troškova proizvodne režije se računa na sljedeći način:

$$\text{Stopa dodataka} = \frac{\Sigma \text{Troškovi proizvodne režije}}{\text{Baza rasporeda}}$$

Pri izračunu stope dodataka odabire se ona aktivnost kao baza rasporeda koja je najznačajnije povezana s nastankom navedenih troškova.

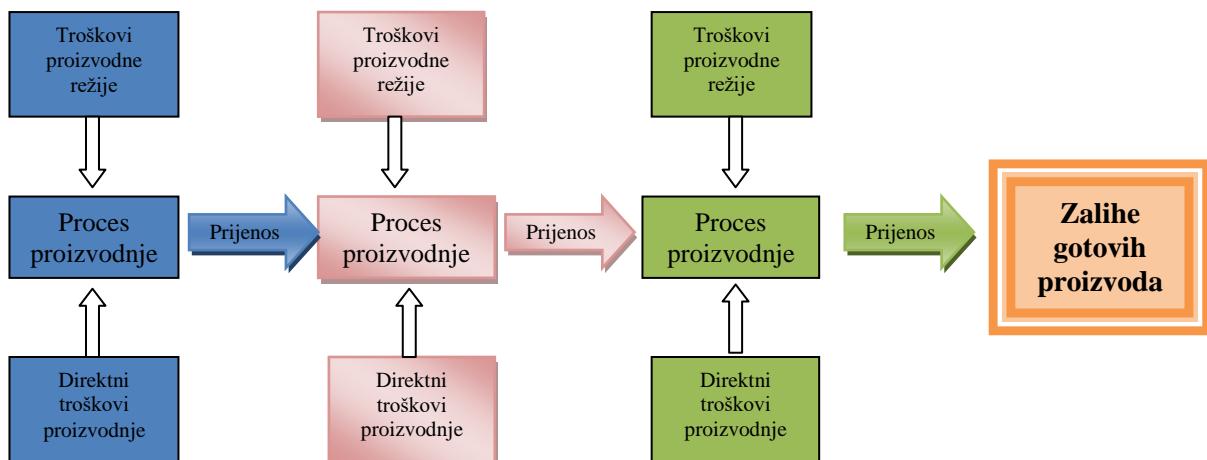
Završetkom procesa proizvodnje ili pružanja usluge praćene radnim nalogom u konačnici se izračunava trošak po jedinici navedene aktivnosti koji služi za kontrolu troškova proizvodnje kao i za kalkulaciju prodajne cijene.

4.8.2. Sustav računovodstva procesa

Sustav računovodstva procesa primjenjuje se u poduzećima koja masovno i kontinuirano proizvode gotovo identične proizvode tijekom duljeg vremenskog razdoblja. Primjenjuje se pri serijskoj proizvodnji proizvoda široke potrošnje kao npr. prehrabbenih proizvoda, montažnih proizvoda (*bijela tehnika, automobili, računala*) i sl. Pri serijskoj proizvodnji proizvoda široke potrošnje troškovi se evidentiraju i prate po procesima, te se time može zaključiti da je nositelj troška proces proizvodnje. Troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada i troškovi proizvodne režije svakog proizvodnog odjela evidentiraju se

tijekom određenog vremenskog razdoblja po procesima proizvodnje, te se sukladno broju jedinica koji ulaze u sljedeći proces prenose troškovi na temelju troška po jedinici u okviru prethodnog procesa. Navedeno se može ilustrirati sljedećom slikom:

Slika 18.: Sustav računovodstva procesa



U okviru svakog zasebnog procesa proizvodnje vodi se evidencija nastalih troškova pri proizvodnji odgovarajućih količina proizvoda. Stavljanjem u odnos nastalih ukupnih troškova proizvodnog procesa i obrađenih jedinica proizvodnje dobije se trošak po jedinici. Ne temelju broja jedinica koje ulaze u sljedeći proces proizvodnje prenose se i nastali troškovi (*trošak po jedinici x broj jedinica*). Sukladno broju proizvedenih jedinica i nastalih troškova završnog procesa proizvodnje formira se cijena koštanja proizvoda na osnovi koje se provodi zaduženje proizvoda na zalihamu gotovih proizvoda. Iz toga se može zaključiti da procesna metoda obuhvaća sljedeće postupke:

- raspored troškova direktnog materijala, troškova direktnog rada i troškova proizvodne režije po procesima proizvodnje;
- izračun troška po jedinici (*cijene koštanja*) po svakom procesu proizvodnje;
- prijenos troškova iz jednog proizvodnog procesa u drugi;
- zaduženje zaliha gotovih proizvoda na temelju cijene koštanja finalnog proizvoda.

Kao adekvatan dokument pri provođenju sustava računovodstva procesa ističe se pogonski obračunski list. Pogonski obračunski list je obračunsko sredstvo pomoću kojega se može

dobiti zbirni pregled troškova po mjestima troškova i njihovog raspoređivanja te zbirni pregled troškova po nositeljima. U praksi postoje dva modela pogonskog obračunskog lista:

- Model u koji se unose samo opći troškovi i to prema vrsti troškova i mjestima njihovog nastanka.
- Model u koji se unose ukupni troškovi (*izravni i opći*) također prema vrsti i mjestu nastanka i koji omogućava raspoređivanje izravnih troškova po pogonima na pojedine nositelje.

5. PRIMJERI I ZADATCI ZA VJEŽBU

Primjer:

Za potrebe proizvodnje proizvoda A utrošeno je 101.050,00 kn materijala (800 kg), normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog proizvoda A je 82 g/kom., a proizvedeno je 9.690 kom proizvoda A. Za potrebe proizvodnje proizvoda B utrošeno je 68.730,00 kn materijala (4.000 kg), normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog proizvoda B je 260 g/kom, a proizvedeno je 15.875 kom proizvoda B. Za potrebe proizvodnje proizvoda C utrošeno je 66.120,00 kn materijala (1.300 kg), normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog proizvoda C je 120 g/kom, a proizvedeno je 10.930. kom proizvoda C.

Kalkulacija:

Proizvod A

Utrošeno 800 kg

Normativ 0,082 kg/kom. x 9.690 kom = 794,58 kg

Iznad normativa 5,42 kg

Cijena materijala 101.050,00 kn /800 kg =126,31 kn/kg

Trošak materijala 794,58 kg x 126,31 kn/kg = 100.363,40 kn

Trošak iznad normativa 5,42 kg x 126,31 kn/kg =684,60 kn

Proizvod B

Utrošeno 4.000 kg

Normativ 0,26 kg/kom. x 15.875 kom = 4.127,50 kg

Iznad normativa 0 kg

Cijena materijala 68.730,00 kn / 4.000 kg =17,18 kn/kg

Trošak materijala 68.730,00 kn

Proizvod C

Utrošeno 1.300 kg

Normativ 0,120 kg/kom x 10.930 kom = 1.311,60 kg

Iznad normativa 0 kg

Cijena materijala 66.120,00 kn / 1.300 kg = 50,86 kn/kg

Trošak materijala 66.120,00 kn

Knjiženje u glavnoj knjizi:

3100 Zalihe sirovine i materijala		4000 Trošak osnovnog materijala
S ^o = XXXX	101.050,00 (A) 68.730,00 (B) 66.120,00 (C)	A) 100.363,40 B) 68.730,00 C) 66.120,00
	4832 Trošak iznad normativa	
	A) 684,60	

Primjer:

POKAZATELJ	A	B
Količina utrošenog materijala (kg)	5.050	4.080
Prosječna nabavna cijena materijala (kn/kg)	8,00	11,00
Normativ utroška materijala za 1 proizvod (g)	870	1.100
Broj sati rada radnika (h)	200	230
Broj sati rada strojeva (h)	5.000	5.500
Proizvedeni gotovi proizvodi (kom.)	5.800	3.700
Prodajna cijena gotovog proizvoda (kn/kom)	51,20	47,70

1. Kupljeno je raznoga materijala potrebnog za proizvodnju proizvoda A i proizvoda B a te je primljena faktura dobavljača u iznosu od 165.000,00 kn + PDV.
2. Na temelju gore navedene tablice Izdatnicama materijala izdan je potreban materijal u proces proizvodnje kako je to prikazano za proizvode A i B.
3. Tijekom poslovanja primljena je faktura za servisiranje strojeva u iznosu od 7.000,00 kn + PDV, te faktura za najam kancelarijskog prostora u iznosu od 11.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura za usluge čišćenja u iznosu od 148.000,00 kn + PDV, od kojih se na troškove čišćenja zgrade uprave i administracije odnosi 32.000,00 kn, a ostatak na troškove čišćenja proizvodnog pogona.
5. Primljena je faktura od kooperanta za provedene usluge provedene pri izradi proizvoda A na iznos od 3.650,00 kn+ PDV.
6. Amortizacija se obračunava na slijedeću dugotrajnu imovinu kojoj je vrijednost na dan 31.12.:

- Adm. zgrada: nabavna vrijednost = 1.500.000,00 kn, ispravak vrijednosti = 1.000.000,00 kn.
- Strojevi: nabavna vrijednost = 500.000,00 kn, ispravak vrijednosti = 120.000,00 kn.
- Alati: nabavna vrijednost = 120.000,00 kn, ispravak vrijednosti = 100.000,00 kn.
- Oprema u trgovini: nabavna vrijednost = 130.000,00 kn, ispravak vrijednosti = 120.000,00 kn.

Proknjižen je trošak amortizacije za tekući mjesec, uz sljedeće godišnje amortizacijske stope: Zgrade 5%, Strojeve 12%, Alate 20%, Opremu 25%.

7. Proveden je obračun i raspored nastalih troškova. Raspored neizravnih proizvodnih troškova se provodi na temelju utroška rada strojeva.

8. U navedenom mjesecu proizvedeno je proizvoda A i B (*tablica*) što je u cijelosti i zaduženo na zalihe gotovih proizvoda.

9. Kupcima je prodano je 5.760 kom. proizvoda A i 2.870 kom. proizvoda B na temelju prodajnih cijena (*tablica*), te su im ispostavljene fakture s PDV-om.

10. Razdužene su zalihe gotovih proizvoda.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">2200 Dobavljači dobara</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">1400 Pretporez po primljenim isporukama</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">206.250,00 (1)</td> <td style="text-align: center; padding: 5px;">1) 41.250,00 3) 1.750,00 3) 2.750,00 4) 37.000,00 5) 912,50</td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">3100 Zalihe sirovina i materijala</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">4000 Trošak materijala – proizvod A</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">1) 165.000,00</td> <td style="text-align: center; padding: 5px;">2) 40.368,00 40.368,00 (7b)</td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">4000 Trošak materijala – proizvod B</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">4832 Trošak iznad normativa</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">2) 44.770,00</td> <td style="text-align: center; padding: 5px;">2) 32,00 142,00 (7) 2) 110,00</td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">2201 Dobavljači usluga</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">4120 Troškovi održavanja – proizvodna režija</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">8.750,00 (3) 13.750,00 (3) 185.000,00 (4) 4.562,50 (5)</td> <td style="text-align: center; padding: 5px;">3) 7.000,00 7.000,00 (7d)</td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">4140 Trošak najma</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">417 Troškovi čišćenja – proizvodna režija</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">3) 11.000,00</td> <td style="text-align: center; padding: 5px;">4) 116.000,00 116.000,00 (7d)</td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">417 Troškovi čišćenja – administracija</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">4111 Troškovi kooperanata – proizvod A</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">4) 32.000,00</td> <td style="text-align: center; padding: 5px;">5) 3.650,00 3.650,00 (7b)</td> </tr> </table>	2200 Dobavljači dobara	1400 Pretporez po primljenim isporukama	206.250,00 (1)	1) 41.250,00 3) 1.750,00 3) 2.750,00 4) 37.000,00 5) 912,50	3100 Zalihe sirovina i materijala	4000 Trošak materijala – proizvod A	1) 165.000,00	2) 40.368,00 40.368,00 (7b)	4000 Trošak materijala – proizvod B	4832 Trošak iznad normativa	2) 44.770,00	2) 32,00 142,00 (7) 2) 110,00	2201 Dobavljači usluga	4120 Troškovi održavanja – proizvodna režija	8.750,00 (3) 13.750,00 (3) 185.000,00 (4) 4.562,50 (5)	3) 7.000,00 7.000,00 (7d)	4140 Trošak najma	417 Troškovi čišćenja – proizvodna režija	3) 11.000,00	4) 116.000,00 116.000,00 (7d)	417 Troškovi čišćenja – administracija	4111 Troškovi kooperanata – proizvod A	4) 32.000,00	5) 3.650,00 3.650,00 (7b)	
2200 Dobavljači dobara	1400 Pretporez po primljenim isporukama																								
206.250,00 (1)	1) 41.250,00 3) 1.750,00 3) 2.750,00 4) 37.000,00 5) 912,50																								
3100 Zalihe sirovina i materijala	4000 Trošak materijala – proizvod A																								
1) 165.000,00	2) 40.368,00 40.368,00 (7b)																								
4000 Trošak materijala – proizvod B	4832 Trošak iznad normativa																								
2) 44.770,00	2) 32,00 142,00 (7) 2) 110,00																								
2201 Dobavljači usluga	4120 Troškovi održavanja – proizvodna režija																								
8.750,00 (3) 13.750,00 (3) 185.000,00 (4) 4.562,50 (5)	3) 7.000,00 7.000,00 (7d)																								
4140 Trošak najma	417 Troškovi čišćenja – proizvodna režija																								
3) 11.000,00	4) 116.000,00 116.000,00 (7d)																								
417 Troškovi čišćenja – administracija	4111 Troškovi kooperanata – proizvod A																								
4) 32.000,00	5) 3.650,00 3.650,00 (7b)																								

<u>4310 Trošak amortizacije zgrade – administracija</u>	
6) 6.250,00	6.250,00 (7)

<u>0290 Akumulirana amortizacija zgrade</u>	
	6.250,00 (6)

<u>4311 Trošak amortizacije stroja – proizvodna režija</u>	
6) 5.000,00	5.000,00 (7d)

<u>0390 Akumulirana amortizacija stroja</u>	
	5.000,00 (6)

<u>4313 Trošak amortizacije alata – proizvodna režija</u>	
6) 2.000,00	2.000,00 (7d)

<u>0392 Akumulirana amortizacija alata</u>	
	2.000,00 (6)

<u>4312 Trošak amortizacije opreme – administracija</u>	
6) 2.708,33	2.708,33 (7)

<u>0391 Akumulirana amortizacija opreme</u>	
	2.708,33 (6)

<u>491 Raspored neusklađivih troškova</u>	
7) 52.100,33	52.100,33 (7a)

<u>720 Troškovi uprave prodaje i administracije</u>	
7a) 52.100,33	

$$\begin{array}{l} \Sigma \text{ Troškovi proizvodne režije} \\ \text{Raspored troškova proizvodne režije} = \dots = \dots = 130.000,00 \text{ kn} \\ \text{Utrošak rada strojeva} \quad \quad \quad 5.000 \text{ h} + 5.500 \text{ h} \end{array} = 12,381 \text{ kn/h}$$

Proizvod A 5.000 h x 12,381 kn/h = 61.905,00 kn

Proizvod B 5.500 h x 12,381 kn/h = 68.095,50 kn

<u>490 Raspored uskladištivih troškova – proizvod A</u>	
7b) 44.018,00	105.923,00 (7e)
7d) 61.905,00	

<u>600 Proizvodnja u tijeku – proizvod A</u>	
7e) 105.923,00	105.923,00 (8)

<u>490 Raspored uskladištivih troškova – proizvod B</u>	
7c) 44.770,00	112.865,50 (7f)
7d) 68.095,50	

<u>600 Proizvodnja u tijeku – proizvod B</u>	
7f) 112.865,50	112.865,50 (8)

<u>630 Zalihe gotovih proizvoda – 5.800 kom A</u>	
8) 105.923,00 C.K. 18,26 kn/kom	105.177,60 (10a)

<u>630 Zalihe gotovih proizvoda – 3.700 kom B</u>	
8) 112.865,50 C.K. 30,50 kn/kom	87.535,00 (10b)

<u>1200 Potraživanja od kupaca</u>	
9) 539.763,95	

<u>2400 Obveze za PDV</u>	
	107.952,75 (9)

7500 prihod od prodaje proizvoda		700 Trošak zaliha prodanih proizvoda
	431.811,00 (9)	10a) 105.177,60 10b) 87.535,00

Primjer:

Izradi karticu materijalnog knjigovodstva za navedeni materijal, te evidentiraj utrošak materijala:

- a) koristeći **FIFO-metodu** kontinuirani obračun.

- 01.11. Početno stanje materijala zaliha je 1.700 kg nabavne vrijednosti od 25.500,00 kn.
 04.11. Nabavljen je 2.400 kg materijala nabavne vrijednosti od 39.600,00 kn.
 05.11. Izdano je za potrebe proizvodnje 2.000 kg materijala.
 15.11. Nabavljen je 1.100 kg materijala nabavne vrijednosti 24.000,00 kn.
 16.11. Izdano je za potrebe proizvodnje 1.300 kg materijala.
 26.11. Nabavljen je 1.700 kg materijala nabavne vrijednosti od 26.350,00 kn.
 30.11. Izdano je za potrebe proizvodnje 2.900 kg materijala.

- b) Preostali materijal nalazi se na Zalihamu materijala, te su nastali sljedeći poslovni događaji:

1. Kompletan materijal izvezen je na doradu u zemlju koja nije članica EU.
2. Primljena je faktura INO poduzetnika za doradu materijala na iznos od 7.136,50 kn (1.000,00 €).
3. Carinarnica je obračunala carinu i druge pristojbe na dorađeni materijal u iznosu od 5.000,00 kn.
4. Primljena je faktura dobavljača za knjigovodstvene usluge za prošli mjesec na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
5. Carinarnica je obračunala PDV na dorađeni materijal.
6. Dorađeni materijal je zaprimljen na skladište.
7. Za potrebe proizvodnje ventilatora utrošeno je 9.850,50 kn materijala, a za proizvodnju elektromotora 13.134,00 kn materijala.
8. Ukupni troškovi rada iznosili su 403.000,00 kn. Prema mjesečnoj operativnoj evidenciji troškovi rada proizvodnih radnika iznose 348.000,00 kn, a ostatak predstavlja troškove rada uprave i prodaje.
9. Pri tekućem poslovanju je primljena faktura za servisiranje proizvodnog postrojenja na iznos od 5.000,00 kn + PDV i faktura za kooperantske usluge na proizvodima na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
10. Obračunana je i proknjižena amortizacija po stopi od 10% za:
 - Stroj za proizvodnju ventilatora: nabavna vrijednost 160.000,00 kn, ispravak vrijednosti 100.000,00 kn.
 - Stroj za proizvodnju elektromotora: nabavna vrijednost 240.000,00 kn, ispravak vrijednosti 220.000,00 kn.
 - Oprema u administraciji: nabavna vrijednost 150.000,00 kn, ispravak vrijednosti 148.750,00 kn.
11. Proveden je raspored troškova. Troškovi proizvodne režije raspoređeni su na proizvode na temelju troška izravnog materijala.
12. Cjelokupna proizvodnja u tijeku je dovršena te je predatnicama gotovih proizvoda prikazano da je proizvedeno i predano na skladište 300 kom. ventilatora i 400 kom. elektromotora.
13. Tijekom mjeseca lipnja kupcima je prodano 80 kom. ventilatora po prodajnoj cijeni 1.000,00 kn/kom i 25 kom. elektromotora po prodajnoj cijeni 780 kn/kom. Kupcima su ispostavljene fakture uvećane za PDV.

14. Razdužene su zalihe za prodane proizvode.
 15. Podmirena je faktura INO poduzetnika u iznosu od 1.000,00 € po tečaju od 7,00 kn/€.
 16. Utvrđen je bruto financijski rezultat poslovanja.

FIFO metoda kontinuiran obračun:

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulas	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1.11.	Početno stanje	1.700		1.700	15,00	25.500,00		25.500,00
4.11.	Nabava	2.400		4.100	16,50	39.600,00		65.100,00
5.11.	Utrošeno		1.700	2.400	15,00		25.500,00	39.600,00
5.11.	Utrošeno		300	2.100	16,50		4.950,00	34.650,00
15.11.	Nabavljen	1.100		3.200	21,82	24.000,00		58.650,00
16.11.	Utrošeno		1.300	1.900	16,50		21.450,00	37.200,00
26.11.	Nabavljen	1.700		3.600	15,50	26.350,00		63.550,00
30.11.	Utrošeno		800	2.800	16,50		13.200	50.350,00
30.11.	Utrošeno		1.100	1.700	21,82		24.002	26.348,00
30.11.	Utrošeno		1.000	700	15,50		15.500	10.848,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

<u>3100 Zalihe sirovina i materijala</u>	
S ^o = 10.848,00	10.848,00 (1)

<u>3110 Materijal u doradi i obradi</u>	
1) 10.848,00	10.848,00 (6)

<u>2213 Dobavljači usluga iz trećih zemalja</u>	
15) 7.136,50	7.136,50 (2)

<u>3112 Troškovi dorade i obrade</u>	
2) 7.136,50	12.136,50 (6)
3) 5.000,00	

<u>2470 Obveze za carinu</u>	
	5.000,00 (3)

<u>2201 Dobavljači usluga</u>	
	12.500,00 (4)
	6.250,00 (9)
	12.500,00 (9a)

<u>1400 Pretporez</u>	
4) 2.500,00	
9) 1.250,00	
9a) 2.500,00	

<u>4164 Knjigovodstvene usluge - administracija</u>	
4) 10.000,00	10.000,00 (11)

2473 Ostale obveze prema carini	
	3.034,12 (5)
3100 Zalihe sirovina i materijala – dorađenog	
6) 22.984,50	22.984,50 (7)
4000 Trošak materijala- elektromotori	
7) 13.134,00	13.134,00 (11c)
4201 Trošak plaća radnika u proizvodnji	
8) 348.000,00	348.000,00 (11d)
4120 Trošak servisiranja postrojenja	
9) 5.000,00	5.000,00 (11d)
4311 Trošak amortizacije stroja za ventilatore	
10) 16.000,00	16.000,00 (11b)
4311 Trošak amortizacije stroja za elektromotore	
10) 20.000,00	20.000,00 (11c)
4331 Trošak amortizacije opreme u administraciji	
10) 1.250,00	1.250,00 (11)
491 Raspored neusklađivih troškova	
11) 66.250,00	66.250,00 (11a)

1408 Pretporez koji još nije priznat	
5) 3.034,12	
4000 Trošak materijala – ventilatori	
7) 9.850,50	9.850,50 (11b)
230 Obveze prema zaposlenima	
	403.000,00 (8)
4200 Trošak plaća radnika u administraciji	
8) 55.000,00	55.000,00 (11)
4111 Trošak kooperanata u proizvodnji	
9a) 10.000,00	10.000,00 (11d)
0390 Ak. amortizacija stroja za ventilatore	
	16.000,00 (10)
0390 Ak. amortizacija stroja za elektromotore	
	20.000,00 (10)
0391 Ak. amortizacija opreme u administraciji	
	1.250,00 (10)
720 Troškovi uprave prodaje i administracije	
11a) 66.250,00	66.250,00 (16)

$$\begin{aligned}
 & \Sigma \text{ Troškovi proizvodne režije} && 363.000,00 \text{ kn} \\
 \text{Raspored troškova proizvodne režije} = & \dots = && \dots = 15,79 \\
 & \text{Utrošak rada strojeva} && 9.850,50 \text{ kn} + 13.134,00 \text{ kn}
 \end{aligned}$$

Ventilator $9.850,50 \text{ kn} \times 15,79 = 155.593,40 \text{ kn}$

Elektromotor $13.134,00 \text{ kn} \times 15,79 = 207.385,40 \text{ kn}$

490 Raspored uskladištivih troškova – ventilatori 11b) 25.850,50 11d) 155.593,40	181.389,90 (11e)	600 Proizvodnja u tijeku – ventilatori 11e) 189.389,90	189.389,90 (12)
490 Raspored uskladištivih troškova – elektromotori 11d) 33.134,00 11d) 207.385,40	240.519,86 (11f)	600 Proizvodnja u tijeku – elektromotori 11f) 240.519,86	240.519,86 (12)
630 Zalihe gotovih proizvoda - ventilatori 12) 189.389,90 C.K. 604,63 kn/kom	48.370,64 (14)	630 Zalihe gotovih proizvoda - elektromotori 12) 240.519,86 C.K. 601,30 kn/kom	
1200 Potraživanja od kupaca 13) 124.375,00		2400 Obveze za PDV	24.875,00 (13)
7500 prihod od prodaje proizvoda 16) 99.500,00	99.500,00 (13)	700 Trošak zaliha prodanih proizvoda 14) 63.402,90	63.402,90 (16)
1030 Devizni račun	7.000,00 (15)	7721 Pozitivne tečajne razlike 16) 136,50	136,50 (15)
790 Razlika prihoda i rashoda 16) 99.136,50 16a) 30.516,40	129.652,90 (16)	800 Dobitak prije oporezivanja	30.516,40 (16a)

Zadatak za vježbu:

Izradi karticu materijalnog knjigovodstva za navedeni materijal i evidentiraj utrošak materijala:

a) koristeći **PPC metodu** kontinuirani obračun.

01.01. početno stanje materijala je 200 kg, nabavne vrijednosti 20.000,00 kn.

04.01. utrošeno je u proizvodnji 150 kg materijala.

12.01. nabavljeno je 150 kg materijala po nabavnoj cijeni od 75,00 kn/kg.

14.01. utrošeno je u proizvodnji 150 kg materijala.

20.01. nabavljeno je 200 kg, nabavne vrijednosti od 12.000,00 kn.

23.01. utrošeno je u proizvodnji 150 kg materijala.

25.01. nabavljeno je 150 kg, nabavne vrijednosti od 15.000,00 kn.

26.01. nabavljeno je 200 kg, nabavne vrijednosti od 16.000,00 kn.

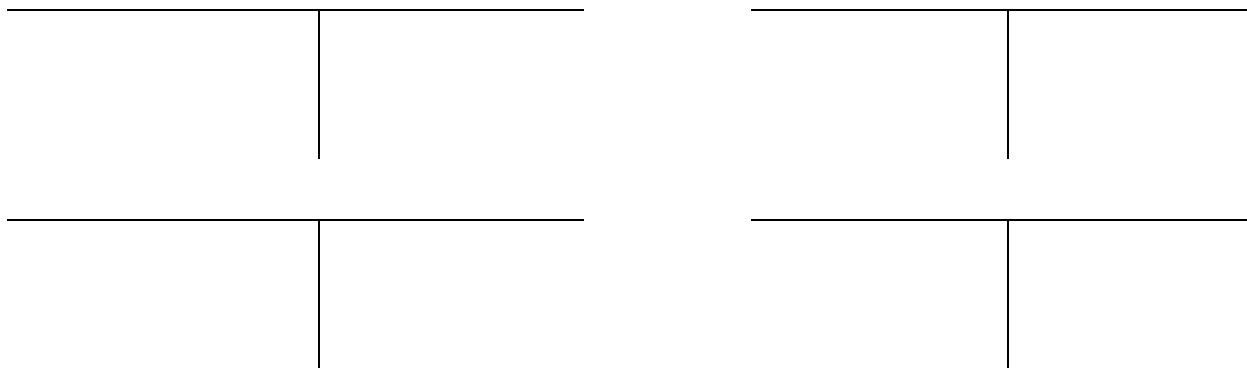
27.01. utrošeno je u proizvodnji 100 kg materijala.

b) Preostali materijal nalazi se na Zalihamu materijala, te su nastali sljedeći poslovni događaji:

- Za potrebe proizvodnje generatora utrošeno je 150 kg materijala, a za proizvodnju elektromotora 200 kg materijala.
 - Prema mjesecnoj operativnoj evidenciji ukupni troškovi rada iznose 400.000,00 kn, od čega se na troškove rada uprave i prodaje odnosi 55.000,00 kn.
 - Primljena je faktura dobavljača za kupovinu 4 komada mjernih instrumenata na iznos od 9.600,00 + PDV. Mjerni instrumenti su zaprimljeni na zalihe.
 - Primljena je faktura dobavljača za telefonske usluge na iznos od 2.000,00 kn + PDV.
 - U proces proizvodnje dana su 2 mjerna instrumenta na koje se primjenjuje 50%-tni kalkulativni otpis.
 - Obračunana je i proknjižena amortizacija po stopi od 10% za:
 - Stroj za proizvodnju generatora: nabavna vrijednost 160.000,00 kn, ispravak vrijednosti 100.000,00 kn.
 - Stroj za proizvodnju elektromotora: nabavna vrijednost 240.000,00 kn, ispravak vrijednosti 220.000,00 kn.
 - Oprema u administraciji: nabavna vrijednost 150.000,00 kn, ispravak vrijednosti 137.500,00 kn.
 - Primljena je faktura za el. energiju na iznos od 10.000,00 kn + PDV, te se isti raspodjeljuje na sljedeći način (75% proizvodnja; 25% administracija).
 - Primljena je faktura za servisiranje postrojenja za proizvodnju generatora na iznos od 5.000,00 + PDV, i faktura kooperanata za pružene usluge pri proizvodnji proizvoda na iznos od 10.150,00 kn + PDV.
 - Primljena je faktura za kamate na kredit od banke na iznos od 7.500,00 kn.
 - Napravljen je raspored troškova. Troškovi proizvodne režije raspoređeni su na proizvode na temelju utroška materijala.
 - Cjelokupna proizvodnja u tijeku dovršena je, te je predatnicama gotovih proizvoda prikazano da je proizvedeno i predano na skladište 300 kom. generatora i 400 kom. elektromotora.
 - Tijekom mjeseca lipnja kupcu je prodano 80 kom. generatora po prodajnoj cijeni 1.000,00 kn/kom i 25 kom. elektromotora po prodajnoj cijeni 800,00 kn/kom. Kupcu je ispostavljena faktura uvećana za PDV.
 - Razdužene su zalihe za prodane proizvode.
 - Saldiran je porez na dodanu vrijednost.
 - Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.

PPC metoda kontinuiran obračun:

Knjiženje u glavnoj knjizi:



Zadatak za vježbu:

POKAZATELJ	A	B	C
Količina utrošenog materijala (kg)	1.240	960	1.142
Normativ broja sati rada za proizvodnju 1 proizvoda (h)	5h i 30 min	4h i 15 min	3h i 6 min
Prosječna satnica za sat izravnog rada (kn/h)	25,00	21,00	27,00
Utrošeni broj sati za proizvodnju gotovih proizvoda (h)	2.200 h	4.000 h	2.000 h
Proizvedeni gotovi proizvodi (kom.)	397	931	638
Prodajna cijena gotovih proizvoda (kn/kom)	478,17	576,67	624,24

1. Kupljeno je 4.000 kg materijala po nabavnoj cijeni od 45,00 kn/kg te je primljena faktura dobavljača na iznos od 180.000,00 kn + PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za špeditorske usluge vezane uz kupovinu materijala na iznos od 5.000,00 kn + PDV.
3. Transport materijala obavljen je vlastitim sredstvom te je prema internom obračunu priznato 15.000,00 kn troška.
4. Proveden je obračun nabave materijala te je isti zaprimljen na skladište.
5. Izdatnicama materijala izdan je materijal u proces proizvodnje kako je to i prikazano u gore navedenoj tablici za proizvode: A, B i C.
6. Tijekom poslovanja primljene su slijedeće fakture: faktura za električnu energiju na iznos od 23.000,00 kn + PDV (80% proizvodnja, 20 % administracija), faktura za zaštitu na radu pogonskih radnika na iznos od 7.000,00 kn + PDV, te faktura za potrošenu vodu na iznos od 15.000,00 kn + PDV.
7. Bruto plaće za ožujak su ukupno iznosile 345.000,00 kn. Pripadajući dio troškova plaća proizvodnih radnika proknjižen je na temelju gore navedene tablice, a ostatak čine plaće uprave i administracije.
8. Primljena je faktura dobavljača za 8 automobilskih guma na iznos od 8.800,00 kn + PDV, te su iste zaprimljene na zalihe.
9. Za potrebe službenog vozila člana uprave dane su 4 automobilske gume na koje se primjenjuje 50%-tni kalkulativni otpis.
10. Amortizacija se obračunava na slijedeću dugotrajnu imovinu poduzeća kojoj je vrijednost na dan 31.12:
 - Stroj za proizvodnju proizvoda A: nabavna vrijednost 150.000,00 kn, ispravak vrijednosti 12.000,00 kn.
 - Stroj za proizvodnju proizvoda B: nabavna vrijednost 140.000,00 kn, ispravak vrijednosti 137.000,00 kn.
 - Stroj za proizvodnju proizvoda C: nabavna vrijednost 120.000,00 kn, ispravak vrijednosti 118.000,00 kn.
 - Zgrada tvornice: nabavna vrijednost 1.200.000,00 kn, ispravak vrijednosti 100.000,00 kn.
 - Viljuškar u pogonu: nabavna vrijednost 90.000,00 kn, ispravak vrijednosti 87.000,00 kn.

- Računala u administraciji: nabavna vrijednost 130.000,00 kn, ispravak vrijednosti 120.000,00 kn.
 Proknjižen je trošak amortizacije za ožujak uz sljedeće godišnje amortizacijske stope: za strojeve 20%, za zgradu 5%, za transportna sredstva i računala 25%.

11. Sa zaliha pomoćnog materijala ($S^o=30.000,00$) za potrebe proizvoda A izdano je materijala u vrijednosti od 5.000,00 kn, za potrebe proizvoda C 1.000,00 kn, a za potrebe proizvoda B 10.000,00 kn.
12. Primljena je faktura od kooperanta za usluge izvršene pri proizvodnji proizvoda B na iznos od 12.000,00 + PDV.
13. Primljene su sljedeće fakture: faktura za održavanje postrojenja na iznos od 7.000,00 kn + PDV, te faktura za osiguranje zgrade tvornice na iznos od 4.000,00 kn .
14. Proveden je obračun troškova. Raspored neizravnih proizvodnih troškova proveden je na temelju primarnih troškova navedenih proizvoda.
15. U navedenom mjesecu dovršena je cijelokupna proizvodnja u tijeku te su na zalihe gotovih proizvoda zadužene količine proizvoda navedene u tablici.
16. U toku mjeseca kupcu je prodano je 367 kom. proizvoda A, 838 kom. proizvoda B i 599 kom. proizvoda C na temelju prodajnih cijena u tablici. Kupcu je ispostavljena faktura uvećana za PDV.
17. Razdužene su zalihe gotovih proizvoda.
18. Utvrđen je bruto finansijski rezultat za mjesec ožujak.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Zadatak za vježbu:

1. Primljena je faktura za kupovinu 2.000 kg materijala od INO dobavljača u iznosu od 40.000,00 USD (1 USD = 5,00 kn).
2. Carinarnica je obračunala carinu na kupljeni materijal u iznosu od 40.000,00 kn.
3. Carinarnica je obračunala PDV na poreznu osnovicu.
4. Isplaćene su obveze prema carini, te je materijal prevezen sa carinskog skladišta vlastitim kamionom što je procijenjeno na 30.000,00 kn troška transporta.
5. Napravljen je obračun nabave te je materijal zaprimljen na zalihe.
6. Za potrebe proizvodnje čokolade utrošeno je 670 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jedne čokolade je 95 g/kom, a započeta je proizvodnja 7.000 kom. Za potrebe proizvodnje čokoladnih štapića potrošeno je 700 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog čokoladnog štapića je 300 g/kom, a započeta je proizvodnja 2.500 kom. Za potrebe proizvodnje čokoladnih bombona potrošeno je 470 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog čokoladnog bombona je 50 g/kom, a započeta je proizvodnja 9.500 kom.
7. Tijekom poslovanja primljene su sljedeće fakture: faktura za usluge servisiranja proizvodne linije iznosa od 6.000,00 kn + PDV, faktura za telefonske usluge iznosa od 5.000,00 kn + PDV, faktura za električnu energiju (70% pogon, 30% uprava) iznosa od 20.000,00 kn + PDV, faktura od kooperanta za ispitivanje kvalitete utrošenog materijala pri proizvodnji gore navedenih proizvoda iznosa od 5.000,00 + PDV, te faktura za posebno pakiranje čokolade i čokoladnih bombona iznosa od 5.000,00 kn + PDV.
8. Obračunani su i proknjiženi troškovi rada radnika na temelju podataka da je za proizvodnju čokolade utrošeno 150 h rada, za proizvodnju čokoladnih štapića 200 h rada, za proizvodnju čokoladnih bombona 100 h rada, a za organizaciju prodaje i distribucije 500 h rada. Cijena rada je 70 kn/h.
9. Napravljen je obračun troškova. Raspored neizravnih proizvodnih troškova proveden je na temelju troška materijala navedenih proizvoda.
10. Dovršeno je 80% proizvodnje u tijeku i zaduženo na zalihe gotovih proizvoda.
11. Kupcu je prodana polovina proizvedene čokolade, četvrta proizvedenih čokoladnih štapića i ukupna količina čokoladnih bombona, te je ispostavljena faktura u iznosa od 250.000,00 kn + PDV.
12. Razdužene su zalihe gotovih proizvoda za prodane proizvode.
13. Utvrđen je bruto finansijski rezultat.
14. Utvrđen je neto finansijski rezultat.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Zadatak za vježbu:

1. Isplaćen je predujam za nabavu profila potrebnih u procesu proizvodnje u iznosu od 37.500,00 kn.
2. Primljena je faktura za predujam.
3. Primljena je faktura za 500 kg pociňčanih profila cijene od 32,00 kn/kg, te 700 kg aluminijskih profila cijene od 20,00 kn/kg, uvećana za PDV.
4. Primljena je faktura za transport profila iznosa od 10.000,00 kn + PDV, te faktura za osiguranje transporta profila u iznosu od 5.000,00 kn.
5. Napravljen je obračun nabave profila na temelju težine nabavljenih profila, te su profili zaprimljeni na skladište.
6. Primljena je faktura za 10 kom. električnih bušilica pojedinačne nabavne vrijednosti od 2.000,00 kn + PDV. Bušilice su odmah stavljene na zalihe.

7. Za potrebe proizvodnje pocičanog prijemnika utrošeno je 300 kg pocičanih profila, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog pocičanog prijemnika iznosi 950 g/kom, a započeta je proizvodnja od 400 kom. Za potrebe proizvodnje aluminijskih prijemnika utrošeno je 700 kg aluminijskih profila, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog aluminijskog prijemnika iznosi 300 g/kom., a započeta je proizvodnja od 1.500 kom.
8. Tijekom poslovanja primljene su sljedeće fakture: faktura za usluge uštimavanja pocičanih prijamnika iznosa od 8.000,00 kn + PDV, faktura za usluge servisiranja proizvodne linije iznosa od 5.000,00 kn + PDV, faktura za telefonske usluge iznosa od 5.000,00 kn + PDV, faktura za električnu energiju (70% pogon, 30% uprava) iznosa od 20.000,00 kn + PDV i faktura od kooperanta za ispitivanje kvalitete proizvedenih prijamnika iznosa od 3.000,00 + PDV.
9. U proces proizvodnje je na uporabu dano 5 kom. električnih bušilica na koje se primjenjuje 50%-tni kalkulativni otpis.
10. Tijekom proizvodnje pregorjela je jedna bušilica, te je ista rashodovana i isknjižena na teret poduzeća.
11. Napravljen je obračun troškova. Raspored neizravnih proizvodnih troškova proveden je na temelju utroška materijala navedenih proizvoda.
12. Dovršeno je 50% proizvodnje u tijeku i zaduženo na zalihe gotovih proizvoda.
13. Kupcu je prodano je 200 kom. pocičanih prijemnika i 400 kom. aluminijskih prijemnika, te je ispostavljena faktura na iznos od 100.000,00 kn + PDV.
14. Razdužene su zalihe gotovih proizvoda za prodane proizvode.
15. Utvrđen je bruto financijski rezultat.
16. Utvrđen je neto financijski rezultat.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Zadatak za vježbu:

POKAZATELJ	USB 4Gb	USB 8 Gb
Količina utrošenog materijala (kg)	575	427
Prosječna nabavna cijena materijala (kn/kg)	114,00	174,00
Normativ sati rada za proizvodnju 1 proizvoda (h/kom)	1h i 15 min	1h i 45 min
Prosječna satnica za sat izravnog rada (kn/h)	22,21	23,12
Utrošeni broj sati rada za proizvodnju proizvoda (h)	5.700 h	5.800 h
Proizvedeni gotovi proizvodi (kom.)	4.300	3.000
Prodajne cijene proizvoda (kn/kom)	220,00	260,00

1. Kupljen je materijal te primljena faktura dobavljača na iznos od 400.000,00 kn + PDV.
2. Izdatnicama materijala izdan je materijal u proces proizvodnje kako je to prikazano u gore navedenoj tablici.
3. Tijekom poslovanja primljene su sljedeće fakture: faktura za istraživanje tržišta iznosa od 3.000,00 kn + PDV, te faktura za investicijsko održavanje postrojenja iznosa od 10.000,00 kn + PDV.
4. Sa zaliha pomoćnog materijala ($S^o = 60.000,00$) je za potrebe proizvodnje USB 4 Gb izdano materijala u vrijednosti od 5.000,00 kn, a za potrebe proizvodnje USB 8Gb je izdano materijala u vrijednosti od 7.000,00 kn.
5. Troškovi rada ukupno su iznosili 450.000,00 kn. Pripadajući dio troškova rada proizvodnih radnika proknjižen je na temelju podataka iz tablice, a ostatak predstavlja troškove rada uprave i administracije.
6. Primljena je faktura za kupovinu 6 bušilica na iznos od 9.600,00 kn + PDV, koje su zaprimljene na zalihe.
7. U proces proizvodnje predane su 4 bušilice na koje se primjenjuje 50%-tni kalkulativni otpis.
8. Obračunana je i proknjižena amortizacija na slijedeću dugotrajnu imovinu poduzeća kojoj je vrijednost na dan 31.12. iznosila:
 - Licenca za proizvodni postupak: nabavna vrijednost 360.000,00 kn, ispravak vrijednosti 355.000,00 kn.
 - Tvornica: nabavna vrijednost 1.200.000,00 kn, ispravak vrijednosti 1.115.000,00 kn.
 - Računala u administraciji: nabavna vrijednost 110.000,00 kn, ispravak vrijednosti 10.000,00 kn.
 Amortizacija za tekući mjesec obračunana je na temelju sljedećih godišnjih amortizacijskih stopa: nematerijalna imovina 20%, tvornica 10%, računala 25%.
9. Proveden je obračun troškova. Raspored neizravnih proizvodnih troškova proveden je na temelju utroška materijala po navedenim proizvodima.
10. U navedenom mjesecu dovršena je cjelokupna proizvodnja u tijeku te je proizvedena i zadužena na zalihe gotovih proizvoda količina navedena u tablici.
11. Tijekom mjeseca kupcu je prodano 3.210 kom USB 4 Gb i 2.810 kom USB 8 Gb po cijenama iz tablice, te je ispostavljena faktura uvećana za PDV.
12. Razdužene su zalihe gotovih proizvoda za prodane proizvode.
13. Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.
14. Utvrđen je neto finansijski rezultat poslovanja.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U DJELATNOSTI TRGOVINE

Gospodarska djelatnost trgovine obavlja se sa svrhom kupovine a radi daljnje prodaje robe i približavanja robe potrošaču, odnosno kupcu. Robna razmjena predstavlja osnovnu djelatnost trgovine. Budući da se želi govoriti o tome što je trgovina, ustanovit ćemo prije drugih stvari koja je razlika između riječi "roba" i "trgovina". Pod riječju "roba" podrazumijevaju se sve stvari koje se prodaju, kupuju i zamjenjuju, a pod pojmom "trgovina" podrazumijevaju se vještina, odnosno pravilnik, uredba, propis i ustrojstvo po kojima se obavljaju i ugovaraju poslovi u vezi sa spomenutom "robom". Stoga se pod pojmom trgovačka roba misli na materijalnu imovinu nabavljenu s namjerom daljnje prodaje. Računovodstvo robe osigurava podatke o trošku nabave za vrstu i količinu prodane robe. Od trenutka nabave do trenutka prodaje trgovačka roba predstavlja kratkotrajnu imovinu koja se evidentira na zalihamu. Zakonsko regulatorni okvir zaliha određen je na temelju Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja 10 (HSFI 10) i Međunarodnog računovodstvenog standarda 2 (MRS 2), prema kojim **zalihe** trgovačke robe predstavljaju dio tekuće imovine poslovnog subjekta koja se koristi u poslovnim operacijama za prodaju.

6.1. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 10 – Zalihe

Hrvatske standarde financijskog izvještavanja (HSFI) donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja. HSFI-ovi su prije svega izrađeni za mikro, male i srednje pravne osobe te su stoga jednostavniji za primjenu. HSFI 10 je u skladu s MRS 1, MRS 2, MRS 21, MRS 23, MRS 37 u okviru kojega **zalihe** trgovačke robe predstavljaju kratkotrajnu imovinu koja se drži zbog prodaje u redovnom toku poslovanja.

Zalihe trgovačke robe uključuju:

- kupljenu robu koja se drži za ponovnu prodaju
- proizvedenu gotovu robu.

Prema načinu pribavljanja zaliha prije svega nastaju:

- kupnjom od dobavljača
- vlastitom proizvodnjom.

S formalnog i računovodstvenog aspekta u svezi sa zalihamama važni su i sljedeći propisi:

- Zakon o porezu na dobit
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost
- Posebni porezi – trošarine
- Zakon o porezu nekretnina
- Pravilnik o dopuštenoj visini kala, rasipa, kvara i loma
- Temeljna računovodstvena načela.

6.2. Mjerenje zaliha trgovačke robe

Zalihe trgovačke robe mjere se prema trošku zaliha ili prema neto vrijednosti koju treba realizirati, ovisno o tome što je niže. Prilikom početnog vrednovanja zaliha treba ih mjeriti isključivo prema trošku. Nakon početnoga priznanja, zalihe treba mjeriti prema trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

Neto utrživa vrijednost - procijenjena prodajna cijena u toku redovitog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje. To je neto iznos kojeg poduzetnik očekuje realizirati prodajom zaliha u redovitom toku poslovanja.

Često se neto utrživa vrijednost poistovjećuje s fer vrijednosti, međutim **fer vrijednost** predstavlja iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Trošak zaliha trgovačke robe ili uskladištivi trošak obuhvaća:

- troškove nabave
- troškove konverzije
- ostale troškove koji su nastali u dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.

Troškovi nabave uključuju:

- kupovnu cijenu, uvozne carine i druge poreze koji se ne refundiraju
- troškove prijevoza i montaže
- druge troškove koji se mogu izravno pripisati nabavci gotovih roba, materijala i usluga;

uz napomenu da se:

- trgovački popusti, rabati i slične stavke oduzimaju kod određivanja troškova kupnje
- mogu uključiti tečajne razlike koje nastaju izravno kod posljednje nabavke zaliha fakturirane u stranoj valuti u rijetko dopuštenom okolnostima u dozvoljenom alternativnom postupku u MRS – u 21.

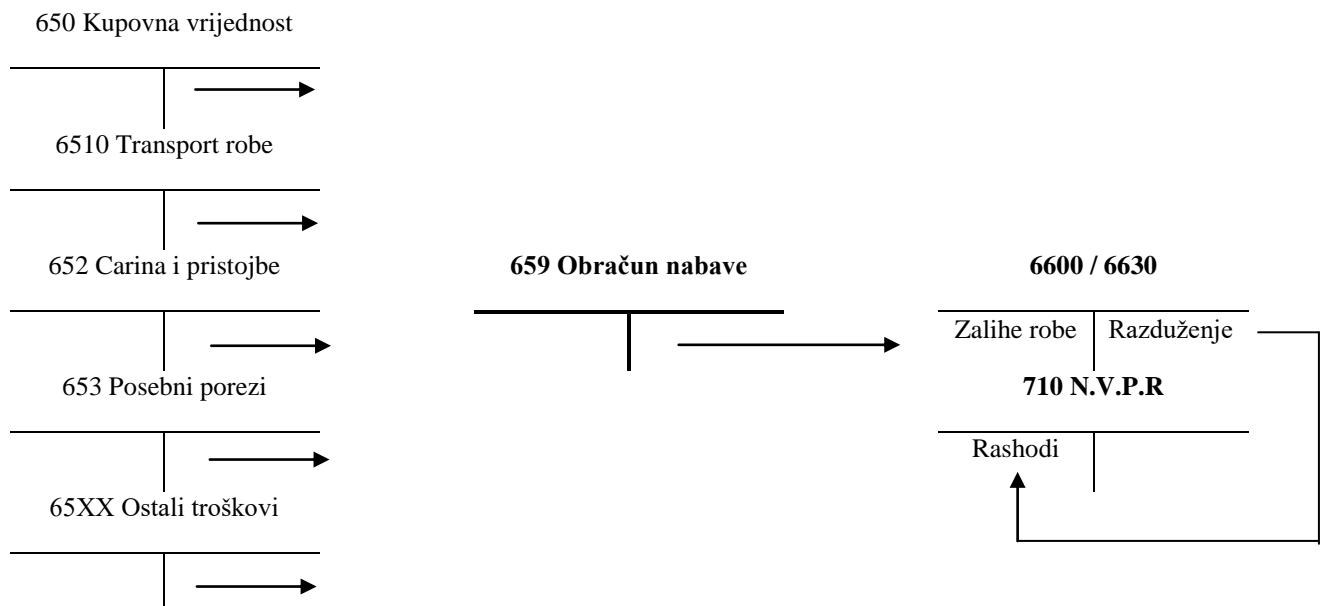
Troškovi konverzije uključuju:

- troškove transformacije (*dorada, obrada i pakiranje*)
- izravne troškove potrebne za dovođenje robe u stanje za prodaju.

Ostali troškovi uključuju se u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi s dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje, kao npr. troškovi dizajniranja proizvoda za određene kupce.

Troškovi zaliha trgovacke robe ili uskladištivi troškovi uključuju se u vrijednosti zaliha preko **razreda 6**, te se kroz zalihe iskazuju u bilanci poduzeća, a nadoknađuju se iz prihoda u razdoblju u kojem su zalihe prodane, odnosno tada se kao rashodi iskazuju u računu dobiti i gubitka.

Raspored uskladištivih troškova prikazuje sljedeća shema:

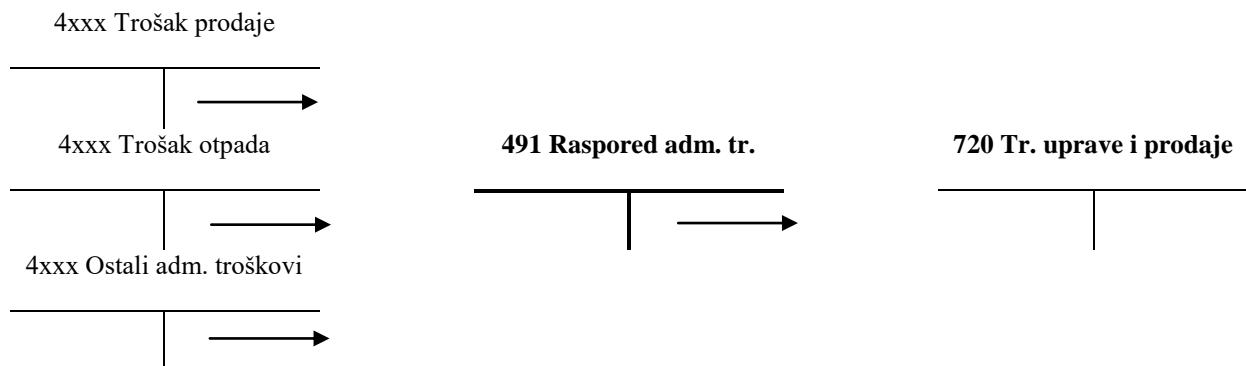


Troškovi koji se **ne priznaju** u troškove zaliha predstavljaju **troškove razdoblja** ili **neusklađive troškove**, a to su:

- neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih troškova;
- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio nabavnog procesa;
- administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje 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 razdoblja, međutim, ako se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine uključuju se u nabavu ove imovine.

Troškovi razdoblja ili neusklađivi troškovi ne uključuju se u vrijednosti zaliha, već se u cijelosti smatraju rashodom razdoblja u kojem su nastali te se sukladno navedenom iskazuju u računu dobiti i gubitka. Neusklađivi troškovi ne idu na zalihe, već odmah postaju rashodi, odnosno postaju rashodi razdoblja te se evidentiraju na **konto 720**.

Raspored neusklađivih troškova prikazuje sljedeća shema:



6.3. Kalkulacija nabavne cijene trgovačke robe

Rasporedom uskladištivih troškova formiraju se troškovi nabave na temelju kojih se izračunava **nabavna cijena**, koja predstavlja temelj kontrole troškova, ekonomičnosti i donošenja poslovnih odluka vezanih uz nabavljenu trgovačku robu.

Kalkulacija predstavlja računski postupak izračuna cijene, obuhvaćanjem i rasporedom troškova koji se uključuju u nabavu trgovačke robe.

Kalkulacije se razlikuju:

- sukladno cijeni koja se kalkulira (*nabavna, prodajna...*);
- sukladno broju artikala (*jednostavna i složena*);
- sukladno postupku (*direktna, postotna, volumenska, težinska, paritetnog faktora...*).

Izrada kalkulacija zahtijeva pridržavanje temeljnih načela kalkulacije:

- načelo **diferenciranja**: troškove treba razvrstati prema vrstama i rasporediti ih po mjestima i nositeljima;
- načelo **točnosti**: troškove treba točno povezati s izradom učinka;
- načelo **prilagođenosti**: kalkulacija mora biti prilagođena tehnološkom procesu, načinu rada i vrstama učinaka.

- načelo **preglednosti**: kalkulacija mora biti napravljena tako da se lako uočava i razabire njezina struktura i sadržaj;
- načelo **ažurnosti**: kalkulacija mora biti napravljena pravovremeno, kako bi se mogle donositi ispravne odluke;
- načelo **usporedivosti**: kalkulacija mora biti tako napravljena da se može usporediti (*sadašnja s prethodnim, te s kalkulacijama drugih poduzeća*);
- načelo **ekonomičnosti**: izrada savršenije i preciznije kalkulacije ne smije koštati više nego što su koristi koje informacije iz takve kalkulacije donose;
- načelo **dokumentiranosti**: za svaki trošak treba postojati odgovarajući dokument.

6.3.1. Kalkulacija troškova kupnje robe kad postoji više računa dobavljača za jedan robni artikl

Prilikom kupovine robe, kad se pored faktурne vrijednosti robe javljaju i ovisni troškovi nabave (*uskladištivi troškovi*), nabavna se vrijednost robe knjiži preko računa skupine **65**. Utvrđivanje nabavne cijene provodi se tako da se zatvore svi vezani računi skupine **65** i u jednom iznosu prenose na račune skupine **659 – Obračun nabave**.

Ako se kupuje isključivo samo jedna vrsta robe, tada se primjenjuje **jednostavna djelidbena kalkulacija** kojom se, dijeljenjem ukupnih troškova nabavljenom količinom robe, utvrđuje jedinična nabavna cijena.

Primjer:

Izrada jednostavne djelidbene kalkulacije i knjiženje nabave jedne vrste robe.

1. Primljena je faktura od dobavljača robe za 40 komada DVD uređaja u iznosu od 20.000,00 kn + PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za uslužu obavljanja transporta DVD uređaja u iznosu od 3.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslužu ukrcaja i iskrcaja DVD uređaja u iznosu od 2.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura za transportno osiguranje kupljenih DVD uređaja u iznosu od 1.500,00 kn.
5. Proveden je obračun nabave te utvrđena nabavna cijena po komadu.

Jednostavna djelidbena kalkulacija

Kalkulacija troškova nabave	Iznos
Kupovna cijena DVD uređaja	20.000,00 kn
Transport DVD uređaja	3.000,00 kn
Ukrcaj i iskrcaj DVD uređaja	2.000,00 kn
Transportno osiguranje DVD uređaja	1.500,00 kn
Trošak nabave robe	26.500,00 kn
Nabavna cijena po komadu (26.500,00 kn / 40 kom)	662,50 kn / kom

Knjiženje u glavnoj knjizi:

650 Kupovna cijena robe od dobavljača	1400 Pretporez po ulaznim računima
1) 20.000,00	20.000,00 (5)
2200 Dobavljači dobara	6510 Troškovi transporta
	2) 3.000,00 3.000,00 (5)
2201 Dobavljači usluga	6511 Troškovi ukrcanja i iskrcanja
	3) 2.000,00 2.000,00 (5)
6512 Troškovi transportnog osiguranja	659 Obračun nabave
4) 1.500,00	5) 26.500,00

6.3.2. Kalkulacija troškova kupnje robe kada postoji više računa dobavljača za više robnih artikala

Ako se kupuje više robnih artikala i ako je kupovina terećena višestrukim zavisnim troškovima, nužno je rasporediti po pojedinom artiklu, što implicira primjenu **Složene kalkulacije** rasporeda zavisnih troškova.

Složena kalkulacija – više vrsta robe – zajednički zavisni troškovi.

Osnovice (*baze*) rasporeda zavisnih troškova po vrsti robe određuju se na temelju:

- Vrijednosti robe
- Volumena robe
- Težine robe.

Prema navedenim osnovicama računa se udio pojedine robe u ukupnoj vrijednosti, odnosno:

$$\text{vrijednost / težina / volumen robe} \\ \% \text{ udjel} = \frac{\text{ukupna fakturna vrijednost / težina / volumen}}{\text{}}$$

Složene kalkulacije se klasificiraju kao:

- Postotna kalkulacija
- Volumenska kalkulacija
- Težinska kalkulacija
- Kalkulacija paritetnog faktora.

6.3.2.1. Postotna kalkulacija

Uporabom postotne kalkulacije računa se **udio** vrijednosti pojedinog artikla u ukupnoj vrijednosti fakture, na temelju koje se raspoređuju zavisni troškovi nabave. Primjenjuje se kad su volumen i težina različitih roba približno jednaki, a **vrijednosti znatno različite**.

Primjer:

1. Kupljena je drvena građa i to: 500 m jelove daske po cijeni od 150 kn/m i 500 m iverice cijene od 50 kn/m, te je primljena faktura dobavljača na iznos od 100.000,00 kn + PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu transporta kupljene građe u iznosu od 5.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu ukrcaja i iskrcaja kupljene robe u iznosu od 3.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura za transportno osiguranje kupljene robe u iznosu od 2.000,00 kn.
5. Proveden je obračun nabave i utvrđena nabavna cijena po kupljenom artiklu.

Postotna kalkulacija

Kalkulacija troškova nabave	Iznos		
	Ukupno	Jelova daska	Iverica
Kupovna cijena robe	100.000,00 kn	75.000,00 kn	25.000,00 kn
Baza rasporeda zavisnih troškova	vrijednost	75%	25%
Zavisni troškovi nabave	10.000,00	7.500,00	2.500,00
Trošak nabave robe	110.000,00	82.500,00	27.500,00
Nabavna cijena po m		165,00 kn/m	55,00 kn /m

Knjiženje u glavnoj knjizi:

650 Kupovna cijena robe od dobavljača	
1) 100.000,00	100.000,00 (5)

1400 Pretporez po ulaznim računima	
1) 25.000,00	
2) 1.250,00	
3) 750,00	

2200 Dobavljači dobara	
	125.000,00 (1)

6510 Troškovi transporta	
2) 5.000,00	5.000,00 (5)

2201 Dobavljači usluga	
	6.250,00 (2)
	3.750,00 (3)
	2.000,00 (4)

6511 Troškovi ukrcaja i iskrcaja	
3) 3.000,00	3.000,00 (5)

6512 Troškovi transportnog osiguranja	
4) 2.000,00	2.000,00 (5)

659 Obračun nabave	
5) J 82.500,00 I 27.500,00	

6.3.2.2. Volumenska kalkulacija

Uporabom volumenske kalkulacije računa se **udio** volumena pojedinog artikla u ukupnom volumenu kupljenih artikala, na temelju čega se raspoređuju zavisni troškovi nabave. Primjenjuje se kad su vrijednost i težina različitih roba približno jednaki, a volumen **značajno različit**.

Primjer:

1. Kupljeno je 1000 kg željeza (40 kn/kg) i 1000 kg pamuka (60 kn/kg), te je primljena faktura dobavljača na iznos od 100.000,00 kn + PDV. Pamuk zauzima 3200 m³ prostora, a željezo 800 m³.
2. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu transporta kupljene robe u iznosu od 5.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu usluga ukrcaja i iskrcaja kupljene robe u iznosu od 3.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje u iznosu od 2.000,00 kn.
5. Proveden je obračun nabave i utvrđena nabavna cijena po kupljenom artiklu.

Volumenska kalkulacija

Kalkulacija troškova nabave	Iznos		
	Ukupno	Željezo	Pamuk
Kupovna cijena robe	100.000,00 kn	40.000,00 kn	60.000,00 kn
Baza rasporeda zavisnih troškova	volumen	20%	80%
Zavisni troškovi nabave	10.000,00 kn	2.000,00	8.000,00
Trošak nabave robe	110.000,00 kn	42.000,00	68.000,00
Nabavna cijena po kg		42,00 kn/kg	68,00 kn /kg

Knjiženje u glavnoj knjizi:

650 Kupovna cijena robe od dobavljača	
1) 100.000,00	100.000,00 (5)

1400 Pretporez po ulaznim računima	
1) 25.000,00	
2) 1.250,00	
3) 750,00	

2200 Dobavljači dobara	
	125.000,00 (1)

6510 Troškovi transporta	
2) 5.000,00	5.000,00 (5)

2201 Dobavljači usluga	
	6.250,00 (2)
	3.750,00 (3)
	2.000,00 (4)

6511 Troškovi ukrcaja i iskrcaja	
3) 3.000,00	3.000,00 (5)

6512 Troškovi transportnog osiguranja	
4) 2.000,00	2.000,00 (5)

659 Obračun nabave	
5) Ž 42.000,00 P 68.000,00	

6.3.2.3. Težinska kalkulacija

Težinskom se kalkulacijom računa **udio** težine pojedinog artikla u ukupnoj težini kupljenih artikala, na temelju čega se onda raspoređuju zavisni troškovi nabave. Primjenjuje se u slučaju kad su vrijednost i volumen različitih roba približno jednaki, a težina znatno različita.

Primjer:

1. Kupljeno je 15 tona metalne (3.000,00 kn/t) i 5 tona kartonske (11.000,00 kn/t) ambalaže, te je primljena faktura dobavljača na iznos od 100.000,00 kn + PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu transporta kupljene robe u iznosu od 5.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu ukrcaja i iskrcaja u iznosu od 3.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje u iznosu od 2.000,00 kn.
5. Proveden je obračun nabave i utvrđena nabavna cijena po kupljenom artiklu.

Težinska kalkulacija

Kalkulacija troškova nabave	Iznos		
	Ukupno	Metalna	Kartonska
Kupovna cijena robe	100.000,00 kn	45.000,00 kn	55.000,00 kn
Baza rasporeda zavisnih troškova	težina	75%	25%
Zavisni troškovi nabave	10.000,00	7.500,00	2.500,00
Trošak nabave robe	110.000,00	52.500,00	57.500,00
Nabavna cijena po t		3.500,00 kn/t	11.500,00 kn /t

Knjiženje u glavnoj knjizi:

650 Kupovna cijena robe od dobavljača	
1) 100.000,00	100.000,00 (5)

1400 Pretporez po ulaznim računima	
1) 25.000,00	
2) 1.250,00	
3) 750,00	

2200 Dobavljači dobara	
	125.000,00 (1)

6510 Troškovi transporta	
2) 5.000,00	5.000,00 (5)

2201 Dobavljači usluga		6511 Troškovi ukrcaja i iskrcaja	
	6.250,00 (2)	3) 3.000,00	3.000,00 (5)
	3.750,00 (3)		
	2.000,00 (4)		
6512 Troškovi transportnog osiguranja		659 Obračun nabave	
4) 2.000,00	2.000,00 (5)	5) M 52.500,00 K 57.500,00	

6.3.2.4. Kalkulacija nabavne cijene - Paritetni faktor

Ovom se kalkulacijom zavisni troškovi kupnje raspoređuju na temelju paritetnog faktora koji se izračunava na sljedeći način:

$$\text{Paritetni faktor} = \frac{\text{Ukupni troškovi kupnje}}{\text{Fakturna vrijednost robe}}$$

Primjer:

1. Kupljeno je od proizvođača 10 perilica za pranje rublja po cijeni od 550,00 kn/kom, te 5 perilica za pranje posuđa po cijeni od 400,00 kn/kom, te primljena faktura uvećana za PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu transporta kupljene robe na iznos od 2.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje na iznos od 1.500,00 kn.
4. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu posebnog pakiranja kupljene robe na iznos od 2.000,00 kn + PDV.
5. Proveden je obračun nabave i utvrđena nabavna cijena po kupljenom artiklu.

Kalkulacija:

$$\text{Paritetni faktor} = \frac{\text{Ukupni troškovi kupnje}}{\text{Fakturna vrijednost robe}} = \frac{13.000,00}{7.500,00} = 1,73333$$

Trošak kupnje 1 kom. perilice za pranje rublja = $1,73333 \times 550,00 = 953,33$ kn/kom

Trošak kupnje 1 kom. perilice za pranje posuđa = $1,73333 \times 400,00 = 693,33$ kn/kom

Koliki su zavisni troškovi u ukupnim troškovima kupnje po kom?

Trošak kupnje po kom. – fakturna vrijednost po kom = Zavisni trošak po kom

$$953,33 - 550,00 = 403,33 \text{ kn/kom} \text{ perilica za pranje rublja}$$

$$693,33 - 400,00 = 293,33 \text{ kn/kom} \text{ perilica za pranje posuđa}$$

Knjiženje u glavnoj knjizi:

650 Kupovna cijena robe od dobavljača	
1) 7.500,00	7.500,00 (5)

1400 Pretporez po ulaznim računima	
1) 1.875,00	
2) 500,00	
4) 500,00	

2200 Dobavljači dobara	
	9.375,00 (1)

6510 Troškovi transporta	
2) 2.000,00	2.000,00 (5)

2201 Dobavljači usluga	
	2.500,00 (2)
	1.500,00 (3)
	2.500,00 (4)

6513 Troškovi posebnog pakiranja	
4) 2.000,00	2.000,00 (5)

6512 Troškovi transportnog osiguranja	
3) 1.500,00	1.500,00 (5)

659 Obračun nabave	
5) M R 9.533,33 M P 3.466,65	

6.3.3. Kalkulacija troškova kupnje robe kada se roba nabavlja iz drugih zemalja

Dana 01.07.2013. RH postala je članicom Europske unije (EU) te ulazi na jedinstveno zajedničko tržište bez fiskalnih granica, što uvelike mijenja uvjete trgovanja s okolinom. Temeljne promjene se odnose na:

- Uvoz između zemalja članica postaje stjecanje, a izvoz isporuka.
- Uvoz / izvoz ostaje samo prema trećim zemljama izvan EU.

Stjecanje je nabava dobara i usluga iz zemalja članica EU, a **isporuka** je prodaja dobara i usluga u zemljama članicama EU. Poslovi stjecanja i isporuke dobara i usluga u nadležnosti su **Porezne uprave**.

Uvoz je nabava dobara i usluga iz trećih zemalja koje nisu članice EU, a **izvoz** je prodaja dobara i usluga u trećim zemljama izvan EU. Poslovi uvoza i izvoza dobara i usluga u nadležnosti su **Carinske uprave**.

6.3.3.1. Stjecanje robe

Hrvatskim poreznim obveznicima koji obavljaju poslove trgovanja unutar Europske unije potreban je PDV identifikacijski broj kako bi mogli imati oporezivo stjecanje u RH. PDV identifikacijski broj dodjeljuje porezna uprava a sastoji se od predznaka HR i OIB-a obveznika poreza, te se uvrštava u jedinstvenu bazu podataka svih obveznika PDV-a unutar EU (*baza podataka VIES*). Hrvatski porezni obveznik koji stječe dobra obvezan je na takvo stjecanje dobara obračunati hrvatski PDV. Stjecanje dobara unutar Europske unije i obračunani PDV na stjecanje, porezni obveznik iskazuje u prijavi PDV-a (*Obrazac PDV*), ali u istoj prijavi iskazuje i pravo na odbitak tako obračunanog PDV-a, što znači da ne dolazi do fizičkog plaćanja PDV-a. Porezni obveznik podnosi i Obrazac PDV-S.

Temeljni princip stjecanja robe između poduzetnika jest da prodavatelj ne obračunava PDV, već ga kupac sam obračunava u svojoj zemlji prilikom stjecanja.

Stoga, ako hrvatski poduzetnik nabavi robu primjerice iz Njemačke, njemački prodavatelj neće zaračunati PDV na fakturi, nego će ga hrvatski poduzetnik sam obračunati po hrvatskim propisima. Potom će u poreznoj prijavi obračunani PDV iskazati kao pretporez. Dobra vijest u finansijskom smislu jest da više neće biti „prvo plati PDV, pa vrati“, već će se pretporez na stjecanje samo obračunski iskazivati u PDV prijavi.

Primjer:

Kupljena je trgovačka roba proizvođača iz Njemačke u vrijednosti od 40.000,00 eura. Primljena je faktura proizvođača iz Njemačke na navedeni iznos tako da je na dan stjecanja trgovačke robe središnji tečaj HNB-a iznosio 7,75 kn/Eur. Na temelju primljene fakture hrvatski poduzetnik obračunava hrvatski PDV.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2210	INO dobavljač		650	Kupovna cijena robe
		310.000,00		310.000,00
24022	PDV kod stjecanja		14022	Pretporez kod stjecanja
		77.500,00		77.500,00

Iz primjera se uočava da hrvatski poduzetnik obračunava PDV za kupljenu robu od EU poduzetnika i taj obračunani PDV koristi istodobno kao pretporez. Stoga hrvatski poduzetnik neće fizički platiti PDV na stjecanje robe od EU poduzetnika.

6.3.3.2. Uvoz robe iz trećih zemalja

Uvoz iz trećih zemalja koje nisu članice EU oporezivati će se PDV-om kao i do sada, pa je u nadležnosti Carinske uprave koja će utvrđivati carinsku osnovicu pri uvozu. Robna transakcija će se evidentirati primjenom srednjeg tečaja na datum transakcije (*dan carinjenja*). Na uvoz robe plaća se PDV pri carinjenju, koji se može iskoristiti kao pretporez kad je plaćen.

Primjer:

1. Kupljena je trgovačka roba iz USA te primljena faktura ino-dobavljača u vrijednosti od 20.000,00 USD (*srednji tečaj 1,00 USD = 5,00 kn*).
2. Carinarnica je obračunala carinu za kupljenu trgovacku robu u iznosu od 20.000,00 kn.
3. Carinarnica je obračunala i pripadajući PDV za kupljenu robu po stopi od 25%.
4. Plaćena je obveza prema carini za obračunana carinu i PDV.
5. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje kupljene robe u iznosu od 4.000,00 kn.
6. Primljena je faktura od dobavljača za obavljenu uslugu iskrcaja kupljene robe u iznosu od 1.000,00 kn + PDV.
7. Primljena je faktura dobavljača za špediterske usluge za kupljenu robu u iznosu od 5.000,00 kn + PDV.
8. Napravljen je obračun nabave te je roba zaprimljena na skladište.
9. Podmiren je račun dobavljača za robu u iznosu od 20.000,00 USD. Na dan podmirenja srednji tečaj je iznosio 1,00 USD = 5,88 kn.

Knjiženje u dnevniku:

R.b.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Kupovna cijena robe	650	100.000,00	
	INO dobavljač	2211		100.000,00
2.	Carina	652	20.000,00	
	Obveze za carinu	2470		20.000,00
3.	Nepriznati pretporez	1408	30.000,00	
	Ostale obveze za carinu PDV	2473		30.000,00

R.b.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
4.	Obveze za carinu	2470	20.000,00	
	Ostale obveze za carinu (PDV)	2473	30.000,00	
	Žiro račun	1000		50.000,00
	Nepriznati pretporez	1408		30.000,00
	Plaćeni PDV pri uvozu	1405	30.000,00	
5.	Transportno osiguranje	6512	4.000,00	
	Dobavljač usluga	2201		4.000,00
6.	Troškovi ukrcaja	6511	1.000,00	
	Pretporez	1400	500,00	
	Dobavljač usluga	2201		1.500,00
7.	Špeditorski troškovi	6517	5.000,00	
	Pretporez	1400	1.250,00	
	Dobavljač usluga	2201		6.250,00
8.	Kupovna cijena robe	650		100.000,00
	Carina	652		20.000,00
	Transportno osiguranje	6512		4.000,00
	Troškovi ukrcaja	6511		1.000,00
	Špeditorski troškovi	6517		5.000,00
	Obračun nabave	659	130.000,00	
	Obračun nabave	659		130.000,00
	Roba u skladištu	660	130.000,00	
9.	INO dobavljač	2211	100.000,00	
	Negativne tečajne razlike	4750	17.600,00	
	Devizni račun	1030		117.600,00

Zadatak za vježbu:

1. Kupljeno je 1.000 kom. Nutelle pakiranja od 300 gr. pojedinačne nabavne cijene od 3,00 Eura/300 gr. i 500 kom Alpske čokolade pakiranja od 100 gr. pojedinačne nabavne cijene od 2,00 Eura/100 gr., te primljena faktura Njemačkog proizvođača. Srednji tečaj iznosi 7,60 kn/Eur.
2. Transport kupljene robe je proveden u vlastitom aranžmanu te je priznat trošak od 5.000,00 kn.
3. Radi pospješenja prodaje naručene su marketinške usluge i primljena faktura marketinške agencije na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
4. Provedena je analiza i ispitivanje kvalitete kupljene robe od Agencije i primljena faktura na iznos od 5.000,00 kn + PDV.
5. Primljena je faktura špeditera za obavljene usluge na iznos od 3.000,00 kn + PDV.
6. Napravljen je obračun nabave i raspored zavisnih troškova prema kriteriju težine robe.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6.4. Računovodstvo trgovачke djelatnosti

Obračuni i knjiženja poslovnih događaja vezanih uz trgovacku robu ovise u prvom redu o načinu obavljanja trgovine.

Zakon o trgovini čl. 3 (NN 68/13) propisuje da se **trgovina** može obavljati kao trgovina na veliko i trgovina na malo.

Ujedno, **Zakon o trgovini čl. 7 (NN 68/13)** definira **Trgovinu na veliko** kao kupnju robe radi daljnje prodaje profesionalnim korisnicima, odnosno drugim pravnim ili fizičkim osobama koje obavljaju neku registriranu ili zakonom određenu djelatnost.

Nadalje, **Zakon o trgovini čl. 9 (NN 68/13)** definira **Trgovinu na malo** kao kupnju robe radi daljnje prodaje potrošačima za osobnu uporabu ili uporabu u kućanstvu, kao i profesionalnim korisnicima ako za tu prodaju nije potrebno ispunjavanje dodatnih minimalnih tehničkih i drugih uvjeta propisanih posebnim propisima.

6.4.1. Trgovina na veliko

Osim definicije propisane Zakonom o trgovini čl. 7 (NN 68/13), trgovina na veliko se pojednostavljeno može definirati kao nabava robe i njena daljnja prodaja trgovcima na malo.

Trgovina na veliko se javlja kao posrednik u razmjeni roba između proizvođača s jedne strane i maloprodajnih poduzeća i velikih potrošača s druge strane. Zadaća im je da nabavom robe kompletiraju robni assortiman te ga dalje distribuiraju trgovcima na malo i drugim velikim potrošačima.

Cilj trgovine na veliko je:

- skratiti fizičko kretanje robe od proizvođača do korisnika, kako u unutrašnjem tako i u međunarodnom robnom prometu;
- držanje zaliha robe na optimalnoj razini, tj. na razini koja omogućuje nesmetano odvijanje procesa reprodukcije;
- pravilno iskorištavanje transportnih sredstava tj. racionalno organiziranje transporta do krajnjeg korisnika.

Ekonomski važnost trgovine na veliko očituje se u uslugama koje pružaju na jednoj strani proizvođačima, a na drugoj strani trgovcima na malo i drugim velikim potrošačima.

Trgovina na veliko može se obavljati sukladno Zakonu o trgovini čl. 7 (NN 68/13):

- u prodajnim objektima koji ispunjavaju propisane uvjete
- na tržnicama na veliko
- u tranzitu kad se kupoprodaja obavlja bez zadržavanja u skladištu.

Poslovanje trgovca na veliko evidentira se u knjigama i finansijskim izvješćima sukladno **Zakonu o računovodstvu** (NN 78/15; 134/15).

Evidencija poslovnog događaja zahtijeva:

- nastanak poslovnog događaja
- vrijednosni izraz poslovnog događaja
- utjecaj poslovnog događaja na bilancu i račun dobiti i gubitka
- knjigovodstvenu ispravu koja dokazuje nastanak poslovnog događaja.

Nabrojeni zahtjevi se manifestiraju u **knjigovodstvenim ispravama**, koje predstavljaju pisani dokaz o nastanku poslovnog događaja na temelju kojeg se obavlja knjiženje u poslovnim knjigama. To su sljedeće isprave:

- ulazna ili izlazna faktura
- skladišna primka
- otpremnica
- povratnica
- zapisnik o promjeni cijena
- međuskladišnica .

Na temelju knjigovodstvenih isprava trgovci na veliko imaju pravo i obvezu sastavljanja poslovnih knjiga. Poslovne knjige se vode po načelu sustava dvojnog knjigovodstva i uključuju:

- Dnevnik
- Glavnu knjigu
- Pomoćne knjige.

Dnevnik je poslovna knjiga u koju se knjigovodstvene promjene unose kronološki, kao što je pokazano na sljedećem ilustrativnom primjeru:

Dnevnik br: _____

Datum	Dokument	Konto	Opis	Duguje	Potražuje
				Total	D = P

Glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija promjena nastalih na finansijskom položaju i uspješnosti poslovanja. Prikazuje poslovne događaje po temeljnim računovodstvenim kategorijama (imovini, obvezama, kapitalu, prihodima i rashodima). Pregled je sistematiziran prema kontima, tj. predstavlja raščlanjenu bilancu na temeljne računovodstvene kategorije, kao što je to prikazano sljedećim ilustrativnim primjerom:

Naziv konta: _____

Šifra konta: _____

Datum	Dokument	Opis	Duguje	Potražuje	Saldo
			Total	D = P	

Pomoćne knjige predstavljaju detaljnu raščlambu glavne knjige, odnosno analitički prikazuje pojedine stavke uključene u glavnu knjigu. Prezentiraju se kroz:

Analitičke evidencije:

- kupaca
- dobavljača
- imovine
- troškova
- zaliha.

Knjige:

- knjige blagajne
- knjige inventara
- knjige faktura.

Trgovci na veliko moraju na osnovi ostvarenih poslovnih događaja evidentiranih knjigovodstvenim ispravama osigurati:

- Skladišnu evidenciju - prikaz robe po vrsti i količini.
- Robno knjigovodstvo (analitička evidencija) - prikaz robe po vrsti, količini i vrijednosti.
- Financijsko knjigovodstvo (sintetička evidencija) - zbrojni prikaz robe po vrijednosti.

Evidencije se mogu klasificirati kao:

Bilančne evidencije: Analitička i Sintetička evidencija – zalihe robe predstavljaju imovinu kompanije i stoga se iskazuju se u bilanci.

Izvanbilančne evidencije: posredovanje u prometu robe za račun treće osobe, skladištenje “tuđe” robe koja nije imovina kompanije i stoga se iskazuje van bilance.

6.4.1.1. Zaduženje trgovačke robe u trgovini na veliko

Nabava robe u trgovinama na veliko provodi se izravno od proizvođača, drugog veletrgovca ili se uvozi. Nabava i uskladištenje robe prati se prema kalkulacijama kojima se utvrđuju troškovi nabave robe, odnosno nabavna cijena robe na temelju koje se formira i prodajna cijena robe. Nabavljena roba evidentira se u robnom knjigovodstvu (na temelju skladišne primke, odnosno dostavnice) po količini i vrijednosti za pojedinu vrstu robe, a zatim se vrijednosni podatci zbrojno prenose u glavnu knjigu. Knjiženje na računima glavne knjige može se obavljati poslije svake nabave ili pojedinačno (npr. jednom mjesечно) na temelju zbrojnih podataka iz robnog knjigovodstva. Trgovačka roba se u trgovini na veliko može zaduživati prema:

- nabavnoj cijeni
- prodajnoj cijeni.

Računovodstvenim se politikama definira po kojoj će se cijeni zadužiti trgovačka roba u voleprodajno skladište, sukladno kojima se mora i razdužiti. No, uračunana razlika u cijeni trgovačke robe nema učinak na vrijednost zaliha jer se trgovačka roba evidentirana po prodajnoj cijeni ispravlja na razinu povjesnog troška pomoću korektivnog konta 6680 – Razlika u cijeni robe na skladištu.

6.4.1.1.1. Zaduženje trgovačke robe prema nabavnoj cijeni

Nabavna cijena sadrži kupovnu cijenu robe od dobavljača i ostale ovisne troškove nabave u vezi s dovođenjem robe na zalihe. Izračun nabavne cijene se provodi u okviru I. stupnja trgovačke kalkulacije.

I. stupanj trgovačke kalkulacije

1. neto kupovna cijena robe po računu dobavljača
2. zavisni troškovi nabave
(troškovi prijevoza, špedicije, vl. troškovi, prepakiranja, dozrijevanja, skladištenja i sl.)
3. carina i druge uvozne pristojbe
4. posebni porezi.

I. Nabavna cijena

Primjer:

Zaduženje robe u veleprodaji po nabavnoj cijeni kad se radi o jednoj vrsti robe i jednoj fakturi dobavljača.

1. Zadužena je roba na veleprodajno skladište po nabavnoj cijeni prema primljenoj fakturi dobavljača robe u iznosu od 25.000,00 kn + 6.250,00 kn PDV.

6600 Roba u veleprodajnom skladištu	2200 Dobavljač dobara
1) 25.000,00	31.250,00 (1)
1400 Pretporez po primljenim isporukama	
1) 6.250,00	

6.4.1.1.2. Zaduženje trgovačke robe prema prodajnoj cijeni

Prodajna cijena sadrži kupovnu cijenu robe od dobavljača i ostale ovisne troškove nabave u vezi s dovođenjem robe na zalihe uvećanu za razliku u cijeni odnosno maržu. Izračun prodajne cijene se provodi u okviru II. stupnja trgovačke kalkulacije.

II. stupanj trgovačke kalkulacije

1. neto kupovna cijena robe po računu dobavljača
2. zavisni troškovi nabave
(troškovi prijevoza, špedicije, vl. troškovi, prepakiranja, dozrijevanja, skladištenja i sl.)
3. carina i druge uvozne pristojbe
4. posebni porezi.

I. Nabavna cijena

5. Marža (Razlika u cijeni)

II. Prodajna cijena bez PDV-a

Ako se trgovačka roba zadužuje po prodajnoj cijeni, tada se na nabavnu cijenu dodaje razlika u cijeni, odnosno marža. Dodavanjem marže trošku nabave, povećava se vrijednost imovinske stavke trgovačke robe za odgovarajući iznos, pa vrijednost te stavke treba istodobno ispraviti na nabavnu vrijednost pomoću korektivnog konta 6680 – Razlika u cijeni robe na skladištu.

Temeljna razlika nabavne i prodajne cijene je marža ili razlika u cijeni. Marža ili razlika u cijeni služi za pokriće neusklađivih troškova i ostvarivanje dobiti. Prema načinu izračuna prodajne cijene, razlikuju se kalkulacije prodajnih cijena:

- Kalkulacija u sustavu marže – marža se računa kao postotak od nabavne cijene pa se zbrajanjem s nabavnom cijenom dolazi do prodajne cijene.
- Kalkulacija uz poznatu prodajnu cijenu – prodajna cijena određena je stanjem na tržištu te se marža izračunava kao razlika prodajne i nabavne cijene.
- Rabatni sustav kalkulacija – razliku u cijeni određuje dobavljač robe kao popust, odnosno rabat.

Primjer:

Zaduženje robe u veleprodaji po prodajnoj cijeni kad se radi o jednoj vrsti robe i jednoj fakturi dobavljača.

1. Nabavljeno je 10 strojeva za pranje rublja pojedinačne nabavne vrijednosti 2.500,00 kn te je primljena faktura dobavljača na iznos od 25.000,00 kn + 6.250,00 kn PDV. Strojevi za pranje zaduženi su na veleprodajno skladište po prodajnoj cijeni s 30% marže.

Kalkulacija PRIJAMNI LIST:

Nabavna vrijednost robe	25.000,00
+ Uračunana marža u skladištu (30%)	<u>7.500,00</u>
Prodajna vrijednost	32.500,00

6600 Roba u veleprodajnom skladištu	2200 Dobavljač dobara
<u>1) 32.500,00</u>	<u>31.250,00 (1)</u>
6680 RUC u cijeni robe na skladištu	1400 Pretporez po primljenim isporukama
<u>7.500,00 (1)</u>	<u>1) 6.250,00</u>

Ako pri nabavi robe sudjeluje više dobavljača, tada se primjenjuju konta skupine 65 – Obračun troškova kupnje.

Kad je u pitanju nabava jedne vrste robe, ali postoji više faktura dobavljača, potrebno je izraditi obračun troškova nabave robe i taj obračun proknjižiti.

Primjer:

Zaduženje robe u veleprodaji po prodajnoj cijeni kad se radi o jednoj vrsti robe i više faktura dobavljača.

1. Kupljeno je 50 komada televizora po cijeni od 3.000,00 kn po komadu. Primljena je faktura dobavljača robe na svotu od 150.000,00 kn + 37.500,00 kn PDV-a.
2. Primljena je faktura dobavljača za obavljene usluge transporta kupljene robe na svotu od 8.000,00 kn + 2.000,00 kn PDV-a.
3. Primljena je faktura dobavljača za obavljene usluge ukrcaja robe na svotu od 4.000,00 kn + 1.000,00 kn PDV-a.
4. Primljena je faktura za transportno osiguranje u svoti od 2.000,00 kn.
5. Napravljen je i proknjižen obračun nabave robe.
6. Roba je u skladištu zadužena s 25% marže.

Predkalkulacija – izračun nabavne cijene						Zavisni troškovi nabave			Ukupna nabavna vrijednost	Nabavna cijena / kom
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Cijena	Vrijednost	Transport	Ukrcaj	Trans. osiguranje		
1.	TV	Kom	50	3.000,00	150.000,00	8.000,00	4.000,00	2.000,00	164.000,00	3.280,00

Kalkulacija - prijamni list u veleprodaji					Marža			
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Uk.nabavna vrijednost	RUC %	Iznos	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena / kom
1	TV	kom	50	164.000,00	25%	41.000,00	205.000,00	4.100,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

650 Kupovna cijena robe		2200 Dobavljači dobara	
1) 150.000,00	150.000,00 (5)		187.500,00 (1)
6510 Trošak transporta		1400 Pretporez po primljenim isporukama	
2) 8.000,00	8.000,00 (5)	1) 37.500,00	
6511 Troškovi ukrcaja		2) 2.000,00	
3) 4.000,00	4.000,00 (5)	3) 1.000,00	
6512 Transportno osiguranje		2201 Dobavljači usluga	
4) 2.000,00	2.000,00 (5)	10.000,00 (2)	
		5.000,00 (3)	
		2.000,00 (4)	
		659 Obračun nabave	
		5) 164.000,00	164.000,00 (6)

6600 Roba u veleprodajnom skladištu		6680 RUC u cijeni robe na skladištu	
6) 205.000,00			41.000,00 (6)

Kad je u pitanju nabava više vrsta robe za koju postoji više faktura dobavljača, potrebno je izabrati odgovarajući način za raspored zavisnih troškova i izračun nabavne cijene.

Primjer:

Zaduženje robe u veleprodaji po prodajnoj cijeni kad se radi o više vrsta robe i više faktura dobavljača.

1. Kupljeno je 50 komada televizora po cijeni od 3.000,00 kn po komadu, te 50 komada DVD uređaja po cijeni od 1.000,00 kn po komadu. Primljena je faktura dobavljača na svotu od 200.000,00 kn + 50.000,00 kn PDV-a.
2. Primljena je faktura dobavljača za obavljene usluge transporta kupljene robe na svotu od 8.000,00 kn + 2.000,00 kn PDV-a.
3. Primljena je faktura dobavljača za obavljene usluge ukrcaja i iskrcaja kupljene robe na svotu od 4.000,00 kn + 1.000,00 kn PDV-a.
4. Primljena je faktura za transportno osiguranje u svoti od 2.000,00 kn.
5. Napravljen je i proknjižen obračun nabave kupljene robe na temelju postotne metode.
6. Roba je u skladištu zadužena s 25% marže.

Predkalkulacija - raspored zavisnih troškova							Zavisni troškovi				
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Cijena	Vrijednost	% udio	Transport	Ukrcaj iskrcaj	Trans. osiguranje	Uk.nabavna vrijednost	Nabavna cijena
1	TV	kom	50	3.000,00	150.000,00	75%	6.000,00	3.000,00	1.500,00	160.500,00	3.210,00
2	DVD	kom	50	1.000,00	50.000,00	25%	2.000,00	1.000,00	500,00	53.500,00	1.070,00
UKUPNO				200.000,00			8.000,00	4.000,00	2.000,00	214.000,00	

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža			
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Uk.nabavna vrijednost	RUC %	Iznos	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena
1	TV	kom	50	160.500,00	25%	40.125,00	200.625,00	4.012,50
2	DVD	kom	50	53.500,00	25%	13.375,00	66.875,00	1.337,50
UKUPNO				214.000,00			53.500,00	267.500,00

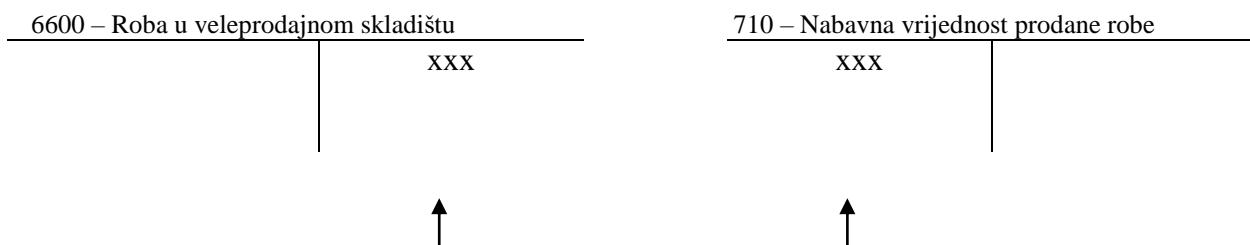
Knjiženje u glavnoj knjizi:

650 Kupovna cijena robe		2200 Dobavljači dobara	
1) 200.000,00	200.000,00 (5)		250.000,00 (1)

<u>6510 Trošak transporta</u>		<u>1400 Pretporez po primljenim isporukama</u>
2) 8.000,00	8.000,00 (5)	1) 50.000,00 2) 2.000,00 3) 1.000,00
<u>6511 Troškovi ukrcaja</u>		<u>2201 Dobavljači usluga</u>
3) 4.000,00	4.000,00 (5)	10.000,00 (2) 5.000,00 (3) 2.000,00 (4)
<u>6512 Transportno osiguranje</u>		<u>659 Obračun nabave</u>
4) 2.000,00	2.000,00 (5)	5) 214.000,00 214.000,00 (6)
<u>6600 Roba u veleprodajnom skladištu</u>		<u>6680 RUC u cijeni robe na skladištu</u>
6) TV 200.625,00 6) DVD 66.875,00		TV 40.125,00 (6) DVD 13.375,00 (6)

6.4.1.2. Razduženje trgovačke robe u trgovini na veliko

Postupak razduženja trgovačke robe određen je njezinim zaduženjem, tj. ako je trgovačka roba zadužena po nabavnoj cijeni tada se i razdužuje po nabavnoj cijeni, bez obzira na to kolika je prodajna cijena. Postupak razduženja po nabavnoj cijeni provodi se na sljedeći način:



Primjer:

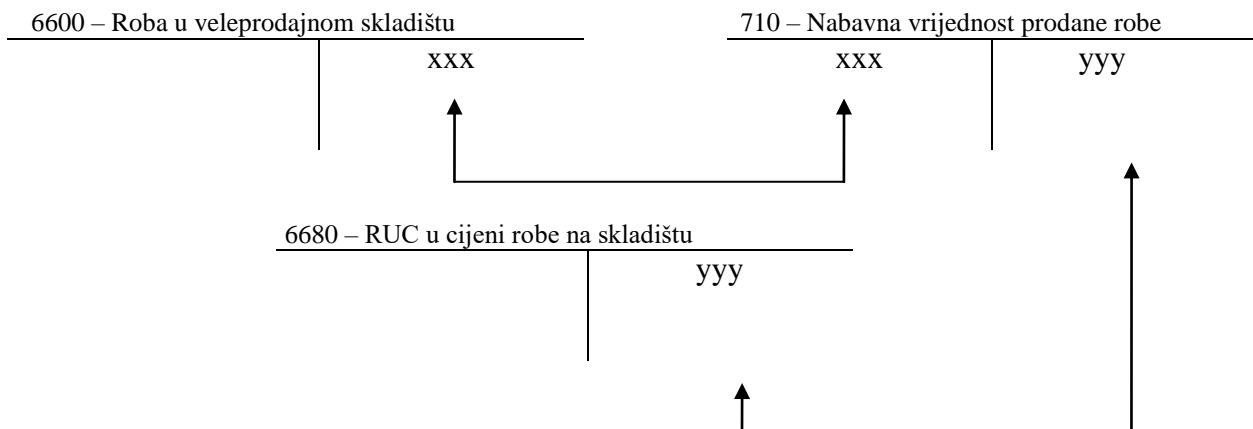
Razduženje veleprodaje po nabavnoj cijeni

- Na skladištu veleprodaje nalazi se 10 komada televizora pojedinačne nabavne vrijednosti od 2.000,00 kn po komadu. Kupcu je prodano 8 komada televizora po cijeni od 2.600,00 kn po komadu te mu je ispostavljena faktura na svotu od 20.800,00 kn + 5.200,00 kn PDV-a.
- Veleprodajno skladište razduženo je za prodanu i isporučenu robu.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6600 Roba u veleprodajnom skladištu		1200 Potraživanja od kupaca	
S° 20.000,00	16.000,00 (2)	1) 26.000,00	
2400 Obveze za PDV		7600 Prihod od prod. robe na veliko	
	5.200,00 (1)		20.800,00 (1)
710 – Nabavna vrijednost prodane robe			
2) 16.000,00			

Ako je trgovačka roba zadužena po prodajnoj cijeni, tada se i razdužuje po prodajnoj cijeni, s tom razlikom da se osim veleprodajne vrijednosti razdužuje i pripadajuća razlika u cijeni. Pripadajuća razlika u cijeni prodane robe računa se na temelju preračunane stope po kojoj je roba i zadužena u veleprodaju (npr. ako je roba zadužena s 30% marže, preračunata stopa se dobiva kao $30/130$, odnosno iznosi 23,07 %). Postupak razduženja po prodajnoj cijeni provodi se na sljedeći način:

**Primjer:**

Razduženje veleprodaje po prodajnoj cijeni

- Na skladištu veleprodaje nalazi se 10 komada TV pojedinačne prodajne vrijednosti od 2.600,00 kn po komadu. Roba je zadužena po prodajnoj cijeni s 30% marže. Kupcu je prodano 8 komada televizora po cijeni od 2.600,00 kn po komadu i ispostavljena je faktura na svotu od 20.800,00 kn + 5.200,00 kn PDV-a.
- Veleprodajno skladište razduženo je za prodanu i isporučenu robu.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6600 Roba u veleprodajnom skladištu		6680 RUC u cijeni robe na skladištu	
S° 26.000,00	20.800,00 (2)	2) 4.800,00	6.000,00 S°

7600 Prihod od prodaje robe na veliko	20.800,00 (1)	1200 Potraživanja od kupaca	
2400 Obveze za PDV	5.200,00 (1)	710 Nabavna vrijednost prodane robe	
		2) 20.800,00	4.800,00 (2)

Primjer:

- Primljena je faktura za kupljenu robu (gazirani i prirodni sokovi) u ukupnom iznosu od 65.485,00 kn + PDV. Nabavna cijena gaziranih sokova je 3,50 kn/0,25l (9.350 boca u pakiranju od 0,25 l), a prirodnih sokova 2,8 kn/0,2 l (11.700 boca u pakiranju 0,2 l).
- Primljena je faktura dobavljača za obavljenu usluga transporta kupljene robe na iznos od 7.000,00 kn + PDV.
- Primljena je faktura dobavljača za obavljene usluge iskrcaja kupljene robe u iznosu od 3.000,00 kn + PDV.
- Primljena je faktura za transportno osiguranje robe na iznos od 2.000,00 kn.
- Proведен je obračun nabave i raspored zavisnih troškova prema kriteriju težine robe. (napomena: u obzir se ne uzima težina ambalaže).
- Gazirani sokovi su zaduženi na veleprodajno skladište s maržom od 25%, a prirodni sokovi s maržom od 35% (OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA).
- Prodano je 6.328 boca gaziranih sokova i 7.900 boca prirodnih sokova te ispostavljen račun kupcu za prodanu robu.
- Razduženo je skladište veleprodaje.

Predkalkulacija - Raspored zavisnih troškova							Zavisni troškovi				
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Cijena	Vrijednost	% udio	Transport	Iskrcaj	Transportno osiguranje	Nabavna vrijednost	Nabavna cijena
1	Gazirani sokovi	kom	9.350	3,50	32.725,00	49,97%	3.497,90	1.499,10	999,40	38.721,40	4,14
2	Prirodni sokovi	kom	11.700	2,80	32.760,00	50,03%	3.502,10	1.500,90	1.000,60	38.763,60	3,31
					65.485,00		7.000,00	3.000,00	2.000,00	77.485,00	

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji						Marža			
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena	
1	Gazirani sokovi	kom	9.350	38.721,40	25%	9.680,35	48.401,75	5,18	
2	Prirodni sokovi	kom	11.700	38.763,60	35%	13.567,26	52.330,86	4,47	
				77.485,00		23.247,61	100.732,61		

Knjiženje u dnevniku:

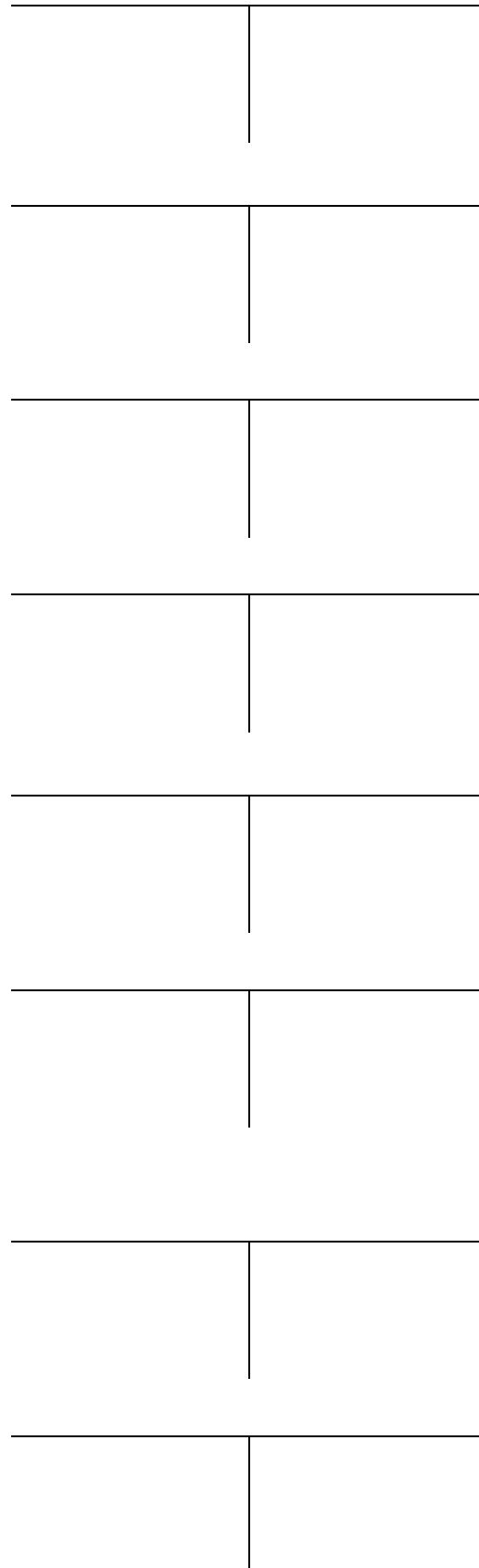
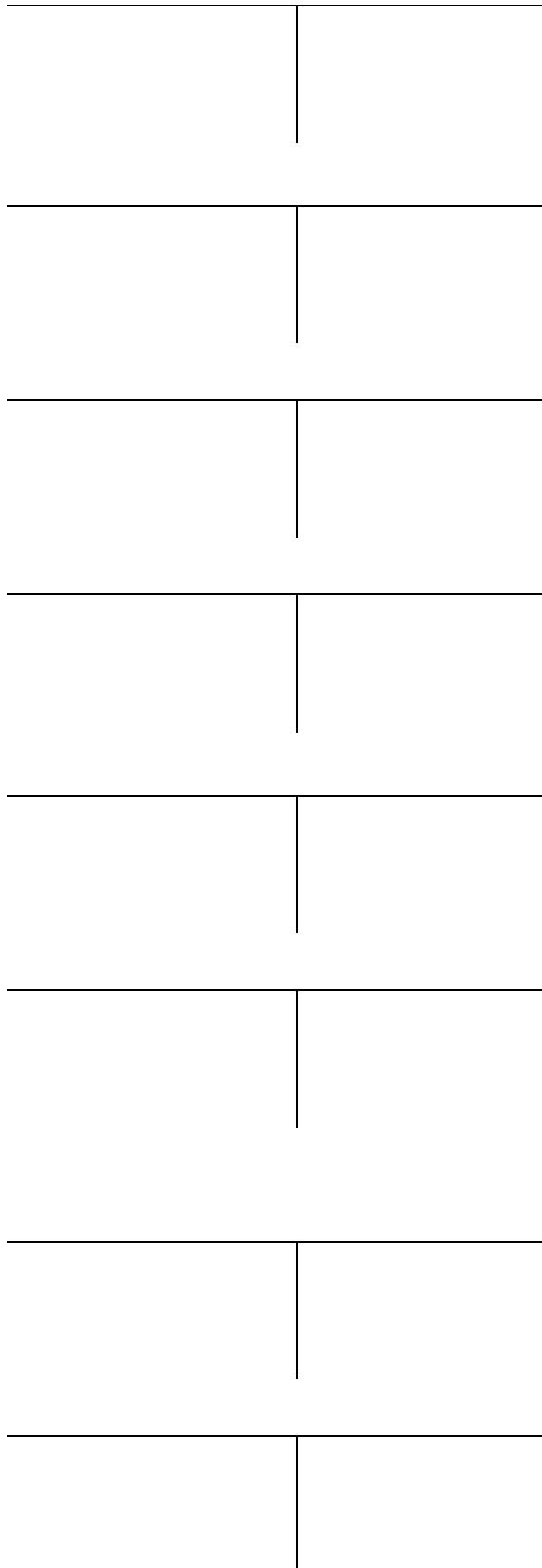
TEK.BR.	OPIS	RAČUN	SALDO	
			Dugovno	Potražno
1	Kupovna cijena robe	6500	65.485,00	
	Pretporez po primljenim isporukama	1400	16.371,25	
	Dobavljači dobara	2200		81.856,25
2	Troškovi transporta robe	6514	7.000,00	
	Pretporez po primljenim isporukama	1400	1.750,00	
	Dobavljači usluga	2201		8.750,00
3	Troškovi ukrcaja i iskrcaj robe	6511	3.000,00	
	Pretporez	1400	750,00	
	Dobavljači usluga	2201		3.750,00
4	Troškovi osiguranja robe	6512	2.000,00	
	Dobavljači usluga	2201		2.000,00
5	Obračun nabave robe	659	77.485,00	
	Kupovna cijena robe	6500		65.485,00
	Troškovi transporta robe	6514		7.000,00
	Troškovi ukrcaja i iskrcaj robe	6511		3.000,00
	Troškovi osiguranja robe	6512		2.000,00
6	Roba u veleprodajnom skladištu	6600	100.732,61	
	Obračun nabave robe	659		77.485,00
	Razlika u cijeni	6680		23.247,61
7	Kupci dobara	1200	85.115,05	
	Obveza za PDV	2400		17.023,01
	Prihod od prodaje robe	7600		68.092,04
8	Nabavna vrijednost robe - gazirani sok	7100	32.779,04	
	Roba u veleprodajnom skladištu - gazirani sok	6600		32.779,04
	Razlika u cijeni - gazirani sok	6680	6.555,80	
	Nabavna vrijednost robe - gazirani sok	7100		6.555,80
8a	Nabavna vrijednost robe - prirodni sok	7100	35.313,00	
	Roba u veleprodajnom skladištu - prirodni sok	6600		35.313,00
	Razlika u cijeni - prirodni sok	6680	9.155,22	
	Nabavna vrijednost robe - prirodni sok	7100		9.155,22

Zadatak za vježbu:

1. Primljena je faktura za kupljenu robu koja uključuje 20 televizora, 40 DVD uređaja i 50 MP3 uređaja po sljedećim cijenama: nabavna cijena televizora iznosi 2.130,00 kn/kom, DVD uređaja 790,00 kn/kom, a MP3 uređaja 545,00 kn/kom.
2. Primljena je faktura prijevoznika za obavljenu uslugu prijevoza kamionom kupljene robe u iznosu od 15.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za atest i kontrolu TV i DVD uređaja na iznos od 15.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura dobavljača za posebno pakiranje MP3 uređaja u iznosu od 8.000,00 kn + PDV.
5. Primljena je faktura dobavljača za obavljene usluge iskrcaja kupljene robe u iznosu od 8.000,00 kn + PDV.
6. Primljena je faktura od marketinške agencije za poduzete aktivnosti istraživanja tržišta s ciljem pospješena prodaje na iznos od 5.000,00 kn + PDV.
7. Primljena je faktura za osiguranje kupljene robe na iznos od 4.000,00 kn.
8. Izvršen je obračun nabave. Zavisni troškovi nabave raspoređeni su prema nabavnoj vrijednosti kupljene robe.
9. Televizori su zaduženi na veleprodajno skladište s maržom od 35%, DVD uređaji su zaduženi na veleprodajno skladište s maržom od 30%, a MP3 uređaji su zaduženi na veleprodajno skladište s maržom od 40%. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – ZADUŽENJA VELEPRODAJE*).
10. Prodano je 13 televizora uz rabat od 5 % na veleprodajnu cijenu, te 27 DVD i 29 MP3 uređaja po veleprodajnoj cijeni te ispostavljena fakturna kupcu.
11. Razduženo je skladište veleprodaje za prodanu robu.
12. Primljena je faktura za knjigovodstvene usluge na iznos od 2.000,00 kn + PDV.
13. Primljena je faktura za najam skladišta u iznosu od 37.500,00 kn + PDV.
14. Obračunani su troškovi razdoblja
15. Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.
16. Utvrđen je neto finansijski rezultat poslovanja.

Predkalkulacija - Raspored zavisnih troškova							Zavisni troškovi					

Knjiženje u glavnoj knjizi:



6.4.1.3. Specifični poslovni događaji u trgovini na veliko

Pri obavljanju poslova vezanih uz trgovinu na veliko mogu se pojaviti različite poslovne situacije, kao npr:

- tranzit u trgovini na veliko
- trgovačka roba na tuđem skladištu
- trgovačka roba dana u komisijsku ili konsignacijsku prodaju
- trgovačka roba u doradi, obradi i manipulaciji
- trgovačka roba na putu
- naknadno odobreni popusti
- vrijednosna usklađenja trgovačke robe.

6.4.1.3.1. Tranzit u trgovini na veliko

Sukladno Zakonu o trgovini (NN 87/08) čl.7. st.4. trgovina na veliko može se obavljati i kao trgovina na veliko u tranzitu, kada se kupnja i prodaja trgovačke robe obavlja bez zadržavanja u skladištu trgovca na veliko. Tranzit ne zahtijeva prodajni objekt. Pri obavljanju ove vrste trgovačkog poslovanja trgovac ne veliko - TRANZITOR ostvaruje koristi kroz rabat od dobavljača i/ili maržu od kupca. Trgovačku robu u tranzitu ne evidentira kroz knjigovodstvenu evidenciju, odnosno ne iskazuje kroz zalihe već se ista direktno isporučuje od dobavljača do kupca. Tranzitor zaprima fakturu od dobavljača za trgovačku robu i preuzima obvezu plaćanja dobavljaču, te ispostavlja fakturu kupcu za trgovačku robu i snosi određeni rizik naplate od kupca.

Primjer:

Tranzit u trgovini na veliko

Trgovina na veliko A d.o.o. zaprimila je narudžbu od kompanije B d.o.o. za 500 m³ drvne građe. Trgovina na veliko A d.o.o naručila je drvenu građu od kompanije Drvko d.o.o. s nalogom isporuke na skladište kompanije B d.o.o.

1. Primljena je faktura dobavljača Drvka d.o.o. za navedenu narudžbu na iznos od 200.000,00 kn + PDV.
2. Ispostavljena je faktura kompaniji B d.o.o. za drvenu građu na iznos od 230.000,00 kn + PDV.
3. Podmirena je obveza prema Drvku d.o.o. sa transakcijskog računa.
4. Kupac B d.o.o. je podmirio zaprimljenu fakturu uplatom na transakcijski račun.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2200 Dobavljači dobara		1400 Pretporez po primljenim isporukama
3) 250.000,00	250.000,00 (1)	1) 50.000,00
7104 Trošak prodane robe u tranzitu		1200 Potraživanja od kupaca
1) 200.000,00		2) 287.500,00 287.500,00 (4)
2400 Obveze za PDV	57.500,00 (2)	7602 Prihod od prodaje robe u tranzitu
1000 Transakcijski račun		230.00,00 (2)
4) 287.500,00	250.000,00 (3)	

6.4.1.3.2. Trgovačka roba na tuđem skladištu

Pojedine poslovne situacije nalažu potrebu skladištenja trgovačke robe kod drugih poduzetnika. U tim situacijama svi troškovi proizigli iz skladištenja trgovačke robe ulaze u vrijednost iste. Jednako tako troškovi koji nastanu u svezi s dopremom robe na tuđe skladište smatraju se troškovima dovođenja trgovačke robe na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje te se evidentiraju kao trošak zaliha kojim se uvećava vrijednost trgovačke robe. Ako se trgovačka roba nalazi na vlastitom skladištu tada se razdužuje Roba u vlastitom veleprodajnom skladištu (KTO 660) i zadužuje Roba u tuđem skladištu i izlozima (KTO 661). U slučaju da se

trgovačka roba pri nabavi direktno dostavlja na tuđe skladište, izravno se knjiži Roba u tuđem skladištu i izlozima (KTO 661).

Primjer:

Roba u tuđem skladištu

1. Zbog kvara hladnjače sa skladišta robe dana je cjelokupna roba u vrijednosti od 350.000,00 kn na čuvanje drugom poduzetniku.
2. Pri prijevozu robe primljena je faktura dobavljača za obavljene usluge transporta na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
3. Podmirena je obveza za prijevoz robe sa transakcijskog računa.
4. Nakon popravka hladnjače, vlastitim sredstvom prebačena je roba natrag na skladište te je prema internom obračunu priznato 8.000 kn troška.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6600 Roba u veleprodajnom skladištu		6610 Roba u tuđim hladnjačama	
S° 350.000,00	350.000,00 (1)	1) 350.000,00	360.000,00 (4)
4) 368.000,00		2) 10.000,00	
2201 Dobavljač usluga		1400 Pretporez po primljenim isporukama	
3) 12.500,00	12.500,00 (2)	2) 2.500,00	
1000 Transakcijski račun		7880 Prihod od vlastitih usluga	
	12.500,00 (3)		8.000,00 (4)

6.4.1.3.3. Trgovačka roba dana u komisiju ili konsignaciju prodaju

Davanje trgovačke robe u komisiju ili konsignaciju temelji se na ugovoru o komisiji ili konsignaciji koji je zaključen između komisionara (trgovac koji prodaje robu) i komitenta (trgovac koji daje robu). Ako je ugovoren komisijska prodaja, komisionar prodaje trgovačku robu u svoje ime i za račun komitenta, a u slučaju ugovorene konsignacijske prodaje, trgovačka roba se prodaje u ime i za račun komitenta. S bilančnog i imovinskog motrišta trgovačka roba dana u komisiju ostaje i dalje u vlasništvu trgovca komitenta koji je iskazuje preko robe dane u komisiju ili konsignaciju prodaju (KTO 662), sve dok komisionar ne dostavi obračun o odjavi robe prodane u komisiji odnosno dok prodajom ta roba ne prijeđe u vlasništvo kupca. U komisijskoj prodaji javljaju se dva prometa: jedan između komisionara i komitenta te drugi između komisionara i njegova kupca. S obzirom na to da pri komisijskoj

prodaji roba i dalje ostaje u vlasništvu trgovca komitenta, komisionar evidentira primljenu trgovačku robu u izvanbilančnoj evidenciji (KTO 9900).

Primjer:

Trgovačka roba dana u komisijsku prodaju

1. Dano je 100.000,00 kn nabavne vrijednosti robe u komisiju na temelju Ugovora o komisiji kojim je ugovorena vrijednost robe od 120.000,00 kn i udio komisionara od 30%. Prodajna cijene robe u komisiji iznosi 156.000,00 kn + PDV.
2. Komisionar je dostavio obračun o odjavi robe koju je prodao kupcu.
3. Razduženo je skladište za prodanu robu.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6600 Roba u veleprodajnom skladištu		662 Roba dana u komisijsku prodaju	
S° XXXX	100.000,00 (1)	1) 100.000,00	100.000,00 (3)
1273 Potraživanja od komisionara		2400 Obveza za PDV	
2) 150.000,00			30.000,00 (2)
7605 Prihod od prodaje robe dane u komisiju		710 Nabavna vrijednost prodane robe	
	120.000,00 (2)	3) 100.000,00	

6.4.1.3.4. Trgovačka roba u doradi, obradi i manipulaciji

Trgovačka roba daje se na doradu i obradu u cilju dovođenja u konačno stanje za prodaju krajnjim potrošačima. Poduzete aktivnosti (bojanje, pakiranje, rezanje i sl.) mogu se obaviti kod drugog poduzetnika ili vlastitim snagama, te se uključuju u vrijednost zaliha robe. Roba dana u doradu i obradu ne mijenja vlasnika, samo se mijenja struktura zaliha. Dorada utječe na novu nabavnu vrijednost, a time i na prodajnu vrijednost robe. U doradu se trgovačka roba daje isključivo iskazana kroz nabavnu vrijednost. Trgovačka roba dana u doradu evidentira se preko Robe u doradi (KTO 6660), a svi troškovi proizlazi iz dorade evidentiraju se preko Troškova u svezi s doradom (KTO 6661).

Primjer:*Trgovačka roba dana u doradu*

1. Poduzetniku je dano robe nabavne vrijednosti od 50.000,00 kn na doradu posebno dizajniranog pakiranja.
2. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu transporta robe na doradu na iznos od 2.000,00 kn + PDV.
3. Dobavljač je dostavio fakturu za obavljene usluge dorade robe na iznos od 5.000,00 kn + PDV.
4. Dorađena roba je zaprimljena na skladište.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

<u>6600 Roba u veleprodajnom skladištu</u>	
S° XXXX	50.000,00 (1)
<u>6661 Troškovi u svezi dorade</u>	
2) 2.000,00	7.000,00 (4)
3) 5.000,00	
<u>2201 Dobavljači usluga</u>	
	2.500,00 (2)
	6.250,00 (3)

<u>6660 Roba u doradi</u>	
1) 50.000,00	50.000,00 (4)
<u>1400 Pretporez po primljenim isporukama</u>	
2) 500,00	
3) 1.250,00	
<u>6600 Dorađena roba u veleprodajnom skladištu</u>	
4) 57.000,00	

6.4.1.3.5. Trgovačka roba na putu

U slučaju da je trgovačka roba nabavljena pred kraj obračunskog razdoblja, kad trgovačka roba nije zaprimljena na skladište, ali je preuzeta, tada je nužno istu evidentirati preko Roba na putu (KTO 667). Roba na putu (KTO 667) se knjiži kod nabave robe koja na dan bilanciranja nije još zaprimljena u vlastito skladište.

Dan bilanciranja predstavlja zaključni dan obračunskog razdoblja poslovanja, a obračunsko razdoblje poslovanja predstavlja razdoblje za koje je registrirano samo poslovanje (godišnje, polugodišnje, sezonsko i sl.)

Primjerice, pri kraju obračunskog razdoblja ugovorena je kupnja trgovačke robe franko skladište dobavljača, tj. kupac postaje vlasnik i preuzima sav rizik na sebe. Stoga, bez obzira na to što roba nije zaprimljena u vlastito skladište ona se evidentira kao Roba na putu (KTO 667) zajedno sa svim ovisnim troškovima nabave.

Primjer:

Trgovačka roba na putu

1. Dana 29.12.2014. preuzeta je roba iz skladišta dobavljača, te je primljena faktura za istu na iznos od 50.000,00 kn + PDV. Predviđeni troškovi transporta kupljene robe iznose 2.000,00 kn.
2. Dana 02.01.2015. zaprimljena je roba na vlastito veleprodajno skladište prema trošku nabave.
3. Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu transporta robe na iznos od 2.000,00 kn + PDV.

Knjiženje u glavnoj knjizi 2014.:

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">667 Roba na putu</td><td style="width: 30%;"></td></tr> <tr> <td>1) 50.000,00</td><td></td></tr> <tr> <td>1a) 2.000,00</td><td></td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">2909 Obračunani troškovi prijevoza</td><td style="width: 30%; text-align: right;">2.000,00 (1a)</td></tr> </table>	667 Roba na putu		1) 50.000,00		1a) 2.000,00		2909 Obračunani troškovi prijevoza	2.000,00 (1a)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">2200 Dobavljač dobara</td><td style="width: 30%; text-align: right;">62.500,00 (1)</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">1400 Pretporez po primljenim isporukama</td><td style="width: 30%; text-align: right;">1) 12.500,00</td></tr> </table>	2200 Dobavljač dobara	62.500,00 (1)	1400 Pretporez po primljenim isporukama	1) 12.500,00
667 Roba na putu													
1) 50.000,00													
1a) 2.000,00													
2909 Obračunani troškovi prijevoza	2.000,00 (1a)												
2200 Dobavljač dobara	62.500,00 (1)												
1400 Pretporez po primljenim isporukama	1) 12.500,00												

Knjiženje u glavnoj knjizi 2015.:

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">667 Roba na putu</td><td style="width: 30%;"></td></tr> <tr> <td>S° 52.000,00</td><td style="text-align: right;">52.000,00 (2)</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">2909 Obračunani troškovi prijevoza</td><td style="width: 30%; text-align: right;">2.000,00 S°</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">1400 Pretporez po primljenim isporukama</td><td style="width: 30%; text-align: right;">3) 500,00</td></tr> </table>	667 Roba na putu		S° 52.000,00	52.000,00 (2)	2909 Obračunani troškovi prijevoza	2.000,00 S°	1400 Pretporez po primljenim isporukama	3) 500,00	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">6600 Roba u veleprodajnom skladištu</td><td style="width: 30%;"></td></tr> <tr> <td>2) 52.000,00</td><td></td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">2201 Dobavljači usluga</td><td style="width: 30%; text-align: right;">2.500,00 (3)</td></tr> </table>	6600 Roba u veleprodajnom skladištu		2) 52.000,00		2201 Dobavljači usluga	2.500,00 (3)
667 Roba na putu															
S° 52.000,00	52.000,00 (2)														
2909 Obračunani troškovi prijevoza	2.000,00 S°														
1400 Pretporez po primljenim isporukama	3) 500,00														
6600 Roba u veleprodajnom skladištu															
2) 52.000,00															
2201 Dobavljači usluga	2.500,00 (3)														

6.4.1.3.6. Naknadno odobreni popusti

U slučajevima kada kupci ispune odgovarajuća zahtijevanja dobavljača, tada stječu odgovarajuće pogodnosti u obliku povoljnijih uvjeta poslovanja. Stečena pogodnost je naknadno odobreni popusti koji se odobrava na temelju ostvarene vrijednosti kupnje tijekom razdoblja na već obavljene isporuke.

Najučestaliji oblik naknadno odobrenih popusta su:

- *Cassa sconto* – popust koji kupac dobiva u zavisnosti od roka plaćanja, odnosno odobrava se ako kupac udovolji određenim uvjetima (npr. za plaćanje u roku od 7 dana *cassa sconto* je 10 %, za 15 dana *cassa sconto* je 5%, a za 30 dana *cassa sconto* je 2%).
- Bonifikacija – odobrenje koje prodavatelj daje kupcu u absolutnom ili relativnom izrazu (%) od vrijednosti prodane robe, izvršene usluge ili plaćanja.

Za razliku od redovitog popusta na koji se Porez na dodanu vrijednost obračunava na vrijednost umanjenju za redoviti popust, kod naknadno odobrenih popusta dolazi do specifične situacije. Specifičnost naknadno odobrenog popusta proizlazi iz ispravka Poreza na dodanu vrijednost. Ispravak PDV-a propisuje Zakon o PDV-u čl. 8. kojim se naknadni ispravci računa temelje na pisanim ispravcima koje primatelj računa (kupac) dostavlja izdavatelju računa (prodavatelj). U tom slučaju, prodavatelj može umanjiti Obvezu za PDV proizašlu iz odobrenog popusta tek kada kupac ispravi Pretporez po primljenim računima i o tome pismeno izvijesti prodavatelja. Međutim, ako kupac ne ispravi Pretporez po primljenim računima i pismeno o tome ne izvijesti prodavatelja, onda prodavatelj ne može izvršiti smanjenje Obveze za PDV.

Primjer:

Naknadno odobreni popust

1. Prodana je roba te ispostavljena faktura kupcu na iznos od 200.000,00 kn + PDV.
2. Uvidom u evidenciju kupaca ustanovljeno je da je isti ostvario promet iznad 1.000.000,00 kn te mu je odobren naknadni popust od 10%.
3. Kupac je na temelju odobrenog naknadnog popusta uplatio na transakcijski račun 225.000,00 kn.
4. Kupac je potpisao izjavu o ispravku pretporeza u njegovim knjigama na temelju koje se umanjuje obveza za PDV.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

DOBAVLJAČ

1200 Potraživanja od kupaca		2400 Obveze za PDV	
1) 250.000,00	225.000,00 (3)		50.000,00 (1)
2) 25.000,00			5.000,00 (4)

7600 Prihod od prodaje robe na veliko	200.000,00 (1)	4800 Naknadno odobreni popust
		2) 25.000,00 4) 5.000,00
1000 Transakcijski račun	3) 225.000,00	

Knjiženje u glavnoj knjizi:

KUPAC

2200 Dobavljač dobara	250.000,00 (1)	1400 Pretporez po primljenim isporukama
3) 225.000,00	25.000,00 (2)	1) 50.000,00 4) 5.000,00
650 Kupovna cijena robe		1000 Transakcijski račun

1) 200.000,00	225.000,00 (3)
2) 25.000,00	
4) 5.000,00	

6.4.1.3.7. Vrijednosna usklađenja trgovачke robe

Vrijednost trgovачke robe nije stalna, odnosno ona je promjenjiva i pod utjecajem je niza čimbenika. Do promjene vrijednosti trgovачke robe dolazi uslijed:

- zastarijevanja robe
- oštećenja robe
- isteka roka trajanja
- tržišnih kretanja prodajne cijene.

Stoga, zbog nastalih promjena nužno je vrijednosno uskladiti trgovачku robu, odnosno iskazati je u onom iznosu koji se očekuje realizirati prodajom iste.

Primjer:

Vrijednosno usklađenje trgovacke robe

Provjerom i popisom zaliha robe na veleprodajnom skladištu, komisija je utvrdila da je 40% zaliha robe od ukupne vrijednosti 400.000,00 kn oštećeno i nije za uporabu, te dostavlja Zapisnik i predlaže otpis iste.

6600 Roba u veleprodajnom skladištu	S° 400.000,00

6690 Vrijednosno usklađenje zaliha robe	160.000,00 (1)	718 Troškovi vrijednosnog usklađenja
		1) 160.000,00

6.4.2. Trgovina na malo

Trgovci na malo djeluju kao posrednici u razmjeni dobara između veletrgovaca i konačnih potrošača, odnosno između proizvođača i konačnih potrošača. U trgovini na malo trgovac najčešće nabavlja robu od trgovaca na veliko ili od proizvođača i prodaje krajnjem kupcu. Sukladno Zakonu o trgovini čl. 9 (NN 68/13) trgovina na malo je kupnja robe radi daljnje prodaje potrošačima za osobnu uporabu ili uporabu u kućanstvu, kao i profesionalnim korisnicima ako za tu prodaju nije potrebno ispunjavanje dodatnih minimalnih tehničkih i drugih uvjeta propisanih posebnim propisima.

Trgovina na malo može se promatrati:

- u funkcijском smislu
- i institucijskom smislu.

U funkcijском smislu trgovina na malo se shvaća kao gospodarska djelatnost nabave i prodaje trgovacke robe i drugih usluga za konačnog potrošača, bez obzira na to tko (*koji subjekt*) obavlja tu djelatnost.

U institucijskom se smislu trgovina na malo odnosi na nositelje čija je gospodarska djelatnost isključivo ili pretežito trgovina na malo.

Trgovina na malo može se obavljati u prodavaonicama ili izvan prodavaonica. Ako se u prodavaonici uz trgovinu na malo obavlja i neka druga djelatnost, prostor namijenjen toj djelatnosti mora biti vidljivo odvojen od dijela prodavaonice namijenjenog trgovačkoj djelatnosti. Maloprodajnu djelatnost trgovačka poduzeća na malo obavljaju u različitim poslovnim jedinicama polazeći od potreba i zahtjeva krajnjih potrošača. Poslovne jedinice organizacijski se mijenjaju prilagođavajući se tržišnim potrebama u načinu i metodama prodaje. Zakon o trgovini čl. 9, čl. 10 (NN 68/13) propisuje obavljanje trgovine na malo:

- u prodavaonicama ili izvan prodavaonica
- na štandovima i klupama na / izvan tržnica na malo; unutar trgovačkih centara
- putem kioska, automata
- pokretnom prodajom
- prodajom na daljinu (TV, internet, katalog...)
- u objektima OPG-a.

Nastali poslovni događaji evidentiraju se kroz:

- Knjigu ulaznih računa
- Knjigu izlaznih računa
- Robno knjigovodstvo
- Financijsko knjigovodstvo.

Zakonom o trgovini (NN 87/08) više nije propisana obveza vođenja Knjige popisa, već sukladno čl. 16. trgovac mora nadležnom inspektoru osigurati podatke o stanju robe u prodajnom objektu na temelju isprava iz kojih se može spoznati poslovni događaj, a ako se podatci o stanju robe ne vode u prodajnom objektu dužan je iste dostaviti najkasnije 24 sata nakon zahtjeva inspektora. Knjiga popisa (obrazac KP) je zadržana od velikog broja trgovaca kao evidencija o nabavi i prodaji robe. Knjiga popisa se može ilustrirati sljedećim primjerom:

Red.br.	Datum	Naziv i broj dokumenta	Vrijednost robe	
			Zaduženje	Razduženje
1.	01.01.20XX.	Početno stanje	500.000,00	
2.	08.01.20XX.	Dnevni utržak		55.000,00
3.	09.01.20XX.	Primka br. X	40.000,00	

Premda je Zakonom o trgovini ukinuta obveza vođenja knjige popisa, većina je trgovaca i dalje koristi jer je najpraktičniji način za osiguravanje podataka o stanju robe u prodavaonici. Evidentiranje knjige popisa se provodi na temelju isprava o zaduženju i razduženju robe:

Isprava o zaduženju robe

- Račun ili dostavnica dobavljača
- Zapisnik o inventurnom višku
- Zapisnik o povećanju cijene
- Otkupni blok za poljoprivredne proizvode od građana.

Isprava o razduženju robe

- Račun prodaje robe
- Zapisnik o kalu, kvaru ili lomu
- Zapisnik o smanjenju cijena
- Zapisnik o inventurnom manjku
- Zapisnik o provalnoj krađi sastavljen na temelju očevida
- Zapisnik o uništenju robe uslijed više sile (*elementarne nepogode*) nastao na temelju očevida.

Zakonom o trgovini čl. 16 (NN 87/08) propisan je sadržaj isprava o robi, kojim se nalaže da isprave o robi u prodajnom objektu moraju imati podatke o:

- imenu ili nazivu dobavljača
- broju i nadnevku isprave o zaduženju ili razduženju robe
- nazivu, mjerenoj jedinici i količini robe
- prodajnoj cijeni robe
- promjeni prodajne cijene robe.

Zakonom o računovodstvu propisane su i pomoćne knjige koje se odnose na imovinu u materijalnom obliku, a iskazuju se u količinama te u odgovarajućem materijalnom iznosu. To u praksi znači da su trgovci u trgovini na malo obvezni voditi robno knjigovodstvo. Također, trgovac obveznik PDV-a mora voditi knjigu ulaznih i knjigu izlaznih računa prema Zakonu o PDV-u. Roba nabavljena tijekom razdoblja zadužuje se u prodavaonici po maloprodajnoj vrijednosti.

6.4.2.1. Zaduženje trgovačke robe u trgovini na malo

U trgovini na malo trgovac najčešće nabavlja robu od proizvodača ili veletrgovca, izravno je uvozi ili je prenosi iz vlastitog veleprodajnog skladišta i dalje prodaje krajnjem kupcu. Nabavna vrijednost trgovačke robe u maloprodaji sastoji se od troškova kupnje i drugih ovisnih troškova nastalih u dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje. Pri nabavljanju robe i prije stavljanja robe u prodaju mora se sastaviti isprava o zaduženju na osnovi koje se unose podatci u Knjigu popisa ili drugu evidenciju. Primka i / ili Kalkulacija, kao isprave o robi na osnovi kojih se može spoznati nastali poslovni događaj, sastavljaju se na temelju računa dobavljača ili dostavnice, koji se evidentiraju u Knjizi ulaznih računa. Trgovina na malo zadužuje se po prodajnim cijenama s PDV-om, utvrđenim prema primkama odnosno kalkulacijama. Cijena robe utvrđena kalkulacijom ili primkom mora se u prodavaonici istaknuti na polici ili proizvodu. Izračun maloprodajne cijene se može ilustrirati na sljedeći način:

Maloprodajna kalkulacija

1. Neto kupovna cijena robe po računu dobavljača
2. Zavisni troškovi nabave
(troškovi prijevoza, špedicije, vl. troškovi, prepakiranja, dozrijevanja, skladištenja i sl.)
3. Carina i druge uvozne pristojbe
4. Posebni porezi.

I. Nabavna cijena

5. Marža (Razlika u cijeni)

II. Prodajna cijena bez PDV-a

6. PDV (propisane stope 25%, 13%, 5%)

III. Maloprodajna cijena

Kod robe za koju je propisano plaćanje povratne naknade (*piće*) u kalkulaciji se dodaje povratna naknada od 0,50 kn na maloprodajnu cijenu.

PDV se u kalkulaciji obračunava sljedećim stopama čl. 38. Zakon o PDV-u NN 73/13:

5%: kruh, mlijeko, knjige, lijekovi, medicinska oprema i pomagala, kino ulaznice, i znanstveni časopisi,

13%: usluge smještaja, usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima, jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, dječju hranu, isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, bijeli šećer od trske i šećerne repe koji se na tržište stavlja u kristalnom obliku, ulaznice za koncerte, časopise za kulturu i umjetnost.

25%: sve ostale isporuke dobara i usluga.

Po utvrđenim maloprodajnim cijenama trgovčka roba se knjiži preko:

<u>6630 Roba u prodavaonici</u> XXXX		<u>6640 Uračunani PDV</u> XXXX
<u>6681 Uračunana marža u prodavaonici</u> XXXX		

Primjer:

Zaduženje maloprodaje na temelju nabave trgovčke robe

Primljena je faktura dobavljača za kupljenu robu u vrijednosti od 10.000,00 kn + 2.500,00 kn PDV-a. Trgovčka roba se zadužuje s 50% marže i 25% PDV-a.

Kalkulacija:

Nabavna vrijednost robe	10.000,00
+ Uračunana marža u prodavaonici (50%)	5.000,00
Prodajna vrijednost bez PDV-a	15.000,00
+ PDV (25%)	3.750,00
Prodajna vrijednost s PDV-om	18.750,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

<u>6630 Roba u prodavaonici</u> 1) 18.750,00		<u>2200 Dobavljač dobara</u> 12.500,00 (1)
<u>6681 Uračunana marža u prodavaonici</u> 5.000,00 (1)		
<u>6640 Uračunani PDV</u> 3.750,00 (1)		

6.4.2.2. Razduženje trgovачke robe u trgovini na malo

Prodaja trgovачke robe u trgovini na malo odvija se kroz različite oblike prodaje preko:

- prodavaonica
- prodaja na štandu, klupi na tržnici, putem kioska, putem automata
- pokretna (ambulantna) prodaja
- prigodna prodaja (na sajmu, izložbi, priredbi i sl.)
- drugi oblici prodaje robe izvan prodavaonice:
 - direktna prodaja
 - prodaja putem kataloga
 - TV prodaja
 - prodaja putem interneta
 - prodaja putem telefona.

Prodaja trgovачke robe vodi se preko blagajne ili paragon blokova i naplaćuje gotovinom i kartičnim putem. Evidentira se u Knjizi izlaznih računa na temelju izdanih računa kupcima. Općim poreznim zakonom (NN 147/08) čl. 56. st. 5 propisano je:

- st. 1. čl. 56. - Gotovinski promet treba bilježiti slijedom njihova nastanka svakodnevno.
- st. 5. čl. 56. - Evidencije o dnevnom gotovinskom prometu se moraju voditi na mjestu na kojem je i nastao i u svakom trenutku moraju biti dostupne poreznom tijelu u postupku nadzora.

Prodaja robe iziskuje obvezu izdavanja računa čiji je sadržaj propisan Zakonom o PDV-u čl. 79 st.1. NN 143/14. Račun mora sadržavati sljedeće podatke:

- broj računa i datum izdavanja,

- ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja),
- ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca),
- količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga,
- datum isporuke dobara ili obavljenih usluga ili datum primitka predujma u računu za predujam, ako se taj datum može odrediti i ako se razlikuje od datuma izdavanja računa,
- jediničnu cijenu bez PDV-a, odnosno iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge, razvrstane po stopi PDV-a,
- popuste ili rabate ako nisu uključeni u jediničnu cijenu,
- stopu PDV-a,
- iznos PDV-a razvrstan po stopi PDV-a, osim ako se primjenjuje posebni postupak za koji je u smislu ovoga Zakona taj podatak isključen,
- zbrojni iznos naknade i PDV-a.

Zakonom o PDV-u čl. 79 st.12. NN 143/14 propisana je obveza izdavanja pojednostavljenog računa za isporuke dobara čiji iznos nije veći od 700,00 kn. Račun mora sadržavati:

- broj računa i datum izdavanja,
- ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja) te naznaku mesta gdje je isporuka dobara ili usluga obavljena (broj prodajnog mesta, poslovnog prostora, prodavaonice i slično),
- ime i prezime (naziv), osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca),

- količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga,
- iznos naknade s uključenim PDV-om razvrstane po stopi PDV-a,
- iznos obračunanog PDV-a razvrstanog po stopi PDV-a.

Polazeći od činjenice da je u maloprodajnoj cijeni sadržan i porez na dodanu vrijednost koji se ne ubraja u prihod maloprodaje već predstavlja prihod države bez obzira što maloprodaja obračunava i naplaćuje od kupaca, nužno je razvrstati iznos računa na prihod poduzeća i prihod države. Razvrstani prihod države (PDV) se stornira s ostvarenog ukupnog prihoda i iskazuje se kao obveza za PDV. Prihod se države (PDV) računa na temelju preračunanih stopa PDV-a:

- za 5% preračunata stopa (**5/105**) iznosi 4,7619 %
- za 13% preračunata stopa (**13/113**) iznosi 11,5044%
- za 25% preračunata stopa (**25/125**) iznosi 20%

Razvrstavanje prihoda se može ilustrirati na sljedeći način:

7603 Prihod od prodaje robe na malo	2400 Obveza za PDV
Ukupni prihod Prihod x preračunata stopa PDV-a	Prihod x preračunata stopa PDV-a

Po obavljenoj prodaji provodi se razduženje trgovine na malo za prodanu robu, na osnovi podataka iz rekapitulacije dnevnog prometa (naplaćeno u gotovini, čekovima građana i kreditnim karticama). Za mjerjenje troška zaliha u trgovini na malo, osim troška kupnje može se koristiti i metoda trgovine na malo. Ona se primjenjuje u maloprodaji mješovite robe male vrijednosti kod koje se pojavljuje veliki broj vrsta roba koji se brzo mijenjaju, sličnih marži i za koje je nepraktično koristiti druge troškovne metode. Trošak zaliha određuje se smanjenjem vrijednosti prodaje zaliha odgovarajućim postotkom bruto marže. Metoda trgovine na malo je tehnika mjerjenja zaliha koja se temelji na prodajnoj cijeni robe. Troškovi za prodano izračunavaju se kao dio prodajne vrijednosti robe primjenom postotnih udjela.

Primjena metode trgovine na malo dopuštena je pod uvjetom da su rezultati približni primjeni tehnikе po trošku nabave. Ova metoda nije obvezatna za sve trgovine na malo.

Postupak razduženja u trgovini na malo ilustrira sljedeći primjer:

6630 Roba u prodavaonici S ^o = XXXX	Prodana roba	
6681 Uračunana marža u prodavaonici Marža u prodanoj robi	S ^o = XXXX	710 Nabavna vrijednost prodane robe Prodana roba
6640 Uračunani PDV PDV u prodanoj robi	S ^o = XXXX	Marža u prodanoj robi PDV u prodanoj robi

Primjer:

Prodaja i razduženje robe iz maloprodaje

1. U prodavaonici je na stanju iskazano 750.000,00 kn maloprodajne vrijednosti robe, zadužene s 20% marže i 25% PDV-a. Inkasirano je 75.000,00 kn u gotovini, te 25.000,00 kn u kreditnim karticama.
2. Razdužena je prodavaonica za prodanu robu.
3. Primljen je račun od emitenta kreditne kartice za ugovorenу proviziju od 250,00 kn.
4. Po roku dospijeća banka je doznačila iznos umanjen za proviziju.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630 Roba u prodavaonici S ^o = 750.000,00	100.000,00 (2)	7603 Prihod od prodaje robe na malo 100.000,00 (1) 20.000,00 (1)
6681 Uračunana marža u prodavaonici 2) 13.333,33	100.000,00 S ^o =	1020 Blagajna 1) 75.000,00
6640 Uračunani PDV 2) 20.000,00	150.000,00 S ^o =	1207 Potraživanja za kreditne kartice 1) 25.000,00 25.000,00 (4)
2400 Obveze za PDV	20.000,00 (1)	710 Nabavna vrijednost prodane robe 2) 100.000,00 13.333,33 (2) 20.000,00 (2)

216 Obveze izdavatelju kreditne kartice		4653 Troškovi provizije za kreditnu karticu	
4) 250,00	250,00 (3)	3) 250,00	
1000 Transakcijski račun			
4) 24.750,00			

Primjer:*Nabava, prodaja i razduženje robe iz maloprodaje*

1. Kupljena je roba od dobavljača i primljena faktura na iznos od 300.000,00 kn + PDV. Roba je izravno zadužena u prodavaonici s 50% marže i 25% PDV-a.
2. Iz prodavaonice je prodano 168.750,00 kn vrijednosti robe od čega je 68.750,00 kn naplaćeno u čekovima, a ostatak u gotovini.
3. Razdužena je prodavaonica za prodanu robu.
4. Čekovi građana dani su na naplatu.
5. Utržak naplaćen u gotovini položen je na transakcijski račun.
6. Primljen je izvadak sa transakcijskog računa koji potvrđuje polog gotovine i naplatu čekova.

Kalkulacija:

Nabavna vrijednost robe	300.000,00
+ Uračunana marža u prodavaonici (50%)	150.000,00
Prodajna vrijednost bez PDV-a	450.000,00
+ PDV (25%)	112.500,00
Prodajna vrijednost s PDV-om	562.500,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2200 Dobavljači dobara		1400 Pretporez po primljenim isporukama	
	375.000,00 (1)		75.000,00 (1)
6630 Roba u prodavaonici		7603 Prihod od prodaje robe na malo	
1) 562.500,00	168.750,00 (3)		168.750,00 (2) 33.750,00 (2)

6681 Uračunana marža u prodavaonici		1020 Blagajna	
3) 45.000,00	150.000,00 (1)	1) 100.000,00	100.000,00 (5)
6640 Uračunani PDV		1140 Čekovi	
3) 33.750,00	112.500,00 (1)	2) 68.750,00	68.750,00 (4)
2400 Obveze za PDV		710 Nabavna vrijednost prodane robe	
	33.750,00 (2)	3) 168.750,00	45.000,00 (3) 33.750,00 (3)
1149 Predani VP na naplati		1009 Žiro račun prijelazni konto	
4) 68.750,00	68.750,00 (6)	5) 100.000,00	100.000,00 (6)
1000 Transakcijski račun			
6) 168.750,00			

Primjer:

- Primljena je faktura od dobavljača za 1.511 kom. bombonjera po cijeni od 4,14 kn/kom i 950 kom. čokolada po cijeni od 3,31 kn/kom te su iste zadužene u maloprodaju tako da su bombonjere zadužene s 30% marže i 25% PDV-a, a čokolade s 35% marže i 25% PDV-a (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – ZADUŽENJA PRODAVAONICE*).
- Iz prodavaonice je prodano 1.151 kom. bombonjera i 940 komada čokolade.
- Razdužena je prodavaonica za prodanu robu.
- Primljena je faktura za troškove električne energije poslovnog prostora prodavaonice u iznosu od 9.000,00 kn + PDV.
- Troškovi plaća radnika u prodavaonici iznose 17.500,00 kn od čega je 10.500,00 kn za neto plaće, a ostatak su porezi i doprinosi.
- Obračunani su troškovi razdoblja prodavaonice.

Kalkulacija - prijamni list maloprodaja						Marža					
R.B.	Naziv	Jed. mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	PC
1	Bombonjera	kom	1.511	4,14	6.255,54	30%	1.876,66	8.132,20	2.033,05	10.165,25	6,73
2	Čokolada	kom	950	3,31	3.144,50	35%	1.100,58	4.245,08	1.061,27	5.306,35	5,59

Knjiženje u dnevniku:

TEK.BR.	OPIS	RAČUN	SALDO	
			DUG.	POT.
1.	Dobavljač dobara	2200		11.750,05
	Pretporez	1400	2.350,01	
	Roba u prodavaonici - bombonjera	6630	10.165,25	
	Razlika u cijeni - bombonjera	6681		1.876,66
	Ukalkulirani PDV - bombonjera	6640		2.033,05
.	Roba u prodavaonici - čokolada	6630	5.306,35	
	Razlika u cijeni - čokolada	6681		1.100,58
	Ukalkulirani PDV - čokolada	6640		1.061,27
2	Blagajna	1020	13.000,83	
	Prihod od maloprodaje	7603		13.000,83
	Prihod od maloprodaje - storno	7603		2.600,17
	Obveza za PDV	2400		2.600,17
3	Nabavna vrijednost robe - bombonjera	7100	4.765,27	
	Roba u prodavaonici - bombonjera	6630		7.746,23
	Razlika u cijeni - bombonjera	6681	1.429,54	
	Ukalkulirani PDV - bombonjera	6640	1.549,25	
	Nabavna vrijednost robe - čokolada	7100	3.114,25	
	Roba u prodavaonici - čokolada	6630		5.254,60
	Razlika u cijeni - čokolada	6681	1.089,00	
	Ukalkulirani PDV - čokolada	6640	1.050,92	
4	Trošak električne energije	4070	9.000,00	
	Pretporez	1400	2.250,00	
	Dobavljači usluga	2201		11.250,00
5	Trošak bruto plaće	4200	17.500,00	
	Obveze za neto plaće	230		10.500,00
	Obveze za poreze i doprinose	241		7.000,00
6	Raspored administrativnih troškova	491	26.500,00	
	Trošak bruto plaće	4200		17.500,00
	Trošak električne energije	4070		9.000,00
	Troškovi uprave i prodaje	720	26.500,00	
	Raspored administrativnih troškova	491		26.500,00

6.4.2.3. Promjena cijena u trgovini na malo

Maloprodajna cijena u trgovini na malo formira se na temelju primke ili kalkulacije i sadrži maržu i PDV, te mora biti jasno, vidljivo i čitljivo istaknuta na samom proizvodu i / ili polici. Sukladno vlastitim očekivanjima, trgovci mogu mijenjati maloprodajne cijene robe, tako da za svaku promjenu trebaju napraviti Zapisnik o promjeni cijene.

Zapisnik o promjeni cijena se sastavlja prilikom:

- smanjenja maloprodajnih cijena zbog sezonskog ili prigodnog sniženja trgovačke robe ili sniženja cijena zbog oštećenja ili proteka roka valjanosti trgovačke robe;
- povećanja maloprodajnih cijena uslijed povećanja nabavne cijene trgovačke robe.

Zapisnikom o promjeni cijena predočeni su:

- naziv trgovačke robe
- količinu trgovačke robe
- staru prodajnu cijenu
- novu prodajnu cijenu
- novi iznos nastao uslijed promjene
- potpis odgovorne osobe.

Zapisnikom o promjeni cijene provode se knjiženja nastalih razlika tako da se:

- povećanje cijena evidentira dodavanjem nastalih razlika na KTO 6630; 6681; 664,
- smanjenje cijena evidentira storniranjem nastalih razlika na KTO 6630; 6681; 664.

Smanjenje cijena uključuje:

- popuste,
- sniženja, rasprodaje i akcijske prodaje.

Popusti se klasificiraju kao:

- redoviti popusti, koji se odobravaju u trenutku kupnje
- naknadni popusti koji se odnose na prethodne kupnje te se odobravaju naknadno.

Odobravanje popusta kod prodaje trgovačke robe na malo usmjereno je na redovite popuste koji se odobravaju kupcima u trenutku kupnje (npr. popust za gotovinsko plaćanje, blagdanski popust, sezonski popust, popust pojedinim kategorijama kupaca studenti, umirovljenici i sl.). Kod popusta u prodavaonici na trgovačkoj robi ostaje ispisana maloprodajna cijena po kojoj je i zadužena u prodavaonici, a u prodavaonici se na vidljivom mjestu ističu novi uvjeti prodaje. Popusti koji su odobreni u trenutku izdavanja gotovinskog računa moraju biti zabilježeni na istome pa ne ulaze u poreznu osnovicu PDV-a (čl.33 st.3 Zakona o PDV-u), odnosno popust koji je odobren u trenutku ispostavljanja gotovinskog računa i zabilježen na njemu kao odbitna stavka od redovite maloprodajne cijene, umanjuje osnovicu poreza na dodanu vrijednost. Na kraju, svakog radnog dana trgovac je dužan ispraviti zaduženje prodavaonice za iznos odobrenog popusta. Ispravak zaduženja provodi se na temelju rekapitulacije dnevnog prometa.

„Rasprodaja“ je prodaja robe po sniženoj cijeni u slučajevima prestanka poslovanja trgovca, prestanka poslovanja u prodajnom objektu i prestanka prodaje određenog proizvoda iz predmeta poslovanja.

Sniženje je prodaja robe po sniženoj cijeni nakon proteka sezone, prodaja proizvoda s greškom, prigodna sajamska prodaja u okviru sajamske priredbe i stalna prodaja po sniženim cijenama u specijaliziranim prodavaonicama, bez obzira na razloge sniženja cijene.

Akcijska prodaja je prodaja po sniženoj cijeni određene količine određenog proizvođača u određeno vrijeme tako da proizvodi na akciji moraju biti jasno, vidljivo i čitljivo označeni riječima akcija ili akcijska prodaja.

Za razliku od akcijske prodaje, gdje nije potrebno navoditi staru i novu cijenu i nije potrebno odvojiti proizvode koji se prodaju na akciji od ostalih proizvoda, odredbama Zakona koje se odnose na sniženje i rasprodaju propisano je da se proizvodi koji se prodaju po sniženoj cijeni odnosno na rasprodaji moraju jasno, vidljivo i čitljivo označiti cijenom prije i cijenom nakon sniženja odnosno rasprodaje. Nadalje, trgovac mora proizvode koji su na sniženju odnosno rasprodaji fizički odvojiti od proizvoda koji nisu na sniženju odnosno rasprodaji.

Primjer:

Smanjenje cijene trgovачke robe

Na zalihamama maloprodaje nalazi se 100 kom. DVD uređaja nabavne vrijednosti 500 kn/kom koji su zaduženi s 20% marže i 25% PDV-a. Uslijed trenutnih tržišnih kretanja trgovac se odlučio smanjiti maloprodajnu cijenu za 10% očekujući poboljšanje prodaje.

Zapisnik o promjeni cijena

R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Stara cijena	Stara vrijednost	Nova cijena	Nova vrijednost	Razlika cijene	Povećanje	Smanjenje
1	DVD	kom	100	750,00 kn	75.000,00 kn	675,00 kn	67.500,00 kn	75,00 kn		7.500,00
Iznos PDV-a										1.500,00
Iznos bez PDV-a										6.000,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630 Roba u prodavaonici	
S°= 75.000,00	
1) 7.500,00	

6681 Uračunana marža u prodavaonici	
10.000,00 S°=	
6.000,00 (1	

6640 Uračunani PDV	
15.000,00 S°=	
1.500,00 (1	

Primjer:

Povećanje cijene trgovачke robe

Na zalihamama maloprodaje nalazi se 1.000 kom tamne čokolade u pakiranju od 100 gr/kom zadužene po maloprodajnoj cijeni od 22,50 kn /kom. u kojoj je ukalkulirano 80% marže i 25 % PDV-a. Zbog poskupljenja kakaovca na svjetskom tržištu došlo je do porasta nabavne cijene čokolade. Stoga se trgovac odlučio povećati maloprodajnu cijenu za 20%.

Zapisnik o promjeni cijena

R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Stara cijena	Stara vrijednost	Nova cijena	Nova vrijednost	Razlika cijene	Povećanje	Smanjenje
1	Tamna čokolada	kom	1.000	22,50 kn	22.500,00 kn	27,00 kn	27.000,00 kn	4,50 kn	4.500,00	
Iznos PDV-a									900,00	
Iznos bez PDV-a									3.600,00	

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630 Roba u prodavaonici $S^o = 22.500,00$ 1) 4.500,00	6681 Uračunana marža u prodavaonici $8.000,00 S^o =$ 3.600,00 (1)	6640 Uračunani PDV $4.500,00 S^o =$ 900,00 (1)
--	---	--

Primjer:

Prodaja robe uz popust i razduženje maloprodaje

1. Na zalihamama maloprodaje nalazi se 200 kom. čokolada pakiranja od 200 gr/kom maloprodajne cijene od 5,50 kn /kom. Čokolade su u maloprodaju zadužene s 40% marže i 25% PDV-a. U odobrenoj akciji od 10% popusta na čokoladu prodano je 75 kom čokolade.
2. Razdužena je maloprodaja za prodanu količinu.

Izdanim gotovinskim računima utvrđuje se svota odobrenih popusta i sastavlja se zapisnik o promjeni cijene na osnovi kojeg se provodi ispravljanje zaduženja maloprodaje uslijed odobrenog popusta, odnosno umanjuje se maloprodajna vrijednost, te pripadajuća marža i pripadajući PDV.

Zapisnik o promjeni cijena

R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Stara cijena	Stara vrijednost	Nova cijena	Nova vrijednost	Razlika cijene	Povećanje	Smanjenje
1	Čokolada	kom	75	5,50 kn	412,50 kn	4,95 kn	371,25 kn	0,55 kn		41,25
	Iznos PDV-a									8,25
	Iznos bez PDV-a									33,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630 Roba u prodavaonici $S^o = 1.100,00$ 1) 41,25	6681 Uračunana marža u prodavaonici 2) 61,28	7603 Prihod od prodaje robe na malo $371,25 (1)$ 74,25 (1)	1020 Blagajna 1) 371,25

6640 Uračunani PDV		2400 Obveze za PDV	
2) 74,25	220,00 S°= 8,25 (1		74,25 (1
710 Nabavna vrijednost prodane robe			
2) 371,25	61,28 (2 74,25 (2		

6.4.2.4. Specifični poslovni događaji u trgovini na malo

Pri obavljanju poslova vezanih uz trgovinu na malo mogu se pojaviti različite poslovne situacije, kao npr:

- uporaba trgovačke robe za potrebe djelatnosti
- reklamacija trgovačke robe od kupca u jamstvenom roku.

6.4.2.4.1. Uporaba trgovačke robe za potrebe djelatnosti

Kod uporabe trgovačke robe iz prodavaonice za potrebe djelatnosti trgovac nema obvezu obračunati PDV, jer se radi o internom prometu odnosno o potrošnji za potrebe djelatnosti. Prilikom uporabe trgovačke robe za potrebe djelatnosti stornira se zaduženje trgovine za maloprodajnu vrijednost, stornira se ukalkulirana marža i ukalkulirani PDV, te se knjiži trošak robe prema nabavnoj vrijednosti iste koji je u cijelosti porezno priznati trošak.

Primjer:

Uporaba trgovačke robe za potrebe djelatnosti

Iz vlastite prodavaonice izuzeto je za potrebe čišćenja prodavaonice tekućeg deterdženta maloprodajne vrijednosti od 600,00 kn. Deterdžent je u prodavaonici bio zadužen s 30% marže i 25% PDV-a.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630 Roba u prodavaonici		664 Uračunani PDV	
S°= XXX 1) 600,00		XXX S°= 120,00 (1	
6681 Uračunana marža u prodavaonici	XXX S°= 110,77 (1	4011 Materijal za čišćenje	
		1) 369,23	

6.4.2.4.2. Reklamacija trgovачke robe od kupca u jamstvenom roku

U slučaju reklamacije kupljene robe od kupca u jamstvenom roku, sukladno čl. 13. stavku 3 (NN 73/13) Pravilnika o PDV-u, isporuka nije oporeziva. Zamjena robe se provodi tako da se stornira trgovina za maloprodajnu vrijednost, ukalkulirana marža i ukalkulirani PDV, te se knjiži trošak zamjene robe u jamstvenom roku.

Primjer:

Zamjena trgovачke robe u jamstvenom roku

Kupac je reklamirao TV uređaj uslijed nepopravljivog kvara u jamstvenom roku, te mu je u zamjeni dodijeljen novi TV uređaj identičnih karakteristika. TV uređaj je zadužen u maloprodaju po maloprodajnoj cijeni od 750,00 kn/kom s uračunanim maržom od 50 % i PDV-om od 25%.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630 Roba u prodavaonici	664 Uračunani PDV
S°= XXX 1) 750,00	XXX S°= 150,00 (1
6681 Uračunana marža u prodavaonici	714 Troškovi zamjene robe u jamstvenom roku
XXX S°= 200,00 (1	1) 400,00

6.5. Prijenos trgovачke robe

Suvremeni uvjeti poslovanja obilježeni su velikim trgovackim lancima registriranim za obavljanje niza djelatnosti kojim nastoje ostvariti što veći utjecaj na okolinu. U okviru navedenog velik broj trgovackih društava se istodobno pojavljuju kao veletrgovci i kao trgovci na malo što iziskuje prijenos robe iz jednog u drugi oblik trgovine. Prilikom prijenosa trgovache robe, bez obzira na smjer prijenosa, temeljno je pravilo utvrditi nabavnu vrijednost trgovache robe koja predstavlja polazište i za veleprodajnu i maloprodajnu kalkulaciju. Prijenos prati međuskladišnica ili interna otpremnica na temelju koje se razdužuje / zadužuje veleprodaja / maloprodaja u ovisnosti o smjeru prijenosa trgovache robe.

Primjer:

Prijenos robe iz veleprodaje u maloprodaju

Na veleprodajnom skladištu se nalazi trgovačka roba veleprodajne vrijednosti od 400.000,00 kn zadužene s 25% marže. Uslijed prodane ukupne količine trgovačke robe u maloprodaji dan je nalog za prijenosom polovine veleprodajne vrijednosti robe u maloprodaju. Trgovačka roba se u maloprodaji zadužuje sa 60% marže i 25% PDV-a.

Veleprodajno skladište se razdužuje za polovinu veleprodajne vrijednosti trgovačke robe koja se prenosi odnosno za 200.000,00 kn, a time se razdužuje i polovina uračunane razlike u cijeni, odnosno za 40.000,00.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6600 Roba u veleprodajnom skladištu	6680 RUC u cijeni robe na skladištu
S° 400.000,00 200.000,00	80.000,00 S° 40.000,00

Prema tome, nabavna vrijednost robe koja se prenosi iznosi 160.000,00 kn na temelju koje se provodi maloprodajna kalkulacija.

Nabavna vrijednost robe	160.000,00
Marža u prodavaonici (60%)	96.000,00
Prodajna vrijednost bez PDV-a	256.000,00
+ PDV (25%)	64.000,00
Prodajna vrijednost s PDV-om	320.000,00

Knjiženje u glavnoj knjizi:

6630 Roba u prodavaonici	6681 Uračunana marža u prodavaonici	664 Uračunani PDV
320.000,00	96.000,00	64.000,00

Primjer:

Prijenos robe iz maloprodaje u veleprodaju

Zbog nestanka trgovачke robe na veleprodajnom skladištu iz trgovine na malo se povlači trgovачka roba maloprodajne vrijednosti od 75.000,00 kn koja je zadužena s maržom od 50% i PDV-om od 25 %. Roba se u veleprodaju zadužuje s maržom od 30%.

Maloprodaja se razdužuje za 75.000,00 maloprodajne vrijednosti trgovачke robe. Time se razdužuje pripadajući PDV i pripadajuća marža sadržani u vrijednosti trgovачke robe, odnosno:

- PDV $75.000,00 \text{ kn} \times 25/125 = 15.000,00 \text{ kn PDV}$
- Marža $60.000,00 \text{ kn} \times 50/150 = 20.000,00 \text{ kn Marža}$

6630 Roba u prodavaonici <hr/> S°= xxxx 75.000,00	6681 Uračunana marža u prodavaonici <hr/> S°= xxxx 20.000,00	664 Uračunani PDV <hr/> S°= xxxx 15.000,00
---	--	--

Prema tome, nabavna vrijednost robe koja se prenosi iznosi 40.000,00 kn temeljem koje se provodi veleprodajna kalkulacija.

Nabavna vrijednost robe 40.000,00

Marža u prodavaonici (60%) 12.000,00

Prodajna vrijednost bez PDV-a 52.000,00

6600 Roba u veleprodajnom skladištu <hr/> 52.000,00	6680 RUC u cijeni robe na skladištu <hr/> 12.000,00
--	--

7. PRIMJERI I ZADATCI ZA VJEŽBU

Primjer:

1. Primljena je faktura dobavljača za kupljenu robu koja obuhvaća brašno kokosa nabavne cijene od 4,5 kn/100g (13.000 kom. u pakiranju od 100 g), kakaovac nabavne cijene od 3,5 kn/150 g (17.500 kom. u pakiranju od 150 g) i sol nabavne cijene od 4 kn/250g (15.000 kom. u pakiranju od 250 g).
2. Primljena je faktura za osiguranje kupljene robe na iznos od 3.000,00 kn i faktura za obavljene špediterske usluge kupljene robe na iznos od 2.000,00 kn + PDV.
3. Prijevoz kupljene robe je obavljen vlastitim sredstvom te je prema internom obračunu priznat iznos od 13.000,00 kn kao trošak transporta.
4. Primljena je faktura dobavljača za posebno pakiranje brašna kokosa i kakaovca na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
5. Primljena je faktura dobavljača za ispitivanje kvalitete soli iznosa od 1.000,00 kn + PDV.
6. Proveden je obračun nabave i raspored zavisnih troškova prema kriteriju težine robe.
7. Brašno kokosa je zaduženo na veleprodajno skladište s maržom od 20%, kakaovac s maržom od 25%, a sol s maržom od 35% (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
8. Prodano je kupcu 7.000 kom pakiranja brašna kokosa, 7.500 kom pakiranja kakaovca i 7.500 kom pakiranja soli u akciji u kojoj je odobreno 5 % popusta za brašno kokosa.
9. Razduženo je skladište veleprodaje za prodanu robu.
10. Četvrtina preostalih zaliha brašna kokosa i soli, te tri četvrtine preostale zalihe kakaovca je prenijeta u maloprodaju, gdje je brašno kokosa zaduženo s 30% marže i 25% PDV-a, kakaovac s 35% marže i 25% PDV-a, a sol s 40% marže i 25% PDV-a. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
11. U maloprodaji je prodano 5.500 kom. pakiranja kakaovca, 1.000 kom. pakiranja brašna kokosa, te 900 kom. pakiranja soli, što je u cijelosti naplaćeno u gotovini.
12. Razdužena je maloprodaja za prodanu robu.
13. Primljene su sljedeće fakture:
 - Faktura za električnu energiju u iznosu od 8.000,00 kn + PDV.
 - Faktura za marketinške usluge u iznosu od 10.000,00 kn + PDV .
 - Faktura za najam poslovnog prostora u iznosu od 5.000,00 kn + PDV.
14. Obračunani su troškovi razdoblja.
15. Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.
16. Utvrđen je neto finansijski rezultat poslovanja.

Knjiženje u glavnoj knjizi:

2200 Dobavljači dobara	1400 Pretporez po primljenim isporukama
224.687,50 (1 10.000,00 (13 12.500,00 (13a 6.250,00 (13b	1) 44.937,50 2a) 500,00 4) 2.500,00 5) 250,00 13) 2.000,00 13a) 2.500,00 13b) 1.250,00

650 Kupovna cijena robe od dobavljača	
1) 179.750,00	179.750,00 (6)

6512 Transportno osiguranje	
2) 3.000,00	3.000,00 (6)

2201 Dobavljači usluga	
	3.000,00 (2)
	2.500,00 (2a)
	12.500,00 (4)
	1.250,00 (5)

6517 Špeditorski troškovi	
2a) 2.000,00	2.000,00 (6)

6514 Troškovi vlastitog transporta	
3) 13.000,00	13.000,00 (6)

7880 Prihodi od uporabe vlastitih proizvoda	
15) 13.000,00	13.000,00 (3)

6513 Troškovi pos. pak. brašna kokosa i kakaovca	
4) 10.000,00	10.000,00 (6)

6519 Troškovi ispitivanja kvalitete soli	
5) 1.000,00	1.000,00 (6)

659 Obračun nabave – trošak kupnje	
6) 208.750,00	208.750,00 (7)

Predkalkulacija - Raspored zavisnih troškova							Zavisni troškovi						
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Cijena	Vrijednost	%	Osig.	Šped.	Trans.	Pakir.	Isp.kv.	Nabavna vrijednost	Nabavna cijena
1.	Brašno kokosa	100 g/pak	13.000 pak	4,50 kn/pak	58.500,00	17%	510,00	340,00	2.210,00	3.300,00	-	64.860,00	4,99 kn/pak
2.	Kakaovac	150 g/pak	17.500 pak	3,50 kn/pak	61.250,00	34%	1.020,00	680,00	4.420,00	6.700,00	-	74.070,00	4,23 kn/pak
3.	Sol	250 g/pak	15.000 pak	4,00 kn/pak	60.000,00	49%	1.470,00	980,00	6.370,00	-	1.000,00	69.820,00	4,65 kn/pak
					100%		3.000,00	2.000,00	13.000,00	10.000,00	1.000,00	208.750,00	

Raspored prema težini %

Brašno kokosa – 13.000 pak x 100 g/pak = 1.300 kg 17%

Kakaovac – 17.500 pak x 150 g/pak = 2.625 kg 34 %

Sol – 15.000 pak x 250 g/pak = 3.750 kg 49 %

Ukupno 7.675 kg

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža				
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena	
1.	Brašno kokosa	100 g/pak	13.000 pak	64.860,00	20%	12.972,00	77.832,00	5,99 kn/pak	
2.	Kakaovac	150 g/pak	17.500 pak	74.070,00	25%	18.517,50	92.587,50	5,29 kn/pak	
3.	Sol	250 g/pak	15.000 pak	69.820,00	35%	24.437,00	94.257,00	6,28 kn/pak	
				208.750,00		55.926,50	264.676,50		

6600 Roba u veleprodajnom skladištu	
7) 264.676,50	128.705,00 (9) 60.435,00 (10)

6680 Razlika u cijeni robe na skladištu	
9) 27.139,49 10) 12.478,47	55.926,50 (7)

1200 Potraživanja od kupaca	
8) 158.260,63	

7600 Prihodi od prodaje robe na veliko	
15) 126.608,50	126.608,50 (8)

2400 Obveza za PDV	
	31.652,13 (8) 10.941,20 (11)

7100 Trošak prodane robe	
9) 128.705,00 12) 54.706,00	27.139,49 (9) 10.941,20 (12) 11.313,75 (12) 134.016,56 (15a)

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža					
R.b.	Naziv	Jed. mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena
1	Brašno kokosa	100 g/pak	1.500 pak	4,99 kn/pak	7.485,00	30%	2.245,50	9.730,50	2.432,63	12.163,13	8,11 kn/pak
2	Kakaovac	150 g/pak	7.500 pak	4,23 kn/pak	31.725,00	35%	11.103,75	42.828,75	10.707,19	53.535,94	7,14 kn/pak
3	Sol	250 g/pak	1.875 pak	4,65 kn/pak	8.718,75	40%	3.487,50	12.206,25	3.051,56	15.257,81	8,14 kn/pak
					47.928,75		16.833,75		16.191,38	80.956,88	

6630 Roba u prodavaonici	
10) 80.956,88	54.706,00 (12)

6640 Uračunani PDV	
12) 10.941,20	16.191,38 (10)

6681 Uračunana marža u prodavaonici	
12) 11.313,75	16.833,75 (10)

1022 Blagajna prodavaonice	
11) 54.706,00	

7603 Prihod od prodaje robe na malo	
15) 43.764,80	54.706,00 (11) 10.941,20 (11)

4070 Trošak električne energije	
13) 8.000,00	8.000,00 (14)

4150 Troškovi promidžbe		4140 Troškovi najma	
13a) 10.000,00	10.000,00 (14)	13b) 5.000,00	5.000,00 (14)
491 Raspored troškova		720 Troškovi uprave, prodaje i administracije	
14) 23.000,00	23.000,00 (14a)	14a) 23.000,00	23.000,00 (15a)
790 Razlika prihoda i rashoda		800 Dobitak prije oporezivanja	
15a) 157.016,56	183.373,30 (15)	16a) 26.356,74	26.356,74 (15b)
15b) 26.356,74			
2430 Obveze za porez na dobitak		803 Porez na dobitak	
	5.271,35 (16)	16) 5.271,35	5.271,35 (16a)
950 Dobitak poslovne godine			
	21.085,39 (16a)		

Zadatak za vježbu:

- Primljena je faktura dobavljača za kupljenu robu (*čokolada, čokoladne lizalice i čokoladni bomboni*) u ukupnom iznosu od 171.684,00 kn + PDV. Nabavna cijena čokolade je 4,70 kn/100g (11.000 kom. u pakiranju od 100 g), nabavna cijena čokoladnih lizalica je 3,56 kn/150 g (17.500 kom. u pakiranju od 150 g), a nabavna cijena čokoladnih bombona je 4,37 kn/250g (13.200 kom. u pakiranju 250 g).
- Primljena je faktura dobavljača za prijevoz robe na svotu od 13.000,00 + PDV.
- Primljena je faktura dobavljača za posebno pakiranje čokolade i čokoladnih bombona na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
- Primljena je faktura dobavljača za osiguranje kupljene robe na 3.000,00 kn.
- Primljena je faktura dobavljača za ispitivanje kvalitete čokoladnih lizalica na iznos od 1.000,00 kn + PDV.
- Proведен je obračun nabave i raspored zavisnih troškova prema kriteriju težine robe.
- Čokolada je zadužena na veleprodajno skladište s maržom od 20%, čokoladne lizalice s maržom od 25 %, a čokoladni bomboni s maržom od 35% (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
- Prodano je kupcu 7.548 kom. čokolade, 9.524 kom. čokoladnih lizalica i 7.300 kom. čokoladnih bombona u akciji u kojoj smo odobrili 5 % popusta za čokoladu i 10 % popusta za čokoladne lizalice.
- Razduženo je skladište veleprodaje za prodanu robu.

10. Četvrtina preostalih zaliha čokolade i čokoladnih bombona, te tri četvrtine čokoladnih lizalica je prenijeta u maloprodaju, gdje je čokolada zadužena s 30% marže, čokoladne lizalice s 35% marže, a čokoladni bomboni s 40% marže i pripadajućim PDV-om. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
11. Iz maloprodaje je prodano 5.812 kom. čokoladnih lizalica, 759 kom. čokolade, te 800 kom. čokoladnih bombona, što je inkasirano na blagajni u gotovini.
12. Razdužena je maloprodaja za prodanu robu.
13. Primljene su fakture dobavljača za električnu energiju u iznosu od 5.500,00 kn + PDV, te fakтура za najam poslovnog prostora u iznosu od 11.700,00 kn + PDV.
14. Obračunani su troškovi razdoblja.
15. Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.
16. Saldiran je PDV.
17. Utvrđen je neto finansijski rezultat poslovanja.

Predkalkulacija - Raspored zavisnih troškova							Zavisni troškovi						
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Cijena	Vrijednost	%						Nabavna vrijednost	Nabavna cijena

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža			
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža					
R.b.	Naziv	Jed. mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Zadatak za vježbu:

1. Kupljeno je 100 kom. TV uređaja po cijeni od 3.000,00 kn/kom i 100 kom. DVD uređaja po cijeni od 2.000,00 kn/kom, te je primljena faktura dobavljača za navedenu robu.
2. Prijevoz je obavljen vlastitim kamionom, te je prema internom obračunu priznato 15.000,00 kn troška transporta.
3. Primljena je faktura dobavljača za ukrcaj kupljene robe na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
4. Primljena je faktura dobavljača za telefonske usluge na iznos od 3.000,00 kn + PDV.
5. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje kupljene robe na iznos od 5.000,00 kn.
6. Primljena je faktura dobavljača za obavljene knjigovodstvene usluge na iznos od 5.000,00 kn + PDV.
7. Proведен je obračun nabave. Zavisni troškovi nabave raspoređeni su prema količini nabavljenih uređaja.
8. TV uređaji su zaduženi na veleprodajno skladište s 30% marže. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
9. Kupcu je prodano 40 kom TV uređaja te je ispostavljena faktura s PDV-om.
10. Razdužena je veleprodaja za prodanu robu.
11. DVD uređaji su zaduženi u maloprodaju s 30% marže i 25% PDV-a. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
12. Iz maloprodaje je prodano 50 kom DVD uređaja, te je naplaćeno 100.000,00 kn u gotovini, a ostatak u čekovima građana.
13. Razdužena je maloprodaja za prodanu robu.
14. Obračunani su troškovi razdoblja.
15. Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.

Predkalkulacija - Raspored zavisnih troškova							Zavisni troškovi				
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Cijena	Vrijednost	%				Nabavna vrijednost	Nabavna cijena

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža			
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža					
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Zadatak za vježbu:

1. Primljena je faktura INO dobavljača na kojoj je specificirana cijena i količina za 150 kom. TV uređaja po jediničnoj cijeni od 150,00 CAD i 165 kom. električnih grijalica po jediničnoj cijeni od 100,00 CAD. Srednji tečaj iznosi 5,50 kn/CAD.
2. Kupljena roba je zaprimljena na carini. Carina je ispostavila jedinstvenu carinsku deklaraciju na kojoj carina za TV uređaje iznosi 8.000,00 kn, a carina za električne grijalice iznosi 5.000,00 kn.
3. Pri carinjenju carinarnica je obračunala i PDV pri uvozu na poreznu osnovicu.
4. Plaćena je obveza prema carini za obračunatu carinu i PDV.
5. Primljena je faktura dobavljača za transport robe na iznos od 2.000,00 kn + PDV.
6. Primljena je faktura dobavljača za uslugu špedicije robe na 6.000,00 kn + PDV.
7. Primljena je faktura marketinške agencije za istraživanje tržišta na iznos od 1.000,00 kn + PDV.
8. Napravljen je obračun nabave i raspored zavisnih troškova prema kriteriju kupovne vrijednosti robe.
9. Zadužena je roba na veleprodajno skladište i to TV uređaji s 40% marže, a električne grijalice s 35% marže. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
10. Podmirena je obveza prema INO dobavljaču robe. Međutim, tečaj se promjenio te trenutno iznosi 5,55 kn za 1 CAD. Razlika je podmirena s transakcijskog računa.
11. Sa veleprodaje je prebačeno 75 kom. TV uređaja i 55 kom električnih grijalica u maloprodaju, s tim da su TV uređaji zaduženi s 50% marže i 25% PDV-a, a električne grijalice s 35% marže i 25% PDV-a. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
12. Kupcu je prodana sva preostala roba s veleprodaje i ispostavljena faktura.
13. Razdužena je veleprodaja za prodanu robu.
14. Obračunani su troškovi razdoblja.
15. Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.

Predkalkulacija - Raspored zavisnih troškova								Zavisni troškovi			
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Cijena	Vrijednost	%	Carina			Nabavna vrijednost	Nabavna cijena

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža			
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost	Prodajna cijena

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža					
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena

Knjiženje u glavnoj knjizi:

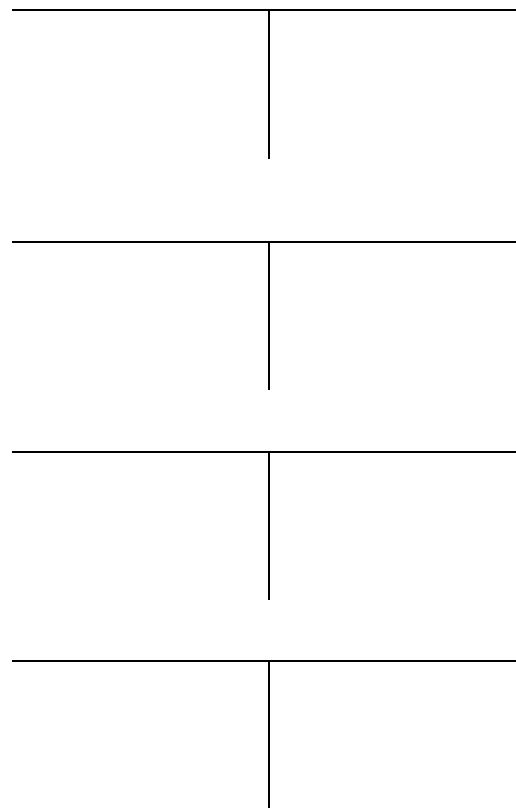
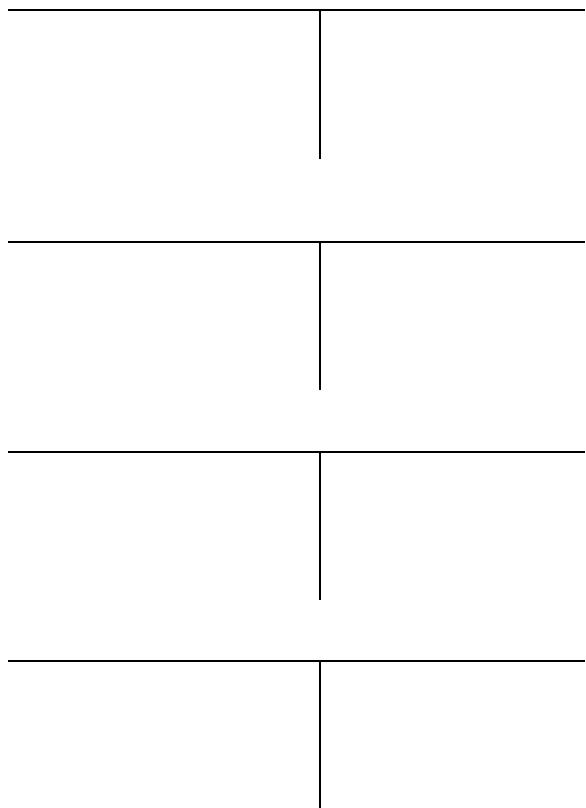
Zadatak za vježbu:

- Primljena je faktura INO dobavljača za uvoz sljedeće robe: 200 kom. TV uređaja po cijeni od 2.130,00 kn/kom, 400 kom. DVD uređaja po cijeni od 790,00 kn/kom i 500 kom. MP3 uređaja po cijeni od 545,00 kn/kom.
 - Carinarnica je obračunala carinu u iznosu od 80.000,00 kn za TV uređaje, 60.000,00 kn za DVD uređaje i 55.000,00 kn za MP3 uređaje. Također je carinarnica obračunala i PDV na navedene porezne osnovice.
 - Primljena je faktura dobavljača za obavljenu uslugu prijevoza kamionom navedene robe u iznosu od 15.000,00 kn + PDV, te faktura dobavljača za obavljene usluge iskrcaja iste robe u iznosu od 4.000,00 kn + PDV.
 - Primljena je faktura dobavljača za marketinške usluge provedene s ciljem poboljšanja prodaje na iznos od 5.000,00 kn + PDV.
 - Primljena je faktura dobavljača za špeditorske usluge na iznos od 3.000,00 kn + PDV.
 - Primljena je faktura dobavljača za posebno pakiranje DVD uređaja i MP3 uređaja na iznos od 5.000,00 kn + PDV.
 - Proведен je obračun nabave. Zavisni troškovi nabave robe raspoređeni su prema kupovnoj vrijednosti robe.
 - TV uređaji su zaduženi na veleprodaju s maržom od 35%, DVD uređaji s maržom od 30%, a MP3 uređaji s maržom od 40%. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – ZADUŽENJA VELEPRODAJE*)
 - Kupcu je prodano 130 kom. TV uređaja uz rabat od 5 % na veleprodajnu cijenu, te 270 kom. DVD uređaja i 290 kom. MP3 uređaja po veleprodajnoj cijeni.
 - Razdužena je veleprodaja za prodanu robu.
 - 50 kom TV uređaja, 90 kom. DVD uređaja i 170 kom MP3 uređaja sa veleprodajne prenijeto je u maloprodaju, gdje su TV uređaji i DVD uređaji zaduženi s 40% marže i 25% PDV-a, a MP3 uređaji s 35% marže i 25% PDV-a. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – ZADUŽENJA MALOPRODAJE*).
 - U maloprodaji je prodano 4 kom. TV uređaja, 8 kom. DVD uređaja i 12 kom. MP3 uređaja, što je u cijelosti naplaćeno u gotovini.
 - Razdužena je maloprodaja za prodanu robu.
 - Primljene su sljedeće fakture:
 - Faktura za najam skladišta iznosa 45.500,00 kn + PDV.
 - Faktura za knjigovodstvene usluge iznosa 5.000,00 + PDV.
 - Obračunani su troškovi razdoblja
 - Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.
 - Utvrđen je neto finansijski rezultat poslovanja.

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža		Prodajna vrijednost	Prodajna cijena
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos		

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža					
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena

Knjiženje u glavnoj knjizi:



8. ISPITNI ZADATCI ZA VJEŽBU

Zadatak za vježbu:

1. Dan je predujam za nabavu 2.400 kg materijala u iznosu od 350.000,00 kn.
2. Primljena je faktura dobavljača za primljeni predujam.
3. Transport materijala je obavljen vlastitim prijevoznim sredstvom te je priznat trošak u iznosu od 50.000,00 kn.
4. Primljena je faktura dobavljača za špeditorske usluge pri kupnji materijala u iznosu od 8.000,00 kn + PDV.
5. Primljen je materijal i faktura za materijal na iznos od 280.000,00 kn +PDV.
6. Obveza prema dobavljaču materijala zatvorena je iz predujma.
7. Proveden je obračun nabave te je materijal zaprimljen na skladište.
8. Za potrebe proizvodnje krafni utrošeno je 670 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jedne krafne je 95g/kom, a planirano je proizvesti 7.000 kom. Za potrebe proizvodnje kruha utrošeno je 700 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog kruha je 300 g/kom, a planirano je proizvesti 2.400 kom. Za potrebe proizvodnje kifla utrošeno je 1.000 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog kifla je 120 g/kom, a planirano je proizvesti 8.000 kom.
9. Primljene su slijedeće fakture:
 - Faktura dobavljača za pružene marketinške usluge iznosa od 5.000,00 kn + PDV
 - Faktura za električnu energiju (*70% pogon, 30% uprava*) iznosa od 20.000,00 kn +PDV
 - Faktura kooperanta za ispitivanje kvalitete utrošenog materijala pri proizvodnji gore navedenih proizvoda iznosa od 11.000,00 + PDV.
10. Primljena je faktura za pakiranje krafni na iznos od 2.000,00 kn + PDV, te faktura na iznos od 5.000,00 kn + PDV za pakiranje kruha i kifla.
11. Napravljen je obračun troškova, te je raspored neizravnih proizvodnih troškova proveden na temelju troška utrošenog materijala.
12. U navedenom mjesecu proizvedeno je 70% planiranih proizvoda i toliko je bilo zaduženo na skladište gotovih proizvoda.
13. Sa skladišta gotovih proizvoda na veleprodaju su zadužene krafne sa 70 % i kruh s 55% marže. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
14. Prodano je trgovačkom lancu 500 komada krafni i 1.000 komada kruha u akciji u kojoj je odobreno 5 % popusta na kruh.
15. Razdužena je veleprodaja za prodanu robu.
16. Kifle su izravno zadužene u maloprodaji zajedno s preostalim krafnama i kruhom sa veleprodaje, uz maržu od 90% i 5% PDV-a. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
17. U maloprodaji je prodan cijeli iznos kruha i 3.000 kom kifla što je u cijelosti naplaćeno u gotovini.
18. Razdužena je maloprodaja za prodanu robu.
19. Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.
20. Utvrđen je neto finansijski rezultat poslovanja.

Kalkulacije:

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža		Prodajna vrijednost	Prodajna cijena
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos		

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža					
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena

Knjiženje u glavnoj knjizi:

Zadatak za vježbu:

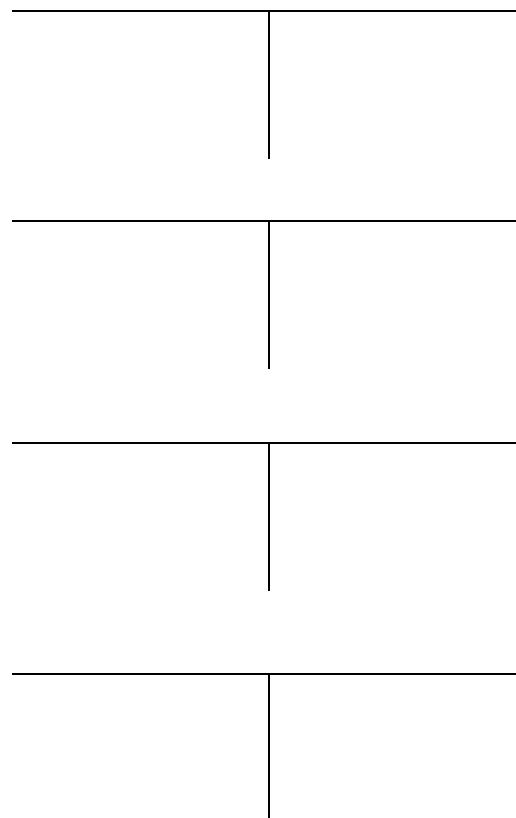
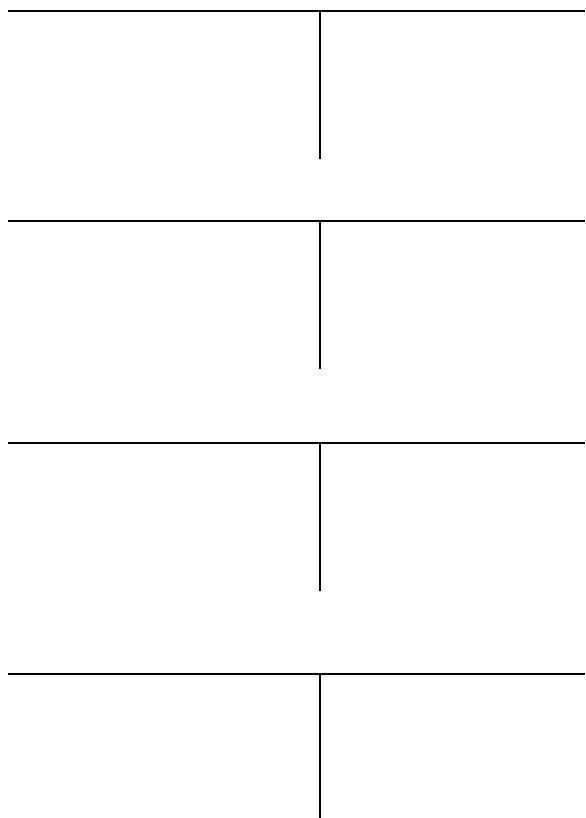
1. Primljena je faktura dobavljača za 500 kg pocičanih profila cijene od 25,00 kn/kg i 700 kg aluminijskih profila cijene od 20,00 kn/kg te faktura dobavljača na iznos od 26.500,00 kn + PDV.
2. Primljena je faktura dobavljača za transport profila na iznos od 10.000,00 kn + PDV.
3. Primljena je faktura dobavljača za transportno osiguranje profila u iznosu od 5.000,00 kn.
4. Iskrcaj profila je proveden vlastitim snagama te je prema internom obračunu priznato 2.000,00 kn troška.
5. Napravljen je obračun nabave na temelju težine nabavljenih profila, a profili su zaprimljeni na skladište.
6. Za potrebe proizvodnje pocičanog prijemnika utrošeno je 300 kg pocičanih profila, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog pocičanog prijemnika iznosi 950 g/kom, a planira se proizvesti 310 kom. Za potrebe proizvodnje aluminijskih prijemnika utrošeno je 700 kg aluminijskih profila, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog aluminijskog prijemnika iznosi 300 g/kom, a planira se proizvesti 2.500 kom.
7. Primljene su slijedeće fakture:
 - Faktura dobavljača za obavljene usluge uštimavanja pocičanih prijamnika iznosa od 8.000,00 kn + PDV
 - Faktura dobavljača za obavljene usluge servisiranja proizvodne linije iznosa od 5.000,00 kn + PDV
 - Faktura dobavljača za telefonske usluge iznosa od 5.000,00 kn + PDV
 - Faktura dobavljača za električnu energiju (*70% pogon, 30% uprava*) iznosa od 20.000,00 kn +PDV.
8. Primljena je faktura od kooperanta za ispitivanje kvalitete proizvedenih prijamnika iznosa od 3.000,00 kn + PDV.
9. Proveden je obračun troškova, te je raspored neizravnih proizvodnih troškova proveden prema trošku materijala.
10. U navedenom mjesecu proizvedeno je 80% planiranih proizvoda i toliko je bilo zaduženo na skladište gotovih proizvoda.
11. Sa skladišta gotovih proizvoda zadužena je na veleprodaju cjelokupno proizvedena količina pocičanih prijemnika sa 70 % marže i cjelokupno proizvedena količina aluminijskih prijemnika s 55% marže. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
12. Prodano je kupcu 100 komada pocičanih prijemnika i 1.000 komada aluminijskih prijamnika u akciji u kojoj je odobreno 10 % popusta na aluminijске prijemnike.
13. Razdužena je veleprodaja za prodanu robu.
14. U maloprodaju je zadužena preostala količina pocičanih i aluminijskih prijemnika s veleprodaje s tim da su isti zaduženi s maržom od 90% i 25% PDV-a. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
15. Prodana je polovina pocičanih prijemnika te cjelokupna količina aluminijskih prijemnika sa maloprodaje, što je u cijelosti naplaćeno u gotovini.
16. Razdužena je maloprodaja za prodanu robu.
17. Saldiran je PDV.
18. Utvrđen je bruto financijski rezultat poslovanja.
19. Utvrđen je neto financijski rezultat poslovanja.

Kalkulacije:

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža		Prodajna vrijednost	Prodajna cijena
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos		

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža					
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena

Knjiženje u glavnoj knjizi:



Zadatak za vježbu:

POKAZATELJ	USB 4Gb	USB 8 Gb	USB 16 Gb
Količina utrošenog materijala (kg)	450	410	380
Normativ broja sati rada za proizvodnju 1 proizvoda (h)	1h i 15 min	1h i 45 min	1h i 30 min
Prosječna satnica za sat izravnog rada (kn/h)	22,21	23,12	21,77
Utrošeni broj sati izravnog rada za proizvodnju gotovih proizvoda (h)	5.700	5.800	3.250
Proizvedeni gotovi proizvodi (kom.)	4.300	3.000	2.300

1. Kupljeno je 1.240 kg materijala te je primljena faktura dobavljača materijala u iznosu od 186.000,00 kn + PDV.
2. Prema gore navedenoj tablici, izdatnicama materijala izdan je materijal u proces proizvodnje kako je to prikazano u tablici.
3. Primljene su sljedeće fakture:
 - Faktura dobavljača za istraživanje tržišta iznosa od 2.000,00 kn + PDV
 - Faktura dobavljača za investicijsko održavanje postrojenja iznosa od 10.000,00 kn + PDV
 - Faktura dobavljača za usluge oglašavanja iznosa od 1.000,00 kn + PDV.
4. Sa zaliha pomoćnog materijala ($S^o=45.000,00$ kn) je za potrebe proizvodnje USB 4 Gb potrošeno materijala u vrijednosti od 4.000,00 kn, za potrebe proizvodnje USB 8 Gb potrošeno je materijala u vrijednosti od 8.000,00 kn, a za potrebe proizvodnje USB 16 Gb potrošeno je materijala u vrijednosti od 16.000,00 kn.
5. Bruto plaće za tekući mjesec iznosile su ukupno 450.000,00 kn. Pripadajući dio troškova plaća proizvodnih radnika proknjižen je iz tablice, a ostatak čine plaće uprave i administracije.
6. Primljena je faktura za kupovinu 6 kom. bušilica na iznos 9.600,00 kn + PDV. U proces proizvodnje dane su 4 bušilice na koje se primjenjuje 50% kalkulativni otpis.
7. Amortizacija je obračunana za tekući mjesec na sljedeću dugotrajnu imovinu poduzeća:
 - Licenca za proizvodni postupak: nabavna vrijednost 360.000,00 kn, ispravak vrijednosti 355.000,00 kn
 - Tvornica: nabavna vrijednost = 1.200.000,00 kn, ispravak vrijednosti 1.115.000,00 kn,
 - Računala u administraciji: nabavna vrijednost 110.000,00 kn, ispravak vrijednosti 10.000,00 kn,
 Pri obračunu su korištene godišnje amortizacijske stope: za nematerijalnu imovinu 20%, za tvornicu 10%, a za računala 25%.
8. Primljena je faktura dobavljača za higijensko-tehnološku zaštitu u proizvodnji u iznosu od 10.000,00 kn + PDV,
9. Primljena je faktura dobavljača za knjigovodstvene usluge u iznosu od 5.000,00 kn + PDV.
10. Napravljen je obračun troškova, te je raspored neizravnih proizvodnih troškova proveden prema utrošku materijala.
11. U navedenom mjesecu proizvedeno je proizvoda (*tablica*) i toliko je bilo zaduženo na skladište gotovih proizvoda.
12. Ukupna količina USB 4 Gb je zadužena na veleprodaju s maržom od 20%, ukupna količina USB 8 Gb je zadužena na veleprodaju s maržom od 30%, a ukupna količina USB 16 Gb je zadužena na veleprodaju s maržom od 40% (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).

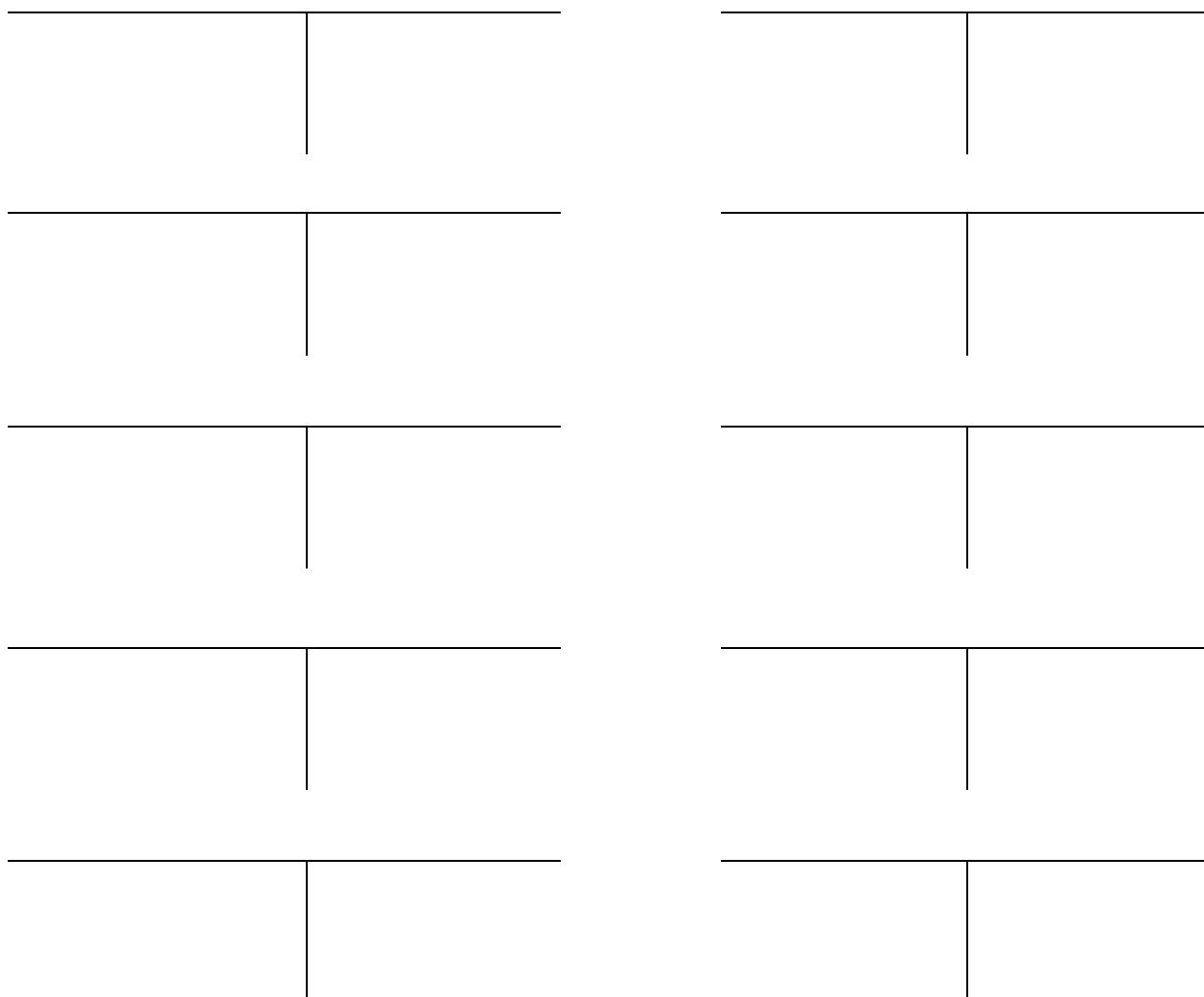
13. Kupcu je prodano 1.000 komada USB 4 Gb, 500 komada USB 8 Gb i 300 kom USB 16 Gb, te mu je ispostavljena faktura.
14. Razdužena je veleprodaja za prodanu robu.
15. Četvrtina preostalih zaliha USB 4 Gb i USB 8 Gb, te tri četvrtine USB 16 Gb prenijeto je u maloprodaju, gdje su USB 4 Gb zaduženi s 30% marže i 25% PDV-a, USB 8 Gb s 50% marže i 25% PDV-a, a USB 16 Gb sa 70% marže i 25% PDV-a. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
16. S maloprodaje je prodano 500 kom USB 4 Gb, 150 kom USB 8 Gb, te 100 kom USB 16 Gb, što je u cijelosti naplaćeno u gotovini.
17. Razdužena je maloprodaja za prodanu robu.
18. Saldiran je PDV.
19. Utvrđen je bruto finansijski rezultat poslovanja.
20. Utvrđen je neto finansijski rezultat poslovanja.

Kalkulacije:

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža		Prodajna vrijednost	Prodajna cijena
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos		

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža		Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos				

Knjiženje u glavnoj knjizi:



Zadatak za vježbu:

1. Primljena je faktura za kupovinu 1.900 kg materijala od INO dobavljača u iznosu od 40.000,00 USD ($1 \text{ USD} = 5,00 \text{ kn}$).
2. Carinarnica je obračunala carinu na kupljeni materijal u iznosu od 40.000,00 kn.
3. Carinarnica je obračunala i pripadajući PDV.
4. Materijal je prevezen s carinskog skladišta vlastitim kamionom što je procijenjeno na 20.000,00 kn troška transporta.
5. Primljena je faktura dobavljača za špediciju u iznosu od 6.000,00 kn + PDV.
6. Plaćena je obveza prema carini za obračunananu carinu i PDV.
7. Napravljen je obračun nabave te je materijal zaprimljen na skladište.
8. Za potrebe proizvodnje muffina potrošeno je 670 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog muffina je 95 g , a planirano je proizvesti 7.000 kom. Za potrebe proizvodnje štapića potrošeno je 700 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog štapića je 300 g, a planirano je proizvesti 2.500 kom. Za potrebe proizvodnje bombona potrošeno je 470 kg materijala, normativ za utrošak materijala za proizvodnju jednog bombona je 50 g, a planirano je proizvesti 9.500 kom.
9. Primljene su sljedeće fakture:
 - Faktura dobavljača za usluge servisiranja postrojenja u iznosu od 6.000,00 kn + PDV,
 - Faktura dobavljača za telefonske usluge u iznosu od 5.000,00 kn + PDV,
 - Faktura dobavljača za električnu energiju (70% pogon, 30% uprava) u iznosu od 20.000,00 kn +PDV,
 - Faktura kooperanta za ispitivanje kvalitete utrošenog materijala pri proizvodnji gore navedenih proizvoda iznosa od 5.000,00 kn + PDV,
 - Faktura dobavljača za posebno pakiranje muffina i bombona iznosa od 5.000 kn + PDV.
10. Proknjižen je trošak rada radnika ukoliko je za proizvodnju muffina utrošeno 150 h rada, za proizvodnju štapića 200 h rada, za proizvodnju bombona 100 h rada, a za organizaciju prodaje i distribucije 500 h rada. Cijena rada iznosi 70 kn/h.
11. Napravljen je obračun troškova, te je raspored neizravnih proizvodnih troškova proveden na temelju troška materijala.
12. U navedenom mjesecu proizvedeno je 80% planiranih proizvoda i zaduženo na skladište gotovih proizvoda.
13. Sa skladišta gotovih proizvoda zadužena je na veleprodaju cjelokupna količina muffina sa 70% marže, štapića s 55% marže i bombona uz 60% marže. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
14. Prodano je kupcu 500 komada muffina i 1.000 komada štapića u akciji u kojoj je odobreno 10 % popusta na štapiće.
15. Razdužena je veleprodaja za prodanu robu.
16. U maloprodaju je zadužena polovina preostale količine muffina i štapića, te ukupna količina bombona s veleprodaje, tako da su isti zaduženi uz maržu od 90% i 25% PDV-a. (*OBVEZNA IZRADA KALKULACIJE – PRIJAMNOG LISTA*).
17. Iz maloprodaje je prodana ukupna količina štapića i polovina muffina, što je naplaćeno u gotovini.
18. Višak iznad 2.000 kn na blagajni uplaćen je na transakcijski račun.
19. Razdužena je maloprodaja za prodanu robu.
20. Saldiran je PDV.
21. Utvrđen je bruto financijski rezultat poslovanja.
22. Utvrđen je neto financijski rezultat poslovanja.

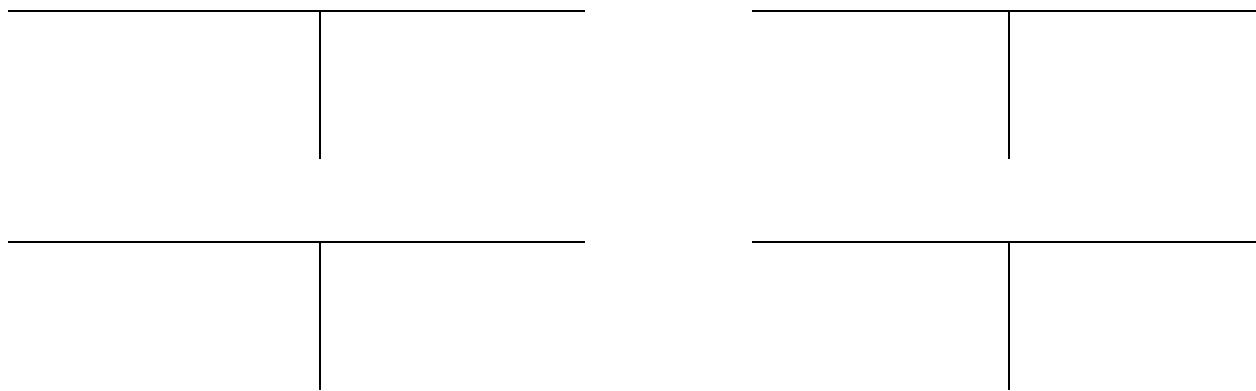
Kalkulacije:

Kalkulacija - Prijamni list u veleprodaji					Marža		Prodajna vrijednost	Prodajna cijena
R.B.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna vrijednost	%	Iznos		

Kalkulacija - Prijamni list maloprodaja						Marža					
R.b.	Naziv	Jed.mj.	Količina	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	%	Iznos	Prodajna vrijednost bez PDV-a	PDV	Prodajna vrijednost s PDV-om	Prodajna cijena

Knjiženje u glavnoj knjizi:

--	--	--



LITERATURA

Knjige:

A Dictionary of Accounting – Excellent Accountancy, Oxford Universtiy Press, Oxford, 1995.

Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRIF Plus, Zagreb, 1995.

Belak, V., Vudrić, N.: Osnove suvremenog računovodstva, Belak excellens d.o.o., Zagreb, 2012.

Belak, V.: Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006.

Brkanić, V., Cirkveni, T., Habek, M.: RRIF-ov računski plan za poduzetnike, XVII izmijenjeno izdanje, RRIF Plus d.o.o., Zagreb, 2013.

Burch, J.G.:Cost and Management Accounting – A Modern Approach Saint Paul 1994.

Davis, G.B., Olson, M.H.: Management Information System, Mc Graw-Hill Book Company, New York, 1985.

Gulin, D., et al.: Računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika, Zagreb, 2003.

Habek, M.: Upravljanje zalihami i skladišno poslovanje, RRIF Plus d.o.o., Zagreb, 2002.

Horngren, T., Datar, S. M., Foster, G.: Cost accounting – a managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003.

Klikovac, A.: Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji, Mate d.o.o, Zagreb, 2009.

Majcen, Ž.: Troškovi u teoriji i praksi, Drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976.

Mamić Sačer, I., Žager, K.: Računovodstveni informacijski sustavi, *Hrvatska* zajednica računovođa i finansijskih djelatnika, Zagreb, 2008.

Meigs, R.F., Meigs, W.B.: Računovodstvo poslovnog odlučivanja, Mate d.o.o., Zagreb, 1999.

Pepur, P.: Financijsko izvještavanje u funkciji poslovnog odlučivanja malih poduzeća, magistarski rad, Ekonomski fakultet Split, Split, 2008.

Perčević, H.: Upravljačko računovodstvo, nastavni materijali, www.efzg.hr

Polimeni, R. S.: Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 1999.

Segetlija, Z.: Maloprodaja u RH, EFOS, Osijek, 1999.

Segetlija, Z.: Strategija maloprodaje, Ekonomski fakultet, Osijek, 1999.

Skupina autora: Računovodstvo proizvodnje, II dopunjeno izdanje, RRIF Plus d.o.o., Zagreb, 2009.

Skupina autora: Poslovanje trgovine Pravo Trgovina Porezi, HZRFID, Zagreb, 2009.

Skupina autora: Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011.

Skupina autora: Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, Knjiga I, RRIF Plus d.o.o., Zagreb 2010.

Skupina autora: Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, X. izmijenjena i dopunjena naklada, RRIF, Zagreb, 2014.

Skupina autora: Računovodstvo trgovačkih društava prema HSFI i MSFI, TEB – poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 2014.

Žager, K., Vašiček, V., Žager, L.: Računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2001.

Internet izvori

International accounting standards – www.iasplus.com (15.7.2016.)

Pravilnik o PDV-u – NN 73/13

Računovodstvo revizija i financije – www.rrif.hr (20.7.2016.)

Računovodstvo i financije – www.rif.hr (22.7.2016.)

Zakon o porezu na dobit – NN 143/14, 50/16

Zakon o porezu na dodanu vrijednost – NN 143/14

Zakon o računovodstvu – NN 78/15, 134/15

Zakon o trgovini – NN 68/13, 30/14