



# Sastavljanje računa dobiti i gubitka za 2017.

mr. sc. Zdravko Baica, Neven Baica, mag.oec.

U ovom članku daje se detaljan prikaz popunjavanja pojedinih pozicija računa dobiti i gubitka za 2017. godinu.

## 1. Uvod

U "Narodnim novinama" br.86/15 Odbor za standarde financijskog izvještavanja objavio je "Odluku o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja", u skladu s člankom 18. stavak 1. točka 1. Zakona o računovodstvu ("Narodne novine" br.78/15, 134/15 i 120/16), u kojoj su objavljeni Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Pojmovnik i 17. HSFI-a, sa primjenom od 1. siječnja 2016.

Navedeni Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu HSFI) su zapravo izmjena i dopuna HSFI-a koji su se primjenjivali za razdoblje do 31. prosinca 2015.

O promjenama odredbi HSFI-a detaljno smo pisali u članku "Izmjene i dopune Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (primjena od 1. 1. 2016.)", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2015 na str. 30. i u članku "Kratki pregled značajnih promjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 11/2015 na str. 33.

U skladu s člankom 44. st.1. Novog Zakona o računovodstvu, donesen je Novi Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 96/15) koji će se primjenjivati za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja 2016. O promjenama pozicija Bilance i Računa dobiti i gubitka detaljno smo pisali u članku "Novi Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 12/2015 na str. 24.

Zbog izmjena odredbi HSFI-a i izmjena pozicija u obrascima Bilance i Računa dobiti i gubitka morali smo izmijeniti i analitički kontni plan RiPup-a što smo i učinili u članku "Izmjena analitičkog kontnog plana od 1. siječnja 2016.", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 1/2016 na str. 51. i u članku "Dopuna izmjene analitičkog kontnog plana od 1. siječnja 2016.", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 2/2016 na str. 83.

Novim Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016.g., a primjenjuje se i za 2017.g.(kojim je stavljen izvan snage Pravilnik iz Nar. nov., br., 96/15), promijenjene su pozicije Bilance i Računa dobiti i gubitka. Zbog izmjena pozicija u obrascima Bilance i Računa

dobiti i gubitka morali smo izmijeniti i analitički kontni plan RiPup-a. O svemu navedenom detaljno smo pisali u članku "Izmjene pozicija Bilance i Računa dobiti i gubitka i na temelju tih izmjena promjene RiPup-ovog kontnog plana za 2016.", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 12/2016 na str. 60.

## 2. Propisi i općenito o Računu dobiti i gubitka

Prema čl. 19. **Zakona o računovodstvu** (u daljnjem tekstu ZOR), godišnji financijski izvještaji su:

- 1) izvještaj o financijskom položaju (bilanca),
- 2) račun dobiti i gubitka,
- 3) izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti,
- 4) izvještaj o promjenama kapitala,
- 5) izvještaj o novčanim tokovima i
- 6) bilješke uz financijske izvještaje.

Mali i mikro poduzetnici dužni su sastavljati bilancu, račun dobiti i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje.

Poduzetnici koji su obveznici primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja u sklopu sastavljanja svojih godišnjih financijskih izvještaja nisu obvezni sastavljati izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

### 2.1. Općenito o godišnjim financijskim izvještajima

Godišnji financijski izvještaji **sastavljaju se za poslovnu godinu koja je jednaka kalendarskoj godini**. Iznimno, poslovna godina može se razlikovati od kalendarske godine ako je to uređeno drugim propisom ili za potrebe poduzetnika.

Godišnje financijske izvještaje poduzetnik je dužan sastaviti i u slučajevima:

- promjene poslovne godine,
  - statusnih promjena,
  - otvaranja stečajnog postupka ili
  - pokretanja postupka likvidacije nad poduzetnikom,
- i to sa stanjem na dan koji prethodi početku promijenjene poslovne godine, danu nastanka statusne promjene, danu otvaranja stečajnog postupka ili pokretanja postupka likvidacije.

Godišnji financijski izvještaji sastavljaju se i za razdoblje od dana pokretanja postupka likvidacije do datuma završetka postupka likvidacije.

Članovi uprave poduzetnika i njegova nadzornog odbora, ako postoji, odnosno svi izvršni direktori i upravni odbor, u okviru svojih zakonom određenih nadležnosti, odgovornosti i dužne pažnje, odgovorni su za godišnje financijske izvještaje.

Godišnje financijske izvještaje potpisuju predsjednik uprave i svi članovi uprave (direktori), odnosno svi izvršni direktori poduzetnika. Godišnje financijske izvještaje subjekata koji nemaju upravu, odnosno izvršne direktore potpisuju osobe ovlaštene za njihovo zastupanje.

Godišnji financijski izvještaji čuvaju se trajno u izvorniku.

Na temelju čl. 19. st. 5. ZOR-a, ministar financija donio je **Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja** (Nar. nov., br. 95/16 u daljnjem tekstu: **Pravilnik**) u kojemu se propisuje struktura i sadržaj gore navedenih godišnjih financijskih izvještaja. Obrasci godišnjih financijskih izvještaja dani su u prilogu **Pravilnika**, a obvezni su ih primjenjivati poduzetnici koji su obveznici primjene **Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja** (u daljnjem tekstu: **MSFI**), kao i poduzetnici obveznici primjene **Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja** (u daljnjem tekstu: **HSFI**).

Struktura i sadržaj financijskih izvještaja ima **obilježje jedinstvenosti** odnosno, isti izvještaji sastavljaju se za potrebe računovodstva, Financijske agencije i Registra godišnjih financijskih izvještaja te statistike. Iste izvještaje sastavljaju i obveznici MSFI-a i HSFI-a, no zbog određenih razlika između hrvatskih i međunarodnih standarda određene pozicije različito će se ispunjavati, ovisno o tome koji se standard koristi.

Prema čl. 26. st.2. **ZOR-a** i čl. 3. **Pravilnika**, podaci u godišnjim financijskim izvještajima iskazuju se za tekuću i prethodnu godinu u kunama (bez lipa).

Poslovne knjige, godišnji financijski izvještaji, konsolidirani godišnji financijski izvještaji, godišnja izvješća, konsolidirana financijska izvješća i druge financijske informacije sastavljaju se na hrvatskom jeziku (čl.26. st.1. **ZOR-a**).

## 2.2. Općenito o Računu dobiti i gubitka

**Račun dobiti i gubitka prikazuje** prihode i rashode te dobit ili gubitak ostvaren u određenom obračunskom razdoblju. Dakle ovaj izvještaj daje uvid u uspješnost poduzetnika u promatranom razdoblju.

Za razliku od **Bilance** čije je obilježje statičnost jer prikazuje stanje u određenom trenutku, obilježje **Računa dobiti i gubitka** je dinamičnost, jer promatra kretanje rezultata poslovanja i mjeri uspjeh poduzetnika u određenom vremenskom razdoblju.

**Struktura računa dobiti i gubitka**, osobito u pogledu oblika usvojenog za njihov prikaz, **ne smije se mijenjati** iz godine u godinu. Odstupanja od ovog načela dopuštena su samo u iznimnim slučajevima.

U računu dobiti i gubitka **sučeljavaju se prihodi i rashodi** određenog obračunskog razdoblja. **Rashodi se iskazuju** po metodi ukupnih troškova na način da se troškovi klasificiraju po prirodnim vrstama troška.

Prihodi i rashodi koji su priznati u obračunskom razdoblju stavke su računa dobiti i gubitka, osim ako se drugim računovodstvenim standardima zahtijeva drugačije.

Prihodi, rashodi, dobit i gubitak formiraju se po načelu nastanka događaja, dakle po obračunskoj a ne po novčanoj osnovi. Iz navedene odredbe proizlazi da će se prihod odnosno rashod formirati kad je

događaj odnosno poslovna transakcija nastala, a ne kad je izvršena naplata odnosno uplata.

## 3. Općenito o prihodima

*Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu (Točka 3. HSFI 15-Prihodi).*

Priznavanje i mjerenje prihoda ovisi i o konceptu kapitala i očuvanju kapitala koje koristi poduzetnik kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

*Prihodi proističu iz redovne aktivnosti poduzetnika kao što su prihodi od prodaje proizvoda i robe, pružanja usluga, kamate, tantijema i dividende (Točka 4. HSFI 15-Prihodi).*

*Neto prihod se odnosi na iznose ostvarene prodajom proizvoda i davanjem usluga nakon oduzimanja popusta i poreza na dodanu vrijednost te drugih poreza izravno povezanih s prihodima (Točka 5. HSFI 15-Prihodi).*

*Prihodi obuhvaćaju i druge stavke koja udovoljava definiciji prihoda (Točka 6. HSFI 15-Prihodi).*

*U prihode ulazi i nerealizirana dobit (prihod) (Točka 7. HSFI 15-Prihodi).*

*Prihod se priznaje kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi ulaziti kod poduzetnika i kada se koristi mogu pouzdano izmjeriti (Točka 24. HSFI 15-Prihodi).*

Prihod treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja. Naknada je u većini slučajeva u obliku novca ili novčanih ekvivalenata. Iznos prihoda koji proizlazi iz neke transakcije i poslovnog događaja obično se određuje sporazumno između poduzetnika i kupca ili korisnika imovine.

Prihodi od ugovora o izgradnji mjere se po fer vrijednosti naknade ili potraživanja za naknadu.

Prihod se priznaje u Računu dobiti i gubitka kada je povećanje budućih ekonomskih koristi povezano s povećanjem imovine ili smanjenjem sadašnjih obveza koje se može pouzdano izmjeriti.

**Prihodi se iskazuju prema načelu nastanka događaja u razdoblju na koje se odnose.** Prihodima se ne smatraju iznosi obračunani u ime trećih osoba, kao što je na primjer PDV kod izlaznih računa.

Primjenom računovodstvenog načela opreznosti, poduzetnik izlazni račun neće knjižiti kao prihod u slučaju da postoji velika vjerojatnost da u skoro vrijeme neće pritijecati ekonomske koristi iz te transakcije. Ta neizvjesnost mora postojati već pri knjiženju izlaznog računa, tj. o tome trebaju biti donesene računovodstvene politike i na temelju njih trebaju biti donesene odgovarajuće odluke za svaki poseban slučaj. U navedenom slučaju svotu iz izlaznog računa poduzetnik će knjižiti umjesto na konto prihoda na konto **295 - Odgođeno priznavanje prihoda zbog rizika naplate**.

Ukoliko je izvršena isporuka kupcu a poduzetnik nije ispostavio račun, tada je navedenu isporuku poduzetnik dužan proknjižiti u svom knjigovodstvu na temelju dokumenata o isporuci i prikazati tu isporuku kao ostvareni prihod, ali pošto nije ispostavio račun kupcu ne može za tu isporuku kupcu teretiti npr. na konto **120 - Potraživanje od kupaca u zemlji**, već mora teretiti konto **191 - Obračunani prihodi koji nisu zaračunani**.

U slučaju kada kupci plate poduzetniku u 2017. godini za isporuku koja će biti obavljena u 2018. godini to plaćanje poduzetnik ne smije knjižiti kao prihod već priznaje konto **292 - Unaprijed naplaćeni prihodi**.

O prihodima smo detaljno pisali u članku *"Prihodi - primjena HSFI 15"*, koji je objavljen u RiPup-u br. 11/2008 na str. 34.

#### 4. Općenito o rashodima

*Rashodi su smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljednju ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu (Točka 3. HSFI 16-Rashodi).*

Priznavanje i mjerenje rashoda ovisi o konceptu kapitala i očuvanje kapitala koje koristi poduzetnik kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

*Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine (Točka 12. HSFI 16-Rashodi).*

*Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Ovaj proces se obično naziva sučeljavanje rashoda s prihodima, uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja; primjerice, razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda (Točka 13. HSFI 16-Rashodi).*

*Rashod se odmah priznaje u računu dobiti i gubitka kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi, ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve, ili su prestale biti takve, da se kvalificiraju za priznavanje u bilanci kao imovina (Točka 14. HSFI 16-Rashodi).*

Rashod se također priznaje u računu dobiti i gubitka u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine, primjerice kada se pojavi obveza po garanciji za proizvod (Točka 15. HSFI 16-Rashodi).

**Rashodi se iskazuju prema načelu nastanka događaja u razdoblju na koje se odnose.**

**Kod poduzetnika koji su u sustavu PDV-a, obračunani PDV u ulaznom računu ne predstavlja rashod, već potraživanje od države za povrat PDV-a.**

Knjiženje rashoda mora biti na temelju vjerodostojne knjigovodstvene isprave (ulazni računi, otpremnice, dostavnice, zapisnici, ugovori i drugi pisani dokumenti) iz koje se nedvojbeno može zaključiti da je nastao rashod na teret poduzetnika.

Kada se neki troškovi usluga prefakturiraju drugim osobama (na primjer kada najmodavac prefakturira el. energiju i druge režije najomprimcu), tada poduzetnik temeljem ulaznog računa režije knjiži kao trošak, dok iznose koje prefakturira kupcu iskazuje kao prihod (u ovom slučaju kao prihod od usluge najma).

Ukoliko je izvršena isporuka od strane dobavljača a poduzetnik nije dobio račun dobavljača, tada je navedenu isporuku poduzetnik dužan proknjižiti u svom knjigovodstvu na temelju dokumenata o isporuci i prikazati tu isporuku kao ostvareni rashod (ili kao imovinu), ali pošto nije dobio račun od dobavljača ne može za tu isporuku dobavljača priznati npr. konto **220 - Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama u zemlji**, već mora priznati konto **2900 - Obračunani troškovi koji nisu zaračunani a terete tekuće razdoblje**.

O rashodima detaljno smo pisali u članku *"Računovodstvo rashoda - primjena HSFI 16"*, koji je objavljen u RiPup-u br. 12/2008 na str. 91.

## 5. Redoslijed knjigovodstvenih i ostalih radnji prije i poslije sastavljanja obrasca Račun dobiti i gubitka

### 5.1. Provjera da li su obuhvaćeni svi izlazni i ulazni računi za isporuke

Računi na kojima nije iskazan datum isporuke ne bi trebalo knjižiti, jer u tom slučaju nedostaje ključna informacija o transakciji, bez koje se račun kao knjigovodstvena isprava treba smatrati nevjerodostojnom. Datum isporuke kao obvezni element računa propisan je i Zakonom o PDV-u te se po računu dobavljača kojem nedostaje taj element ne može koristiti pretpoz, dok je izdavatelj računa podložan kaznenim odredbama zbog izdavanja računa koji ne sadrži sve propisane elemente.

Iz navedenog proizlazi da poduzetnici trebaju voditi računa o datumu isporuke, kako na izlaznim tako i na ulaznim računima. Račune bez navedenog elementa ne bi trebalo knjižiti pogotovo ako se niti iz popratne dokumentacije ne vidi da li se dokument odnosi na 2017., slijedeću ili neku drugu godinu.



#### ističemo...

Svi izlazni računi i svi ulazni računi za izvršene isporuke dobara i za obavljene usluge čiji je datum isporuke **do 31. prosinca 2017.** (uključujući i taj datum), moraju se proknjižiti u knjigovodstvu poduzetnika **u 2017. godini**. Pri tome nije bitan datum ispostavljanja računa.

U praksi je često slučaj da se na računu stavi samo datum otpremnice, dostavnice ili nekog drugog dokumenta i taj datum se smatra kao **datum isporuke**. Smatramo da je takav račun u poreznom smislu neispravan račun i da na računu treba biti oznaka **"datum isporuke"**. Naime, poduzetnik može primjerice s dobavljačem zaključiti ugovor o kupnji robe 25. prosinca 2017. s klauzulom da roba ostaje na skladištu dobavljača do primjerice 15. veljače 2018. U ovom slučaju datum otpremnice je 15. veljače 2018., ali stvaran datum isporuke na računu mora biti 25. prosinca 2017. i taj ulazni račun kod poduzetnika knjiži se u 2017. godini na konto **661 - Roba u tuđem skladištu**.

### 5.2. Provjera da li su obuhvaćeni svi obračuni prihoda i rashoda i ostali dokumenti odnosno knjigovodstvene isprave

Treba provjeriti da li su knjigovodstvu dostavljene ostale knjigovodstvene isprave, kao što su blagajnički izvještaji, izvadci banaka za žiro-račun, devizni račun i ostale račune.

Ako banka dostavlja izvratke putem e-maila ili na magnetnom mediju, poduzetnik i takvu dokumentaciju treba evidentirati i čuvati na magnetnom mediju, obzirom da se i takva dokumentacija smatra knjigovodstvenim ispravama.

Treba provjeriti **je su li napravljeni svi obračuni** kao npr.:

- obračun plaća (i za prosinac 2017.),
- obračun svih poslova obavljenih do 31. prosinca 2017. prema ugovorima o djelu i ugovorima o autorskom djelu,
- obračun ugovornih i zateznih kamata za razdoblje do 31. prosinca 2017.,



- godišnji obračun amortizacije,
- godišnji obračuni raznih doprinosa prema zakonskim propisima,
- obračun dugoročnih rezerviranja,
- obračun proizvodnje,
- obračun utroška zaliha,
- konačni obračun poreza na dodanu vrijednost.

Treba provjeriti da li su obavljene **procjene na temelju računovodstvenih standarda**, kao što su:

- revalorizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine,
- izračun fer vrijednosti financijske imovine, dugotrajne imovine namijenjene prodaji i ulaganja u nekretnine,
- umanjena odnosno vrijednosna usklađenja imovine (dugotrajne, zaliha, potraživanja).

Treba provjeriti i **je su li proknjižene inventurne razlike**, odnosno viškovi i manjkovi po izvršenom godišnjem popisu.

Rok za provedbu godišnjeg popisa imovine i obveza sa stanjem na dan 31. prosinca 2017. nije propisan niti **Zakonom o računovodstvu** ni bilo kojim drugim propisom. To se odnosi i na rok fizičkog popisa i na rokove do kojih povjerenstva za popis trebaju predati izvještaj (zapisnik o rezultatima obavljenog popisa i prijedloge knjiženja viškova i manjkova) i na rok do kada zakonski predstavnik poduzetnika ili ovlaštena osoba mora odluke o manjkovima i viškovima dostaviti knjigovodstvu. **Stoga navedene rokove treba odrediti općim aktom poduzetnika ili odlukom zakonskog predstavnika** te pri tome voditi računa da se inventurne razlike na dan 31. prosinca 2017. trebaju proknjižiti u 2017. godini.

**Ukoliko rokovi nisu uređeni niti internim aktima poduzetnika**, na rukovoditelju računovodstva je obveza da pisano izvijesti zakonskog predstavnika poduzetnika o krajnjem roku do kojeg računovodstvo mora dobiti odluke u vezi godišnjeg popisa (odluke o rashodovanju sredstava i odluke o viškovima i manjkovima) kako bi ih mogli sprovesti pravovremeno za sastavljanje financijskih izvještaja za 2017. godinu

O godišnjem popisu imovine i obveza kod poduzetnika u gospodarskim djelatnostima pisano je u članku **"Provođenje godišnjeg popisa (inventure) kod poduzetnika za 2017."**, koji je objavljen u RiPup-u br. 11/17 na str.53.

O knjiženju viškova i manjkova utvrđenih godišnjih popisom kod poduzetnika u gospodarskim djelatnostima pisano je u članku **"Knjiženje inventurnih viškova i manjkova utvrđenih godišnjim popisom."**, koji je objavljen u RiPup-u br. 12/17 na str.32.

O vrstama manjkova i koji manjkovi se unose u red.br. 8. Obrasca PD, dali smo u odgovoru na pitanje koje je objavljeno u RiPup-u br. 12/17 na str.14.

Knjiženje manjka imovine na teret zaposlenika - plaća u naravi, dali smo u odgovoru na pitanje koje je objavljeno u RiPup-u br. 1/18.

### 5.3. Knjigovodstveno utvrđivanje rezultata poslovanja prije oporezivanja porezom na dobit

Nakon obavljenih provjera iz prethodnog poglavlja, te knjiženja svih poslovnih događaja za 2017. (osim obračuna poreza na dobit i prijenosa dobitka ili gubitka nakon oporezivanja na bilančna konta), a prije sastavljanja Obrasca **Račun dobiti i gubitka** do pozicije dobiti odnosno gubitka prije oporezivanja, potrebno je knjigovodstveno utvrditi dobit ili gubitak prije oporezivanja. U nastavku opisujemo postupak utvrđivanja knjigovodstvene dobiti ili gubitka.

Kada se kod proizvodnih organizacija prenose troškovi **razreda 4** (preko konta **490** - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga) na konto **6000** - Proizvodnja u tijeku, tada se troškovi uprave i pro-

daje **razreda 4** (preko konta **491** - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda) prenose na konto **706** - Troškovi **razreda 4** za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja.

**U tijeku proizvodnje dio troškova sa konta 60** - Proizvodnja u tijeku, zbog neiskorištenog kapaciteta, kao rashod razdoblja prenosi se na konto **703** - Troškovi neiskorištenog kapaciteta.

**U tijeku proizvodnje dio troškova sa konta 60** - Proizvodnja u tijeku, zbog prodaje zaliha nedovršenih proizvoda i poluproizvoda, kao rashod razdoblja prenosi se na konto **702** - Troškovi prodanih zaliha nedovršenih proizvoda i poluproizvoda.

**Kada se prodaju gotovi proizvodi** tada se vrijednost gotovih proizvoda sa konta skupine **63** prenosi na slijedeća konta skupine **70**:

- **700** - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta;
- **701** - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz prodavaonica;
- **704** - Troškovi zaliha isporučenih gotovih proizvoda u jamstvenom roku i
- **708** - Troškovi zaliha poljoprivrednih proizvoda (proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda).

Kod uslužnih organizacija koje troškove usluga ne evidentiraju preko konta **6005** - Nedovršene usluge, svi se troškovi **razreda 4** preko konta **491** prenose na konto **706** - Troškovi **razreda 4** za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja.

Kod uslužnih organizacija koje troškove usluga evidentiraju preko konta **6005** - Nedovršene usluge, kada je usluga gotova i fakturirana, njezina vrijednost prenosi se s konta **6005** - Nedovršene usluge na konto **705** - Troškovi prodanih zaliha usluga. Troškovi **razreda 4** koji se ne prenose na konto **6005**, direktno se preko konta **491** prenose na konto **706** - Troškovi **razreda 4** za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja.

Kod organizacija koje se bave trgovinom, svi troškovi **razreda 4** prenose se preko konta **491** na konto **707** - Troškovi **razreda 4** koji se odnose na trgovačku djelatnost.

**Kada je roba prodana**, tada se nabavna vrijednost prodane robe prenosi s konta skupine **66** - Roba, na konto **709** - Nabavna vrijednost prodane robe.

**Ostali rashodi** se izravno iskazuju na sljedećim skupinama konta:

- **71** - Vrijednosno usklađivanje imovine (osim financijske imovine);
- **72** - Financijski rashodi;
- **73** - Ostali poslovni rashodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama i
- **74** - Ostali poslovni rashodi s poduzetnicima unutar grupe.
- **Prihodi** se izravno iskazuju na sljedećim skupinama konta:
- **75** - Prihodi od prodaje;
- **76** - Ostali poslovni prihod s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama i;
- **77** - Financijski prihodi i
- **78** - Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe.



**ističemo...**

Rezultat poslovanja (dobit ili gubitak) utvrđuje se sučeljavanjem (utvrđivanjem razlike) prihoda i rashoda u izvještajnom razdoblju

Dobit, odnosno gubitak utvrđujemo, dakle, kao razliku između ukupnih prihoda sa konta skupine **75, 76, 77 i 78** i ukupnih rashoda sa konta skupine **70, 71, 72, 73 i 74**.



### Primjer 1. - Utvrđivanje i evidentiranje dobiti prije oporezivanja

Ukupni prihodi iznose 1.600.000,00 kn, a ukupni rashodi 1.200.000,00 kn. Utvrđena je dobit prije oporezivanja.

UTVRĐIVANJE DOBITI PRIJE OPOREZIVANJA	
Analićka konta skupine 70 (x) 510.000	Analićka konta skupine 75 600.000 (x)
Analićka konta skupine 71 (x) 360.000	Analićka konta skupine 76 500.000 (x)
Analićka konta skupine 72 (x) 140.000	Analićka konta skupine 77 300.000 (x)
Analićka konta skupine 73 (x) 120.000	Analićka konta skupine 78 200.000 (x)
Analićka konta skupine 74 (x) 70.000	
<b>UKUPNI RASHODI 1.200.000 kuna</b>	<b>UKUPNI PRIHODI 1.600.000 kuna</b>
<b>REZULTAT PRIJE OPOREZIVANJA</b> 400.000 kuna DOBIT	
790 Razlika prihoda i rashoda - pozitivna (dobit) (25) 400.000	800 Dobit prije oporezivanja 400.000 (25)



#### ističemo...

U slučaju kada su prihodi manji od rashoda, **utvrđeni gubitak prije oporezivanja** knjižimo u korist konta **795 - Razlika prihoda i rashoda - negativna (gubitak)** i na teret konta **801 - Gubitak (tekuće godine) prije oporezivanja**.

### 5.4. Sastavljanje obrasca Bruto bilance

Kako bi se olakšalo sastavljanje Obrasca **Račun dobiti i gubitka** prethodno je potrebno sastaviti obrazac **Bruto bilanca**. U Obrascu **Bruto bilanca** iskazuju se sva konta iz financijskog knjigovodstva (sintetička i analitička) sa sljedećim podacima:

- stanje na dan 1. siječnja 2017. (dugovno ili potražno)
- promet u 2017. (i dugovni i potražni)
- stanje na dan 31. prosinca 2017. (dugovno ili potražno).

### 5.5. Sastavljanje obrasca Račun dobiti i gubitka do pozicije dobiti odnosno gubitka prije oporezivanja

Nakon knjigovodstvenog utvrđivanja dobiti odnosno gubitka prije oporezivanja s porezom na dobiti prelazi se na sastavljanje Obrasca **Račun dobiti i gubitka** do pozicije dobiti odnosno gubitka prije oporezivanja.

S kojih konta se unose podaci na pojedine pozicije Obrasca **Račun dobiti i gubitka** i kratki osvrt na dotične prihode i rashode dali smo u **točki 6.** ovoga članka.

### 5.6. Sastavljanje Obrasca PD - Godišnji obračun poreza na dobit i knjiženje obveze za porez na dobit i utvrđivanje neto dobiti tekuće godine

Utvrđivanje obveze za porez na dobit obavlja se na **Obrascu PD**. Osnovica za obračun poreza na dobit utvrđuje se tako da se **iznos računovodstvene dobiti ili gubitka uvećava, odnosno umanjuje za stavke** propisane odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dobit, te se tako dobije osnovica za utvrđivanje poreza na dobit.

Iz tog razloga moguće je da poduzetnik ima računovodstveni gubitak, ali zbog propisanih korekcija utvrdi poreznu dobit koju treba oporezovati porezom na dobit. Isto tako moguć je i obrnut slučaj prema kojem računovodstvena dobit nakon korekcija kao rezultat je sa negativnim predznakom, odnosno porezni gubitak.

### Primjer 3. - Utvrđivanje dobiti tekuće godine nakon oporezivanja

Tijekom 2017. godine plaćeni su predujmovi za porez na dobit 76.000,00 kn

Ostvarena računovodstvena dobit prije oporezivanja je 400.000,00 kn

Na Obrascu PD utvrđena je obveza poreza na dobit za 2017. godinu od 86.000,00 kn na slijedeći način :

- Utvrđivanje dobiti i prijenos na konto dobiti prije oporezivanja
- Obračun poreza na dobit
- Utvrđivanje dobiti nakon odbitka poreza na dobit i prijenos na dobiti nakon oporezivanja
- Prijeboj predujmova poreza na dobit sa obvezom poreza na dobit
- Prijenos dobiti nakon oporezivanja na bilančnu stavku razreda 9



#### ističemo...

U slučaju kada su prihodi veći od rashoda, **utvrđenu dobit prije oporezivanja** knjižimo na teret konta **790 - Razlika prihoda i rashoda - pozitivna (dobitak)** i u korist konta **800 - Dobit (tekuće godine) prije oporezivanja**.

### Primjer 2. - Utvrđivanje i evidentiranje gubitka prije oporezivanja

Ukupni prihodi iznose 1.600.000,00 kn, a ukupni rashodi 1.700.000,00 kn. Utvrđen je gubitak prije oporezivanja.

UTVRĐIVANJE GUBITKA PRIJE OPOREZIVANJA	
Analićka konta skupine 70 (x) 700.000	Analićka konta skupine 75 600.000 (x)
Analićka konta skupine 71 (x) 570.000	Analićka konta skupine 76 500.000 (x)
Analićka konta skupine 72 (x) 230.000	Analićka konta skupine 77 300.000 (x)
Analićka konta skupine 73 (x) 150.000	Analićka konta skupine 78 200.000 (x)
Analićka konta skupine 74 (x) 50.000	
<b>UKUPNI RASHODI 1.700.000 kuna</b>	<b>UKUPNI PRIHODI 1.600.000 kuna</b>
<b>REZULTAT PRIJE OPOREZIVANJA</b> 100.000 kuna GUBITAK	
795 Razlika prihoda i rashoda - negativna (gubitak) 100.000 (25)	801 Gubitak prije oporezivanja (25) 100.000



**Knjiženje:**

1.600.000 kn	UKUPNI PRIHODI	1620	Potraživanja za više plaćeni porez na dobitak
1.200.000 kn	UKUPNI RASHODI	So	76.000,00   76.000,00 (4)
790	Razlika prihoda i rashoda - pozitivna (dobitak)	800	Dobit prije oporezivanja
(1) 400.000,00		(3) 400.000,00	400.000,00 (1)
2620	Obveze za porez na dobit	810	Porez na dobit
(4) 76.000,00	86.000,00 (2)	(2) 86.000,00	86.000,00 (3)
890	Prijenos ostvarenog dobitka	820	Dobit nakon oporezivanja
(5) 314.000,00			314.000,00 (3)
		950	Dobit poslovne godine
			314.000,00 (5)

Nakon obračuna poreza na dobit poduzetnik obračunani iznos treba oduzeti od knjigovodstvene dobiti ili gubitka te se kao rezultat dobije dobit ili gubitak nakon oporezivanja. Ovako izračunana dobit odnosno gubitak 2017. godine ne smije se dodavati ili prebijati s dobitkom ili gubitkom prethodnih godina, jer u financijskim izvještajima za 2017. godine rezultat te godine mora biti samostalno iskazan. Prebijanje ovih stavki obaviti će se u knjiženjima u 2018. godini.

**5.7. Sastavljanje Obrasca Račun dobiti i gubitka nakon obračuna poreza na dobit**

Nakon obračuna i knjiženja poreza na dobit i knjigovodstvenog utvrđivanja dobiti tekuće godine nakon oporezivanja odnosno gubitka tekuće godine nakon oporezivanja, popunjava se Obrazac **Račun dobiti i gubitka** do kraja kako smo to prikazali u **točki 6.** ovoga članka.

**5.8. Zaključna knjiženja u razredu 4,7 i 8**

**5.8.1. Zaključna knjiženja razreda 4**

Radi utvrđivanja dobitka odnosno gubitka poslovne godine prije oporezivanja, trebalo je obaviti slijedeća knjiženja:

- **prijenos troškova razreda 4 preko konta 490** - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga, za troškove koji se prenose na zalihe proizvodnje u tijeku ili na zalihe nedovršenih usluga **na konta skupine 60** - Proizvodnja u tijeku), odnosno
- **prijenos troškova razreda 4 preko konta 491** - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda, za troškove koji se prenose direktno u rashode obračunskog razdoblja na slijedeća konta:
  - **703** - Troškovi neiskorištenog kapaciteta;
  - **706** - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja;
  - **707** - Troškovi razreda 4 koji se odnose na trgovačku djelatnost).

Kada se obave gore navedena knjiženja potražna stanja konta **490** i **491** biti će jednaka dugovnim stanjima svih ostalih konta razreda

**4. Zaključna knjiženja u razredu 4** sastoje se u tome da ukupni promet na dugovnoj strani svakog pojedinačnog konta razreda **4** proknjižimo na potražnoj strani, a potražni promet na kontima **490** i **491** proknjižimo na dugovnoj strani navedenih konta, tako da je na svakom kontu razreda **4** konačni saldo nula.

**ZATVARANJE RAZREDA 4**

Analićka konta skupine <b>40</b>	(x) 9.000,00   <b>9.000,00 (z)</b>	→	<b>490</b>	Raspored troškova nep. na teret ukupnog prihoda (izravno na razred 7)	
Analićka konta skupine <b>41</b>	(x) 8.000,00   <b>8.000,00 (z)</b>			(z) <b>12.000,00</b>	12.000,00 (x)
Analićka konta skupine <b>42</b>	(x) 6.000,00   <b>6.000,00 (z)</b>	→	<b>491</b>	Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (na razred 5 ili razred 6)	
Analićka konta skupine <b>43</b>	(x) 3.800,00   <b>3.800,00 (z)</b>			(z) <b>30.000,00</b>	30.000,00 (x)
Analićka konta skupine <b>44</b>	(x) 4.200,00   <b>4.200,00 (z)</b>				
Analićka konta skupine <b>45</b>	(x) 5.700,00   <b>5.700,00 (z)</b>				
Analićka konta skupine <b>46</b>	(x) 2.300,00   <b>2.300,00 (z)</b>				
Analićka konta skupine <b>47</b>	(x) 3.000,00   <b>3.000,00 (z)</b>				

(x) knjiženja tijekom godine  
(z) zaključna knjiženja

**5.8.2. Zaključna knjiženja razreda 7**

**Zaključna knjiženja u razredu 7** sastoje se u tome da:

- ukupni promet na dugovnoj strani svakog pojedinačnog konta sa konta skupine **70, 71, 72, 73 i 74** proknjižimo na potražnoj strani tih konta i
- ukupni promet na potražnoj strani svakog pojedinačnog konta sa konta skupine **75, 76, 77 i 78** proknjižimo na dugovnoj strani tih konta,
- dugovni promet sa konta **790** proknjižimo na potražnoj strani tog konta (kada je utvrđena dobit prije oporezivanja) ili
- potražni promet s konta **795** proknjižimo na dugovnoj strani tog konta (kada je utvrđen gubitak prije oporezivanja).

**ZATVARANJE RAZREDA 7 KADA JE UTVRĐEN GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA**

Analićka konta skupine <b>70</b>	(x) 700.000   <b>700.000 (z)</b>	Analićka konta skupine <b>75</b>	(z) <b>600.000</b>   600.000 (x)
Analićka konta skupine <b>71</b>	(x) 570.000   <b>570.000 (z)</b>	Analićka konta skupine <b>76</b>	(z) <b>500.000</b>   500.000 (x)
Analićka konta skupine <b>72</b>	(x) 230.000   <b>230.000 (z)</b>	Analićka konta skupine <b>77</b>	(z) <b>300.000</b>   300.000 (x)
Analićka konta skupine <b>73</b>	(x) 150.000   <b>150.000 (z)</b>	Analićka konta skupine <b>78</b>	(z) <b>200.000</b>   200.000 (x)
Analićka konta skupine <b>74</b>	(x) 50.000   <b>50.000 (z)</b>		

(x) knjiženja tijekom godine  
(z) zaključna knjiženja

<b>795</b>	Razlika prihoda i rashoda - negativna (gubitak)	
(z) <b>100.000</b>		100.000 (25)

U konačnici svaki konto razreda **7** imat će saldo nula, što znači da će i ukupni saldo razreda **7** biti jednak nuli.



### 5.8.3. Zaključna knjiženja razreda 8

Nakon konačnog utvrđivanja dobitka odnosno gubitka poslovne godine treba provesti i **zaključna knjiženja u razredu 8**.

U slučaju **ostvarenog dobitka** (primjer br. 3), treba obaviti sljedeća zaključna knjiženja u razredu 8:

- potražni promet sa konta **820** treba proknjižiti na dugovnu stranu tog konta, te
- dugovni promet sa konta **890** treba proknjižiti na potražnu stranu tog konta.

U slučaju **ostvarenog gubitka** (primjer br. 4), treba obaviti sljedeća zaključna knjiženja u razredu 8:

- dugovni promet sa konta **821** treba proknjižiti na potražnu stranu tog konta, te
- potražni promet sa konta **891** treba proknjižiti na dugovnu stranu tog konta.

U konačnici svaki konto razreda **8** imat će saldo nula, što znači da će i ukupni saldo razreda **8** biti jednak nuli. U nastavku dajemo primjer knjiženja zatvaranja razreda **8** temeljen na iznosima iz primjera 4.

ZATVARANJE RAZREDA 8 KADA JE UTVRĐEN GUBITAK			
<b>801</b>	Gubitak prije oporezivanja		
(x)	100.000,00	100.000,00	(x)
<b>821</b>	Gubitak nakon oporezivanja		
(x)	106.000,00	<b>106.000,00</b>	(z)
<b>891</b>	Prijenos ostvarenog gubitka		
(z)	<b>106.000,00</b>	106.000,00	(x)

(x) knjiženja tijekom godine  
(z) zaključna knjiženja

### 5.9. Sastavljanje ostalih financijskih izvještaja nakon što se sastavio Obrazac Račun dobiti i gubitka

Nakon sastavljanja Obrasca **Račun dobiti i gubitka** i provedenih zaključnih knjiženja u razredu **4, 7 i 8**, poduzetnik treba ponovno sastaviti konačnu **Bruto bilancu**, da bi lakše mogao sastaviti sljedeće godišnje financijske izvještaje:

- 1) Bilancu,
- 2) Bilješke uz financijske izvještaje;
- 3) Izvještaj o promjenama kapitala;
- 4) Izvještaj o novčanom tijeku;
- 5) Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti te
- 6) Godišnje izvješće.

## 6. Sastavljanje obrasca Računa dobiti i gubitka (po pozicijama)

### I. POSLOVNI PRIHODI (AOP 125)

Novim Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016.g., a primjenjuje se i za 2017.g., kod pozicija poslovnih prihoda izvršene su sljedeće promjene u odnosu na 2015.g.:

- 1) Pozicija "Prihodi od prodaje" podijeljena je na dvije pozicije:
  - Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe i
  - Prihodi od prodaje (s ostalim poduzetnicima i ostalim osobama);
- 2) Uvedena je nova pozicija "Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga";

3) Pozicija "Ostali poslovni prihodi" podijeljena je na dvije pozicije:

- Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe i
- Ostali poslovni prihodi (s ostalim poduzetnicima i ostalim osobama).

### 1.1. POSLOVNI PRIHODI - Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe (AOP 126)

U ovu poziciju RDG-a unose se iznosi s potražne strane sljedećih osnovnih konta:

- **750** - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga poduzetnicima unutar grupe i
- **754** - Prihodi od prodaje robe poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima poduzetnici unutar grupe su: matica i ovisna društva u kojoj matica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Sve što je napisano za poziciju I.2. vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o prodaji unutar grupe pa se za iskazivanje prihoda od prodaje upotrebljavaju konta 750 i 754.

### 1.2. POSLOVNI PRIHODI - Prihodi od prodaje (AOP 127)

U ovu poziciju RDG-a unose se iznosi s potražne strane sljedećih osnovnih konta:

- **751** - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga društvima povezanim sudjelujućim interesom;
- **752** - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim nepovezanim poduzetnicima - pravnim osobama;
- **753** - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga fizičkim osobama;
- **755** - Prihodi od prodaje robe društvima povezanim sudjelujućim interesom;
- **756** - Prihodi od prodaje robe ostalim nepovezanim poduzetnicima - pravnim osobama;
- **757** - Prihodi od prodaje robe fizičkim osobama i
- **759** - Ostali prihodi od prodaje.

### PRIHODI OD PRODAJE PROIZVODA I ROBE

**Prihod od prodaje proizvoda priznaje se kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**

- poduzetnik je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima uključivo i robu,
- poduzetnik ne zadržava stalno sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima i robom,
- iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
- vjerojatno je da će se ekonomske koristi povezane s transakcijom u svezi prodaje proizvoda pritjecati kod poduzetnika, i
- troškovi, koji su nastali ili će nastati transakcijom u svezi prodaje proizvoda mogu se pouzdano izmjeriti (Točka 25. HSF 15-Prihodi).

**Kad je nastao dužničko vjerovničko odnos kod prodaje proizvoda i trgovačke robe**, odnosno kada je prodavatelj (vjerovnik) prenio na kupca (dužnika) veliki dio rizika i koristi vlasništva prodanog sredstva, i u tuzemnom i u inozemnom poslovanju **određuje se ugovorom između kupca i prodavatelja**.

U tuzemnom prometu, **ako nije ugovoreno** kada je prodavatelj dužan predati stvar (proizvod odnosno robu) kupcu, tada se primjenjuju članci 378, 389, te 391-394. **Zakona o obveznim odnosima** (Nar. nov., br. 35/05, 41/08, 125/11 i 78/15; u daljnjem tekstu: **Z00**).

Prema navedenim odredbama Z00-a, **kod prodaje stvari datum nastanka transakcije je datum kad je prodavatelj izvršio obvezu pre-**

daje stvari kupcu. Prodavatelj je izvršio obvezu predaje kupcu, u pravilu, kad kupcu uruči stvar ili preda ispravu kojom se stvar može preuzeti.

Prodavatelj je dužan **predati stvar kupcu** u vrijeme i na mjestu predviđenom ugovorom. Iz ove odredbe proizlazi da se datum transakcije, u pravilu, mora ugovoriti. Ako je ugovoreno da **predaja stvari bude obavljena u tijeku stanovitog razdoblja**, a nije određeno koja će strana imati pravo odrediti datum predaje u granicama tog razdoblja, to pravo pripada prodavatelju, osim kad iz okolnosti slučaja proizlazi da je određivanje datuma predaje ostavljeno kupcu.

Ako **datum nastanka transakcije**, odnosno datum predaje stvari kupcu **ugovorom nije određen**, prodavatelj je dužan obaviti predaju u **razumnom roku** nakon sklapanja ugovora, s obzirom na prirodu stvari i na ostale okolnosti.

U slučaju kad je ugovorom o prodaji stvari **ugovoreno da se obavi prijevoz stvari**, a nije određeno mjesto ispunjenja, transakcija je nastala, odnosno smatra se kako je predaja stvari obavljena u trenutku uručivanja stvari prijevozniku ili osobi koja organizira otpremu. U svezi s transakcijom kod prodaje stvari važan je i čl. 393. ZOO-a, koji određuje **u kojem mjestu se stvar predaje**, ako mjesto predaje stvari kupcu nije ugovoreno.

Kod prodaje stvari potrebno je istaknuti i odredbu čl. 378. ZOO-a, prema kojoj do predaje stvari kupcu **rizik slučajne propasti ili oštećenja** stvari snosi prodavatelj, a s predajom stvari rizik prelazi na kupca.

#### Primjer 4. – Knjiženje izlaznog računa - prodaja gotovih proizvoda

Poduzetnik je sa skladišta gotovih proizvoda prodao proizvode kupcu za 150.000,00 kuna (PDV iznosi 30.000,00 kn) i ispostavio izlazni račun. Vrijednost navedenih gotovih proizvoda na skladištu iznosi 90.000,00

Knjiženja:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Izlazni račun kupcu za proizvode			
	■ potraživanje od kupca	150.000,00	1200	-
	■ PDV	30.000,00	-	260030
	■ iznos računa bez PDV-a	120.000,00	-	7520
1.b	Razduženje skladišta	90.000,00	700	6300

1200 - Potraživanje od kupca u zemlji od prodaje proizvoda, robe i usluga

260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune

7520 - Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu

6300 - Gotovi proizvodi u skladištu

700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta

Kod izvoza proizvoda i robe, **pod danom izvoza** smatra se dan kada je roba ocarinjena. Međutim, to ne mora biti i datum nastanka dužničko-vjerovničkog odnosa, odnosno datum kada je kod transakcije prenesen značajni dio rizika i koristi vlasništva prodanog sredstva. Datum izvoza bitan je zbog toga što se od tog datuma računa rok unosa deviza u zemlju iz inozemstva, ali to nije datum kada se transakcija prodaje robe mora uključiti u prihod.

U slučaju da je prihod priznat, a **nastane nesigurnost naplate**, poduzetnik će nenaplativi iznos ili iznos za koji je prestala vjerojatnost naplate, priznati kao rashod (**Točka 26. HSF1 15-Prihodi**).

#### PRIHODI OD PRODAJE USLUGA

Za prihod od pružanja usluga koristi se **metoda stupnja dovršenosti** po kojoj se prihod priznaje u obračunskom razdoblju u kojem je usluga pružana.

U slučaju da se **ishod transakcije i poslovni događaj u svezi pružanja usluga može pouzdano procijeniti - prihod se priznaje prema stupnju dovršenosti transakcije i događaja do datuma bilance**. **Ishod transakcije i događaja može se pouzdano procijeniti u slučaju kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**

- iznos prihoda, može se pouzdano izmjeriti,
- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ovom transakcijom i poslovnim događajem pritićati kod poduzetnika,
- stupanj dovršenosti transakcija može se pouzdano izmjeriti i
- nastali troškovi ove transakcije i poslovnih događaja kao i troškovi dovršavanja događaja i transakcije mogu se pouzdano izmjeriti (Točka 27. HSF1 15-Prihodi).

Kada se **ishod transakcije i poslovnog događaja u svezi pružanja usluga, ne može pouzdano procijeniti - prihod se priznaje samo u visini priznatih rashoda koji su nadoknativi (Točka 29. HSF1 15-Prihodi)**.

#### Primjer 5. - Knjiženje izlaznog računa za pružene usluge kod uplate predujma

- 1) Poduzetnik je dobio predujam od kupca za ugovorenu uslugu u svoti od 20.000,00 kn;
- 2) Poduzetnik je izdao kupcu izlazni račun za predujam od 20.000,00 kn, gdje PDV iznosi 20% od uplaćenog predujma odnosno 4.000,00 kn;
- 3) Poduzetnik je izdao izlazni račun kupcu za obavljenu uslugu u svoti od 50.000,00 kn (PDV iznosi 10.000,00 kn). Na računu je priznat predujam od 20.000,00 kn;
- 4) S plaćenim predujmom djelomično se zatvara potraživanje prema kupcu;
- 5) Kupac je na žiro-računa uplatio poduzetniku razliku od 30.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izvod žiro-računa - uplata predujma od strane kupca za usluge	20.000,00	1000	2590
2.	Izlazni račun za predujam - knjiženje PDV-a	4.000,00	1990	26013
3.a	Izlazni račun za obavljenu uslugu	50.000,00	1200	-
	■ PDV	10.000,00	-	260030
	■ iznos računa bez PDV-a	40.650,40	-	7524
3.b	Storniranje izlaznog računa za predujam - PDV	-4.000,00	1990	26013
4.	Zatvaranje potraživanja prema kupcu s predujmom	20.000,00	2590	1200
5.	Izvod žiro-računa - uplata razlike od strane kupca	30.000,00	1000	1200

1000 - Žiro-račun

2590 - Obveze za primljene predujmove pravnim osobama u zemlji

1990 - Ostala aktivna vremenska razgraničenja - pretporez kod ulaznog računa za predujam

26013 - Obveze za PDV po izlaznim računima za predujmove u RH po stopi od 25%

1200 - Potraživanje od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, robe i usluga

260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune

7524 - Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu

Napomene:

- 1) U slučaju da je poduzetnik dostavio predračun kupcu (prije plaćanja predujma), tada se taj predračun ne knjiži ni u knjigovodstvu poduzetnika (dobavljača) ni u knjigovodstvu kupca, već on samo služi kao dokument koliko treba platiti u slučaju plaćanja predujma;
- 2) Uz knjiženje broj 2: Porezni obveznik koji primi predujam dužan je izdati račun za predujam. Iskazani PDV na računu za predujam, kupac kojem je to ulazni račun, može koristiti kao pret porez. Iz računa za predujam knjiži se samo iznos PDV-a, i to na dugovnu stranu konta iz skupine 19 - Aktivna vremenska razgraničenja (mogli smo to knjižiti i na dugovnu stranu konta 2590, ali smatramo da je ispravno navedeno knjižiti na konto 1990). Ukoliko na računu za predujam nije obračunat PDV, račun za predujam se niti ne knjiži.
- 3) Uz knjiženje broj 3: Na računu za isporuku kojem je prethodio račun za predujam, uz iznose koji se odnose na obračun isporuke iskazuju se i iznosi iz računa za predujam (osnovica i PDV). Knjiženjem 3.a evidentirali smo iznose koji se odnose na isporuku, a knjiženjem 3.b iznose koji se odnose na storniranje računa za predujam. Da je na izlaznom računu pisalo da se priznaje predujam od 15.000,00 kn (u slučaju da se ostatak predujma od 5.000,00 kuna odnosi na slijedeću uslugu), tada se ne bi stornirao PDV na uplaćeni predujam u svoti od 4.000,00 kn već u svoti od 3.000,00 kn (15.000,00 x 20%).
- 4) U obrascu PDV ne stornira se obveza za PDV po izlaznom računu za predujam veće se evidentira razlika obveze za PDV između izlaznog računa za isporuku i izlaznog računa za predujam.

## ZAMJENA ILI RAZMJENA

Kada se proizvodi, uključivo i robu, ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti prihod se ne priznaje (Točka 30. HSFI 15-Prihodi).

Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjeni za neslične proizvode ili usluge, ta se zamjena odnosno transakcija priznaje kao prihod. Taj se prihod mjeri po fer vrijednosti primljenih roba ili usluga usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata (Točka 31. HSFI 15-Prihodi).

## UGOVOR O IZGRADNJI

Kada je ishod ugovor o izgradnji moguće pouzdano procijeniti, prihodi i rashodi priznaju se prema stupnju dovršenosti u obračunskom razdoblju u kojem su radovi nastali (Točka 32. HSFI 15-Prihodi).

Kada ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti:

- prihod treba priznati do visine troškova,
- troškovi iz ugovora priznaju se kao rashod i razdoblja u kojem su nastali (Točka 33. HSFI 15-Prihodi).

Prihodi od ugovora o izgradnji mjere se po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu, a prihodi trebaju obuhvatiti početni iznos prihoda dogovorenih ugovorom te izmjene u ugovorenim rokovima.

## NAKNADNI POPUST

Poduzetnik koji za transakcije iz 2017. u toj godini naknadno odobri popust kupcu (ne na samom računu već naknadno), popust se neće evidentirati kao trošak već će se umanjiti prihod iskazan za te isporuke.

### I.3. POSLOVNI PRIHODI - Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (AOP 128)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta 760-Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga za vlastite potrebe.

U Računu dobiti i gubitka za 2009. postojala je ova pozicija koja je ukinuta u 2010.

Tada su svi stručni časopisi osim našega smatrali da ukidanjem navedene pozicije treba ukinuti i knjiženje interne realizacije prilikom upotrebe vlastitih proizvoda, roba i usluga za vlastite potrebe. Mi smo tada smatrali da internu realizaciju treba i nadalje knjižiti kao prihod (što su kasnije prihvatili i ostali stručni časopisi) i taj prihod iskazivati pod pozicijom "ostali poslovni prihodi".

Iz odredbe točke 21. HSFI 6-Dugotrajna materijalna imovina proizlazi da kod upotrebe vlastitih gotovih proizvoda za dugotrajnu materijalnu imovinu, u nabavnu vrijednost dugotrajne imovine ne ulazi prodajna vrijednost već trošak proizvodnje, dakle ne ulazi marža koju bi poduzetnik ostvario da je tu imovinu prodao drugima.

Prema propisima o PDV-u, kod upotrebe vlastitih proizvoda za vlastite potrebe ne obračunava se PDV jer se to ne smatra isporukom.

### Primjer 6. - Knjiženje upotrebe vlastitih gotovih proizvoda za dugotrajnu imovinu

- 1) Stanje zaliha gotovih proizvoda - strojeva 1.597.894,00 kn;
- 2) Jedan stroj upotrebljen za vlastitu proizvodnju 169.500,00 kn;
- 3) Račun dobavljača za montažu stroja u svoti od 27.000,00 kn; (PDV iznosi 5.048,78 kn);
- 4) Stroj je predan u uporabu.

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje zaliha gotovih proizvoda	1.597.894,00	6300	-
2.	Jedan stroj predan za vlastitu upotrebu:			
	■ interna realizacija	169.500,00	05601	76000
	■ prijenos troškova proizvodnje u rashode poslovanja	169.500,00	700	6300
3.	Rračun dobavljača za obavljenu uslugu montaže stroja	27.000,00	-	2202
	■ PDV	5.048,78	1600	-
	■ iznos računa bez PDV-a	21.951,22	05601	-
4.	Stroj stavljen u upotrebu	191.451,22	0301	05601

6300 - Proizvodi u skladištu

76000 - Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za dugotrajnu imovinu

05601 - Strojevi za proizvodnju u pripremi

700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta

2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama za usluge

1600 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu

Osim upotrebe vlastitih proizvoda i vlastite robe za vlastite poslovne svrhe odnosno za upotrebu tih dobara za dugotrajnu mate-





rijalnu imovinu i za ostale kratkotrajne materijalne zalihe (materijala, rezervni dijelovi i sitni inventar), prihodi na temelju uporabe vlatitih proizvoda, robe i usluga ostvaruju se i u slučaju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga za troškove reprezentacije, za troškove promidžbe i za darovanja vlastitim radnicima.

#### Primjer 7. - Knjiženje upotrebe robe za vlastite potrebe (poklon radnicima u naravi)

- 1) Za poklone u naravi vlastitim radnicima (do 400,00 kn po jednom radniku) iz vlastitog skladišta trgovine na veliko dano je radnicima robe u vrijednosti (nabavnoj) od 40.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Iz trgovine na veliko poduzetnik je podijelio svojim radnicima poklone u naravi: <ul style="list-style-type: none"> <li>■ nabavna vrijednost poklonjene robe</li> <li>■ PDV-a na nabavnu vrijednost poklonjene robe</li> </ul>	40.000,00	443	76029
		9.200,00	443	2609
1.b	Razduženje zaliha robe iz trgovine na veliko po nabavnoj vrijednosti robe	40.000,00	7090	6600

- 443 - Darovi u naravi radnicima  
 76029 - Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za ostale vlastite potrebe  
 2609 - Ostale obveze za PDV  
 6600 - Zalihe trgovačke robe u skladištu  
 7090 - Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta

#### Primjer 8. - Knjiženje upotrebe gotovih proizvoda za vlastite potrebe (poklon poslovnim partnerima - reprezentacija i pokloni za promidžbu)

- 1) Za troškove reprezentacije utrošeni su vlastiti proizvodi čija cijena koštanja iznosi 30.000,00 kn;
- 2) Za troškove promidžbe utrošeno je vlastitih proizvoda u visini cijene koštanja od 15.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Utrošeni vlastiti proizvodi za reprezentaciju: <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 50% cijene koštanja gotovih proizvoda - porezno priznata reprezentacija</li> <li>■ 50% cijene koštanja gotovih proizvoda - porezno nepriznata reprezentacija</li> <li>■ prihod od interne realizacije</li> </ul>	15.000,00	4610	-
		15.000,00	4612	-
		30.000,00	-	76001
1.b	Razduženje zaliha gotovih proizvoda upotrebljenih za reprezentaciju	30.000,00	700	6300
2.a	Utrošeni vlastiti proizvodi za promidžbu	15.000,00	4614	76002
2.b	Razduženje zaliha gotovih proizvoda upotrebljenih za reprezentaciju	15.000,00	700	6300

- 4610 - Porezno priznata reprezentacija (50%) upotrebljenih vlastitih proizvoda, usluga i roba

- 4612 - Porezno nepriznata reprezentacija (50%) upotrebljenih vlastitih proizvoda, usluga i roba  
 76001 - Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za reprezentaciju  
 6300 - Proizvodi u skladištu  
 700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta  
 4614 - Troškovi promidžbe upotrebljenih vlastitih proizvoda, usluga i roba  
 76002 - Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za reklamu.

Detaljnije o prihodima od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga pisano je u članku "Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga" koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2017 na str. 21.

#### I.4. POSLOVNI PRIHODI - Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe (AOP 129)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane skupine konta 78-Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima poduzetnici unutar grupe su: matrica i ovisna društva u kojoj matrica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Sve što je napisano za poziciju I.5. vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o ostalim poslovnim prihodima unutar grupe pa se za iskazivanje tih prihoda upotrebljavaju konta skupine 78 i to sljedeća osnovna konta:

- 780 - Prihodi od prodaje i prestanka priznavanja dugotrajne imovine poduzetnicima unutar grupe
- 781 - Prihodi od prodaje kratkotrajne imovine poduzetnicima unutar grupe
- 782 - Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe

#### I.5. POSLOVNI PRIHODI - Ostali poslovni prihodi (AOP 130)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane sljedećih osnovnih konta:

- 761 - Prihodi od prodaje sirovina i materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara, ambalaže i auto guma i prihod od prodaje dugotrajne imovine;
- 762 - Prihodi od viškova;
- 763 - Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja i prihodi od realizacije (naplate) odgođenih prihoda;
- 764 - Prihodi od naplaćenih penala, reklamacija, naknada šteta, prihodi od otpisa obveza i otpisa popusta;
- 765 - Prihodi od ukidanja dugoročnih rezerviranja;
- 766 - Prihodi od državnih potpora i prihodi od donacija, nagrada, subvencija, potpora i pomoći;
- 767 - Prihodi od nerealiziranih dobitaka;
- 768 - Prihodi iz proteklih godina i
- 769 - Ostali poslovni prihodi.

O prihodima **ukidanja dugoročnih rezerviranja** pišemo uz poziciju II.7. - Rezerviranja (troškovi) ovog članka

**Naknadno utvrđeni prihodi iz proteklih godina** knjiže se kao prihodi i iskazuju na kontu 768 i unose u ovu poziciju samo kada se radi o iznosu koji nije značajan za poduzetnika. Ukoliko je prihod iz proteklih godina značajan iznos za poduzetnika, tada se on tretira kao pogreška i knjiži u korist zadržane dobiti poduzetnika (80%) i direktno na teret dobitka tekuće godine (20%). O načinu iskazivanja pogreške detaljno smo pisali u članku "Ispravak pogreški i knjiženja po

*rješnju poreznog nadzora*", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2011 na str. 39.



### ističemo...

Treba naglasiti da u ovu poziciju (na konto 761) i obveznici HSFI-a unose prihode od prodaje dugotrajne imovine od 1. siječnja 2016. donošenjem novih HSFI-a. Navedeni prihodi u 2015. iskazivali su se u posebnoj poziciji VII-Izvanredni-ostali prihodi, koja je u 2016. ukinuta.

## II. POSLOVNI RASHODI (AOP 131)

Novim Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016.g., a primjenjuje se i za 2017.g., kod pozicija "Poslovni rashodi" samo je pozicija "Rezerviranja" podijeljena je na šest analitičkih pozicija prema vrsti rezerviranja, a ostale pozicije ostale su iste.

### II.1. POSLOVNI RASHODI - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (AOP 132)

#### 1. Kod poduzetnika koji se bave proizvodnjom

**Poduzetnici koji se bave proizvodnjom proizvoda sve svoje troškove knjiže u momentu nastanka na slijedećim kontima:**

- **troškove poslovanja** na konta skupine **40** - Troškovi sirovina i materijala, **41** - Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga), **42** - Troškovi dugoročnih rezerviranja, **43** - Amortizacija, **44** - Ostali troškovi poslovanja - troškovi za radnike, **45** - Ostali troškovi poslovanja - porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu, **46** - Ostali troškovi poslovanja i **47** - Troškovi osoblja te
- **financijske troškove koje je moguće uključiti u zalihi proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda** na konto skupine **48** - Financijski troškovi koji se uključuju u zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda.

Navedeni **troškovi koji se odnose i mogu se uključiti u zalihe proizvodnje**, na temelju radnog naloga ili na kraju obračunskog razdoblja (mjesečno, tromjesečno, polugodišnje ili godišnje) **prenose se preko konta 490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga** u zalihe **na konta skupine 60 - Proizvodnja u tijeku** (knjiženja prijenosa troškova u zalihe može se obavljati i preko konta skupine **5 - Interni obračuni**).

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

**U tijeku proizvodnje dio troškova sa konta 60 - Proizvodnja u tijeku**, zbog neiskorištenog kapaciteta, **kao rashod razdoblja prenosi se na konto 703 - Troškovi neiskorištenog kapaciteta**.

**U tijeku proizvodnje dio troškova sa konta 60 - Proizvodnja u tijeku**, zbog prodaje zaliha nedovršenih proizvoda i poluproizvoda, **kao rashod razdoblja prenosi se na konto 702 - Troškovi prodanih zaliha nedovršenih proizvoda i poluproizvoda**.

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

**Kada se gotovi proizvodi prodaju** tada se uz knjiženja izlagnog računa (potraživanje od kupca i prihodi od prodaje) istovremeno obavlja i knjiženje razduženja zaliha gotovih proizvoda na način da se

troškovi proizvodnje u zaliha gotovih proizvoda sa konta skupine **63 - Gotovi proizvodi**, prenose u rashode obračunskog razdoblja na konto **700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta**, konto **701 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz prodavaonica**, konto **704 - Troškovi zaliha isporučenih gotovih proizvoda u jamstvenom roku** i konto **708 - Troškovi zaliha poljoprivrednih proizvoda (proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda)**.

Raspored troškova u proizvodnom trgovačkom društvu

<b>490</b>	Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (na razred 5 ili razred 6)	<b>6000</b>	Proizvodnja u tijeku
	320.000,00 (1)	→ (1)	320.000,00 320.000,00 (2)
		<b>630</b>	Gotovi proizvodi u skladištu
		→ (2)	320.000,00 320.000,00 (3)
		<b>700</b>	Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
		→ (3)	320.000,00
<b>491</b>	Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda (izravno na razred 7)	<b>706</b>	Troškovi razreda 4 za proizv. djelatnosti koji neposredno terete prihode obr. razdoblja (protust. konta 491)
	72.000,00 (4)	→ (4)	72.000,00

#### 2. Kod ostalih poduzetnika

Poduzetnici koji imaju **uslužnu djelatnost i zalihe nedovršenih usluga** (najčešće je to građevinska djelatnost), različito postupaju sa troškovima koji se mogu uključiti u zalihe nedovršenih usluga, od onih koji se u njih ne mogu uključiti.

Troškove razreda **4 koji se odnose i mogu se uključiti u zalihe nedovršenih usluga**, na kraju obračunskog razdoblja (mjesečno, tromjesečno, polugodišnje ili godišnje) **prenose se preko konta 490 - Raspored troškova za obračun proizvodnje i usluga** u zalihe **na konto 6005 - Nedovršene usluge**,

Troškovi razreda **4 koji se ne mogu uključiti u zalihe nedovršenih usluga** na kraju obračunskog razdoblja **prenose se preko konta 491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda** u rashode **na konto 706 - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja**.

**Kada se obavi prodaja usluga** ispostavlja se račun, te se uz knjiženja izlagnog računa (potraživanje od kupca i prihodi od prodaje) istovremeno obavlja i knjiženje razduženja zaliha nedovršenih usluga na način da se troškovi nedovršenih usluga **sa konta 6005 - Nedovršene usluge**, prenose u rashode obračunskog razdoblja **na konto 705 - Troškovi prodanih zaliha usluga**.

**Poduzetnici koji nemaju proizvodnju i zalihe nedovršenih usluga**, na kraju obračunskog razdoblja sve troškove poslovanja i financijske troškove iskazane na kontima razreda **4 preko konta 491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda**, **prenose u rashode na konto 706 - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja odnosno na konto 707 - Troškovi razreda 4 koji se odnose na trgovačku djelatnost**. Takvi poduzetnici ne popunjavaju poziciju **II.1. - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda**,



jer su iznosi troškova na kontima razreda 4 jednaki iznosima na kontu 706 i 707.

### 3. Utvrđivanje promjene vrijednosti zaliha

Proizvodne organizacije trebaju voditi računa i o ispravnom ispunjavanju pozicije Obrasca Račun dobiti i gubitka **II.1.- Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda**. Osim proizvodnih organizacija ovu poziciju mogu imati i poduzetnici koji imaju zalihe nedovršenih usluga kao što su npr. građevinske organizacije.

Navedena pozicija popunjava se temeljem pozicija Obrasca Bilanca, gdje se prema Pravilniku iskazuju zalihe proizvodnje u tijeku i zalihe gotovih proizvoda. To su slijedeće pozicije Obrasca Bilanca:

- C12. - Proizvodnja u tijeku,
- C13. - Gotovi proizvodi i
- C17. - Biološka imovina (kratkotrajna).

Iz navedenih pozicija poduzetnik uzima podatke početnog stanja (stanje na dan 1. siječnja 2017.) te završnog stanja (stanje na dan 31. prosinca 2017.), te nakon korekcija za određene transakcije utvrđuje da li je došlo do smanjenja ili povećanja stanja zaliha.

Za izračun promjene stanja zaliha treba obaviti na stanju zaliha na dan 31. prosinca 2017. sljedeće korekcije:

- 1) Povećati za nastale manjkove zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2017. godini (koji su knjiženi na potražnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno na teret rashoda);
- 2) Povećati za umanjenja zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2017. godini zbog vrijednosnog usklađenja zaliha na niže (koji su knjiženi također na potražnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno na teret rashoda);
- 3) Umanjiti za nastale viškove zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2017. godini (koji su knjiženi na dugovnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno u korist prihoda);
- 4) Umanjiti za utvrđeni prihod u 2017. godini kod utvrđivanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda do točke ubiranja plodova;
- 5) Povećati za utvrđeni rashod u 2017. godini kod utvrđivanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda do točke ubiranja plodova;

**Ovisno o tome da li je došlo do ukupnog smanjenja ili ukupnog povećanja poduzetnik treba učiniti jedno od slijedećeg:**

#### KOD SMANJENJA ZALIHA

Poduzetnik koji ima zalihe proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda i/ili zalihe nedovršenih usluga na kraju obračunskog razdoblja (31.12.2017.) **manje od zaliha na početku** obračunskog razdoblja (1.1.2017.) upisat će to smanjenje zaliha (razliku) u poziciji **II.1.- Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (kao plus stavku)**. To znači da su za taj iznos troškovi s razreda 4 tekućeg obračunskog razdoblja manji od rashoda tekućeg obračunskog razdoblja, jer su u tekućem obračunskom razdoblja troškovi iz prethodnog obračunskog razdoblja (sa zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda) preneseni u rashode tekućeg obračunskog razdoblja.

#### KOD POVEĆANJA ZALIHA

Poduzetnik koji se bavi proizvodnjom i ima zalihe proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda na kraju obračunskog razdoblja (31.12.2017.) **veće od zaliha na početku** obračunskog razdoblja (1.1.2017.) upisat će to povećanje zaliha (razliku) u poziciji **II.1. - Promjene**

**vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (kao minus stavku)**. To znači da za taj iznos troškovi s razreda 4 za to razdoblje nisu iskazani i kao rashodi obračunskog razdoblja već su dijelom uključeni u zalihu proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda.

Drugim riječima kod izračuna navedene razlike smanjenja ili povećanja zaliha proizvodnje u tijeku i zaliha gotovih proizvoda na dan 31. prosinca 2017. u odnosu na dan 1. siječnja 2017., treba isključiti navedene iznose povećanja ili smanjenja navedenih zaliha.

Detaljnije o zalihama proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda pisano je u članku "**Računovodstvo zaliha - primjena HSF1 10**", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2013 na str. 22., u članku "**Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda - primjena HSF1 10**", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 9/2013 na str.40., u članku "**Računovodstvo graditeljstva (ugovora o izgradnji)**", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 6/2014 na str.24., u članku "**Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda**", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 3/2016 na str.17. i u članku "**Računovodstvo proizvodnje**", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 9/2017 na str.19.

#### II.2.a POSLOVNI RASHODI - Materijalni troškovi - Troškovi sirovina i materijala (AOP 134)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta skupine **40 - Troškovi sirovina i materijala** koja se sastoji od slijedećih osnovnih konta:

- 400 - Troškovi sirovina i materijala;
- 401 - Troškovi energije;
- 402 - Troškovi rezervnih dijelova;
- 403 - Troškovi otpisa sitnog inventara;
- 404 - Troškovi otpisa auto guma;
- 405 - Troškovi ambalaže;
- 406 - Troškovi utrošenog materijala i rezervnih dijelova za zamjene u jamstvenom roku i
- 409 - Ostali materijalni troškovi.

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

#### 1. Mjerenje utroška zaliha

Prema računovodstvenim standardima, postoje **tri (3) metode mjerenja utroška zaliha**, i to:

- 1) Metoda specifične identifikacije troškova;
- 2) FIFO metoda (metoda prvi ulaz - prvi izlaz);
- 3) Metoda ponderiranog prosječnog troška.



#### ističemo...

Poduzetnik treba koristiti istu metodu za sve zalihe iste vrste i namjene.

#### Specifična identifikacija troškova

**Specifična identifikacija troškova** znači, da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjereni pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira da li su kupljene ili proizvedene (**Točka 32. HSF1 10-Zalihe**).

Ovom metodom mjere se troškovi zaliha predmeta koji se uobičajeno ne mogu razmjenjivati, te dobara i usluga, koje su namijenjene i izdvojene za specifične projekte.

**FIFO metoda (metoda "prvi ulaz - prvi izlaz")**

**FIFO metoda (metoda "prvi ulaz - prvi izlaz")** podrazumijeva postupak da se stavka zaliha koja je prva kupljena prva upotrijebi ili proda, tako da su stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja one, koje su zadnje kupljene ili proizvedene.

**Primjer 9. - Primjena FIFO metode**

Primjena FIFO metode u analitičkoj evidenciji materijalnog knjigovodstva:

Dat.	Dokument	Opis	Ulaz	Izlaz	Stanje	Cijena	Duguje	Potražuje	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.8.	Primka 1	nabava	145	-	145	5,11	740,95	-	740,95
25.8.	Primka 2	nabava	345	-	490	5,25	1.811,25	-	2.552,20
28.8.	Izdatnica 1	utrošeno	-	110	380	5,11	-	562,10	1.990,10
11.9.	Primka 3	nabava	154	-	534	5,37	826,98	-	2.817,08
16.9.	Izdatnica 2	utrošeno	-	35	499	5,11	-	178,85	2.638,23
		utrošeno	-	217	282	5,25	-	1.139,25	1.498,98
24.9.	Izdatnica 3	utrošeno	-	128	154	5,25	-	672,00	826,98
		utrošeno	-	63	91	5,37	-	338,31	488,67

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača za 145 kg materijala X - ukupan iznos - skladišna primka 1	926,19	-	2200
	■ PDV	185,24	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	740,95	3100	-
2.	Ulazni račun dobavljača za 345 kg materijala X - ukupan iznos - skladišna primka 2	2.264,06	-	2200
	■ PDV	452,81	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	1.811,25	3100	-
3a.	Izdatnica 1 - utrošak 110 kg materijala X za proizvodnju	562,10	4000	3100
3b.	Prijenos materijalnog troška u zalihe proizvodnje	562,10	6000	490
4.	Ulazni račun dobavljača za 154 kg materijala X - ukupan iznos - skladišna primka 3	1.033,73	-	2200
	■ PDV	206,75	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	826,98	3100	-
5a.	Izdatnica 2 - utrošak 252 kg materijala X za proizvodnju	1.318,10	4000	3100
5b.	Prijenos materijalnog troška u zalihe proizvodnje	1.318,10	6000	490
6a.	Izdatnica 3 - utrošak 191kg materijala X za proizvodnju	1.010,31	4000	3100
6b.	Prijenos materijalnog troška u zalihe proizvodnje	1.010,31	6000	490

2200 - Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama u zemlji za kratkotrajnu imovinu

16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

3100 - Zalihe sirovine i materijala

4000 - Temeljni materijal

490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga

6000 - Proizvodnja u tijeku - nedovršena proizvodnja

**Metoda ponderiranog prosječnog troška**

**Metoda ponderiranog prosječnog troška** podrazumijeva postupak po kojem se trošak neke stavke određuje temeljem prosječnog ponderiranog troška svih stavki na početku razdoblja i trošak sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može izračunati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke ovisno o uvjetima u kojima poduzetnik posluje (**Točka 35. HSFI 10-Zalihe**).

Dat.	Dokument	Opis	Ulaz	Izlaz	Stanje	Cijena	Prosječna cijena	Duguje	Potražuje	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
5.8.	Primka 1	nabava	145	-	145	5,11	5,11	740,95	-	740,95
25.8.	Primka 2	nabava	345	-	490	5,25	5,21	1.811,25	-	2.552,20
28.8.	Izdat. 1	utrošeno	-	110	380	5,21	5,21	-	573,10	1.979,10
11.9.	Primka 3	nabava	154	-	534	5,37	5,255	826,98	-	2.806,08
16.9.	Izdat. 2	utrošeno	-	252	282	5,26	5,255	-	1.324,26	1.481,82
24.9.	Izdat. 3	utrošeno	-	191	91	5,26	5,255	-	1.003,71	478,11

Knjiženja u glavnoj knjizi ista su kao i kod primjene metode FIFO samo što bi iznosi utroška zalihe materijala pod **r.br. 3.** bili 573,10 kn, pod **r.br. 5.** bili bi 1.324,26 kn, a pod **r.br.6.** bili bi 1.003,71 kn. Iz analitičke evidencije zalihe materijala vidljivo je da je primjenom metode FIFO vrijednost zalihe materijala X (nakon svih provedenih knjiženja) na dan 24.9.2017. u iznosu od 488,67 kn a po metodi ponderiranog prosječnog troška u iznosu od 478,11 kn.

**2. Zalihe rezervnih dijelova**

Rezervne dijelove možemo raspodijeliti u tri skupine:

- 1) velike rezervne dijelove;
- 2) rezervne dijelove vezane uz točno određena sredstva (opremu);
- 3) **ostale rezervne dijelove.**

Prve dvije skupine rezervnih dijelova evidentiraju se kao dugotrajna materijalna imovina, dok se **ostali rezervni dijelovi** odnose na dijelove manje pojedinačne vrijednosti koji se prenose na troškove u trenutku ugradnje (potrošnje). Takvi rezervni dijelovi **evidentiraju se kao kratkotrajna materijalna imovina (zalihe) na kontima skupine 32.**

**Ostali rezervni dijelovi** mogu se koristiti kod popravaka osnovnih sredstava, za tekuće i investicijsko održavanje nekretnina i pokretnina, te za ugradnju u proizvode. Takvi dijelovi kupuju se od drugih i ugrađuju se bez ikakve dorade ili obrade. Dobra koja se nakon kupnje trebaju prije upotrebe doraditi ili prilagoditi ne vode se kao rezervni dijelovi već kao materijal.

**3. Sitan inventar**

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

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

Iz navedene odredbe proizlazi da se **pod pojmom kratkotrajne imovine** razumijeva ona imovina čiji je vijek uporabe kraći od jednog razdoblja odnosno do dvanaest mjeseci.

Za razliku od zaliha sirovina i materijala koji se u procesu proizvodnje ili obavljanju uslužnih djelatnosti poduzetnika troše jednokratno,

**predmeti sitnog inventara troše se postupno u najdužem roku od 12 mjeseci.**

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

Iz navedene odredbe proizlazi da je i imovina čiji je vijek trajanja duži od godinu dana **sitni inventar** ako je toj imovini trošak nabave **3.500,00 kn ili manji**. Iako takvo vrijednosno ograničenje ne postoji u računovodstvenim propisima, smatramo da nema zapreke da poduzetnik donese odluku da imovinu koja nije prešla navedeni iznos može smatrati sitnim inventarom i u slučaju kada joj je vijek trajanja duži od godine dana.

**Sitni inventar u upotrebi prati se:**

- u operativnim evidencijama (alatne knjižice, alatne markice, evidencijski kartoni, reversi i slično),
- u analitičkom knjigovodstvu sitnog inventara u upotrebi i
- u financijskom knjigovodstvu.

Kod davanja sitnog inventara u upotrebu (sa zaliha ili izravno kod nabave), poduzetnik može primijeniti jednu od sljedećih metoda:

- 1) **metoda jednokratnog otpisa** i
- 2) **metoda kalkulativnog otpisa prema vremenu korištenja a najduže kroz 12 mjeseci.**

**Primjer 10. - Jednokratni otpis sitnog inventara u upotrebi**

- 1) Po računu dobavljača sitni inventar zaprimljen je na zalihi:
  - vrijednost računa dobavljača **6.250,00 kn**
  - PDV **1.250,00 kn**
  - iznos računa bez PDV-a **5.000,00 kn**
- 2) Sitni inventar dan u upotrebu sa zaliha u iznosu od **3.000,00 kn**;
- 3) Sitni inventar u upotrebi otpisuje se jednokratno prilikom stavljanja u upotrebu.

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača za sitni inventar koji je zaprimljen na zalihi:	6.250,00	-	2200
	■ PDV	1.250,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	5.000,00	350	
2.	Sa zaliha dan je sitni inventar u upotrebu	3.000,00	351	350
3.	Jednokratni otpis sitnog inventara u upotrebi	3.000,00	4030	3561

2200 - Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama u zemlji za kratkotrajnu imovinu

16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

350 - Sitni inventar u skladištu

351 - Sitni inventar u uporabi

4030 - Otpis sitnog inventara

3561 - Vrijednosno usklađenje sitnog inventara u upotrebi - porezno priznato

**Primjer 11. - Kalkulativni otpis sitnog inventara u upotrebi**

- 1) Po računu dobavljača sitni inventar odmah je stavljen u upotrebu
  - vrijednost računa dobavljača **6.250,00 kn**
  - PDV **1.250,00 kn**
  - iznos računa bez PDV-a **5.000,00 kn**

- 2) Sitni inventar u upotrebi otpisuje se kalkulatивно kroz 12 mjeseci. Otpis za prvi mjesec u upotrebi iznosi 416,67 kn.

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača za sitni inventar koji je odmah stavljen u upotrebu:	6.250,00	-	2200
	■ PDV	1.250,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	5.000,00	351	
2.	Kalkulativni otpis sitnog inventara u upotrebi za prvi mjesec upotrebe	416,67	4030	3561

Detaljnije o zalihama i utrošku zaliha sirovina i materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara, auto guma i ambalaže pisano je u članku **"Računovodstvo zaliha - primjena HSFI 10"**, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2013 na str.22., u članku **"Računovodstvo sitnog inventara"**, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 7/2011 na str.32. i u članku **"Računovodstvo zaliha sirovina i materijala"**, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 5/2017 na str.17.

**II.2.b POSLOVNI RASHODI - Materijalni troškovi - Troškovi prodane robe (AOP 135)**

Prilikom prodaje robe, osim knjiženja prihoda, poduzetnik obavlja i razduženje nabavne cijene prodane robe iskazane na kontima skupine **66 - Trgovačka roba**, na teret konta **709 - Nabavna vrijednost prodane robe**.

Prema našem kontnom planu postoje sljedeća analitička konta skupine konta **709**, i to:

- **7090** - Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta;
- **7091** - Nabavna vrijednost prodane robe iz prodavaonica;
- **7092** - Nabavna vrijednost prodane robe u tranzitu;
- **7093** - Nabavna vrijednost prodanih nekretnina i umjetnina (kada se prodaje kao roba);
- **7094** - Nabavna vrijednost prodane robe koja je dana u zamjenu u jamstvenom roku i
- **7095** - Nabavna vrijednost prodane robe u komisiji.

**Kod nabave trgovačke robe na veliko** nabavna vrijednost formira se na kontu **660 - Roba u skladištu**. Prilikom razduženja robe kod prodaje robe kod trgovine na veliko, nabavna vrijednost robe razdužuje se na kontu **7090 - Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta**, a koliki će to biti iznos ovisi o metodi koja se primjenjuje kod utroška robe.

**Kod nabave trgovačke robe na malo** maloprodajna vrijednost formira se na kontu **6630 - Roba u prodavaonici (na temelju kalkulacije)**. Obzirom da se na skupini konta **66 - Trgovačka roba**, vrijednost robe mora formirati po nabavnoj vrijednosti, prodajna vrijednost robe koja se evidentira na dugovnoj strani konta **6630 - Roba u prodavaonici** mora se korigirati sa evidentiranjem iznosa na potražnoj strani na sljedećim analitičkim kontima:

- na kontu **6640** - PDV robe u prodavaonicama
- na kontu **665** - Ukalkulirana povratna naknada za ambalažu i
- na kontu **6693** - Razlika u cijeni robe u prodavaonici.

Prilikom razduženja robe kod prodaje robe kod trgovine na malo, na potražnoj strani razdužuje se konto **6630 - Roba u prodavaonici**, te se istovremeno na dugovnoj strani razdužuju gore navedena analitička konta: **6640, 665 i 6693**. Iznos koji preostaje za knjiženje predstavlja nabavnu vrijednost prodane robe te se i evidentira na



dugovnoj strani konta **7091** - *Nabavna vrijednost prodane robe iz prodavaonice.*

Detaljnije o zalihama i prodaji trgovačke robe s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisano je u članku **"Računovodstvo zaliha - primjena HSM 10"**, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2013 na str. 22.

### II.2.c POSLOVNI RASHODI – Materijalni troškovi-ostali vanjski troškovi (AOP 136)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta skupine **41** - *Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)* koja se sastoji od slijedećih osnovnih konta:

- **410** - Prijevozne usluge, usluge interneta, elektroničke pošte, telefona i telefaksa;
- **411** - Usluge na izradi proizvoda;
- **412** - Usluge održavanja;
- **413** - Troškovi istraživanja i razvoja;
- **414** - Zakupnine i najamnine;
- **415** - Troškovi promidžbe, propagande, reklame, sponzoriranja i sajмова;
- **416** - Troškovi registracije prijevoznih sredstava, usluge posredovanja i trgovačke usluge;
- **418** - Komunalne usluge i
- **419** - Ostale usluge.

### II.3.a POSLOVNI RASHODI - Troškovi osoblja - Neto plaće i nadnice (AOP 138)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:

- **47000** - Neto plaće i nadnice u novcu koje se uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47001** - Neto plaće i nadnice u naravi koje se uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47010** - Neto plaće i nadnice u novcu koje se ne uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47011** - Neto plaće i nadnice u naravi koje se ne uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47100** - Naknade neto plaća i nadnica koje se uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47101** - Naknade neto plaća i nadnica koje se ne uključuju u cijenu proizvodnje.

### II.3.b POSLOVNI RASHODI - Troškovi osoblja - Troškovi poreza i doprinosa iz plaća (AOP 139)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:

- **47002** - Porezi i doprinosi iz plaća i nadnica koji se uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47012** - Porezi i doprinosi iz plaća i nadnica koji se ne uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47110** - Porezi i doprinosi iz naknada plaća i nadnica koji se uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47111** - Porezi i doprinosi iz naknada plaća i nadnica koji se ne uključuju u cijenu proizvodnje.

### II.3.c POSLOVNI RASHODI - Troškovi osoblja - Doprinosi na plaće (AOP 140)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane osnovnog konta **472** - *Doprinosi na bruto plaće i naknade plaća* koja se sastoji od sljedećih analitičkih konta:

- **4720** - Doprinosi za osnovno zdravstveno osiguranje;

- **4721** - Doprinosi za zdravstveno osiguranje za ozljede na radu i profesionalne bolesti;
- **4722** - Doprinosi za zapošljavanje i
- **4729** - Ostali doprinosi na plaće.

Na ovu poziciju ne unose se doprinosi za zdravstveno osiguranje obračunan na drugi dohodak, niti doprinosi za zdravstvenu zaštitu osoba na službenom putu u inozemstvu. Navedeni doprinosi unose se u poziciju **II.5.** - *Poslovni rashodi-ostali troškovi.*

### II.4. POSLOVNI RASHODI - Amortizacija (AOP 141)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta skupine **43** - *Amortizacija* koja se sastoji od slijedećih osnovnih konta:

- **430** - Amortizacija dugotrajne imovine do porezno dopuštenih stopa (porezno priznata);
- **431** - Amortizacija dugotrajne imovine iznad porezno dopuštenih stopa (privremeno porezno nepriznata);
- **432** - Amortizacija dugotrajne imovine koja je trajno nepriznati rashod i
- **433** - Amortizacija revaloriziranog dijela dugotrajne imovine.

**Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka uporabe.** Amortizirajući iznos je trošak imovine koji je jednak trošku nabave umanjenom za ostatak vrijednosti. **Trošak nabave** je iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati imovini kod početnog priznavanja.

Amortizirajući iznos pojedine dugotrajne imovine treba rasporediti tijekom njegovog **vijeka uporabe**.

**Vijek uporabe** je:

- a) razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu poduzetniku ili
- b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od te imovine.

Iznos amortizacije za svako razdoblje treba priznati kao rashod, osim u slučaju ako je taj iznos amortizacije uključen u knjigovodstveni iznos druge imovine.

Trošak amortizacije za svako razdoblje će biti priznat u računu dobiti i gubitka osim ako odredba bilo kojeg računovodstvenog standarda to zabrani ili zahtijeva da bude uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.

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

Iz računovodstvenih propisa proizlazi da se **sljedeća imovina amortizira**:

- imovina za koju se očekuje da će se koristiti duže od jedne godine (dugotrajna imovina);
- dugotrajna imovina koja ima ograničen vijek uporabe;
- dugotrajna imovina koju poduzetnik drži za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe;
- ulaganja u nekretnine koja se vode po metodi troška nabave.

Iz računovodstvenih propisa proizlazi da se zbog neograničenog vijeka uporabe i zbog toga što ne troše ekonomske koristi sadržane u njima **ne amortiziraju**:

- građevinska i poljoprivredna zemljišta (od zemljišta se odvojeno vode ulaganja u sustave navodnjavanja, putovi, mostovi koji imaju ograničen vijek uporabe pa se zbog toga amortiziraju);
- šume i slični obnovljivi prirodni resursi;
- ulaganja u nekretnine koja se vode po fer vrijednosti;

- knjige u knjižnicama koje imaju trajnu vrijednost, spomenici kulture, slike i druga umjetnička djela trajne vrijednosti;
- dugotrajna nematerijalna imovina čiji je vijek uporabe neograničen (prema procjeni);
- dugotrajna imovina namijenjena prodaji i kod prestanka poslovanja.

Amortizacija ne prestaje kad se dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe osim u slučaju ako je ta imovina u potpunosti amortizirana ili klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju.

Različite se **metode amortizacije** mogu koristiti za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka uporabe. Ove metode uključuju:

- 1) **linearnu** (proporcionalnu) metodu - vremenska metoda,
- 2) **degresivnu** metodu (metodu opadajućeg salda) - vremenska metoda i
- 3) **funkcionalnu** metodu (metodu jedinice proizvoda) - metoda obračuna prema učinku.

Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava.

Prema točki 78. *HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji, goodwill - dugotrajna nematerijalna imovina stečen u poslovnom spajanju se amortizira u korisnom vijeku trajanja od najviše pet godina. Navedeno ne vrijedi za poduzetnike koji primjenjuju MSFI-e kod kojih se goodwill stečen u poslovnom spajanju ne amortizira.*

Detaljno o računovodstvu amortizacije i o poreznom tretmanu amortizacije pisali smo u članku **"Amortizacija računovodstvena primjena HSFI-a i porezni tretman"**, koji je objavljen u časopisu RiPup br.11/2017 na str.26.

## II.5. POSLOVNI RASHODI - Ostali troškovi (AOP 142)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih skupina konta:

- **44** - Ostali troškovi poslovanja - troškovi za radnike;
- **45** - Ostali troškovi poslovanja - porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu i
- **46** - Ostali troškovi poslovanja.

Osnovna konta skupine konta **44** su:

- **440** - Troškovi za službena putovanja;
- **441** - Terenski dodaci i drugi troškovi službenog puta za rad na terenu;
- **442** - Dodaci i naknade radnicima;
- **443** - Potpore radnicima;
- **444** - Nagrade i darovi radnicima;
- **445** - Otpremnine radnicima;
- **446** - Troškovi općeg i posebnog obrazovanja i usavršavanja radnika;
- **447** - Troškovi liječničkih pregleda radnika i
- **449** - Ostali troškovi za radnike.

Osnovna konta skupine konta **45** su:

- **450** - PDV koji se ne priznaje kao pretporez;
- **451** - Porez na tvrtku odnosno naziv;
- **452** - Porez na korištenje javnih površina;
- **453** - Porez na kuće za odmor, nekorištene objekte i zemljište;
- **454** - Porez na automobile, zrakoplove i plovila i ostali porezi koji ne ovise o rezultatu;
- **456** - Doprinosi i članarine HGH, HOK, turističkim zajednicama i drugim organizacijama;

- **457** - Doprinosi za vodoprivredu, šume, prirodna bogatstva i spomenička renta;
- **458** - Doprinosi za zdravstveno i mirovinsko osiguranje (osim iz plaća i na plaće) i
- **459** - Ostali doprinosi koji ne ovise o rezultatu.

Osnovna konta skupine konta **46** su:

- **460** - Drugi dohodak (bruto);
- **461** - Repräsentacija i promidžba;
- **462** - Premije osiguranja;
- **463** - Bankarske usluge i provizije;
- **464** - Sudski troškovi, pristojbe i troškovi opomena;
- **465** - Troškovi za priručnike, časopise, stručnu literaturu, službena glasila i slično (tiskovine, DVD - i drugi mediji);
- **466** - Troškovi prava korištenja;
- **467** - Nagrade za praktičan rad učenicima i stipendije učenicima i studentima;
- **468** - Naknade za zbrinjavanje i poticajne naknade za ambalažu i ostale ekološke naknade i
- **469** - Ostali troškovi poslovanja.

## II.6.a POSLOVNI RASHODI - Vrijednosna usklađenja - dugotrajne imovine osim financijske imovine (AOP 144)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:

- **710** - Vrijednosno usklađenje dugotrajne nematerijalne imovine;
- **711** - Vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine i
- **712** - Vrijednosno usklađenje dugotrajnih potraživanja.

Prema računovodstvenim standardima, na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadi iznos imovine.

Iz odredbi računovodstvenih standarda proizlazi:

- 1) Odluka o umanjenu dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine donosi se samo za dugotrajnu imovinu koju nakon početnog mjerenja poduzetnik mjeri po **metodi troška** a ne po **metodi revalorizacije**;
- 2) Umanjenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine knjiži se kao poslovni rashod odnosno po našem kontnom planu **na teret konta 710 - Vrijednosno usklađenje dugotrajne nematerijalne imovine** i **na teret konta 711 - Vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine**;
- 3) Do umanjena dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine može doći i kod primjene metode revalorizacije (ako je revalorizacija na niže), ali se to umanjeno knjiži **na teret konta 930 - Revalorizacijske rezerve nematerijalne dugotrajne imovine** odnosno **na teret konta 931 - Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine**. Jedino u slučaju da nema iznosa na potražnoj strani revalorizacijskih rezervi (nije prethodno knjiženo povećanje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine zbog revalorizacije na više), tada se revalorizacija na niže knjiži kao vrijednosno umanjeno na kontima **710** odnosno **711**. Ukoliko je revalorizacija na niže u većem iznosu nego je bila prethodna revalorizacija na više, tada se revalorizacija na niže knjiži **na teret konta 930**, odnosno **na teret konta 931** do iznosa prethodne revalorizacije na više, a samo se razlika knjiži **na teret konta 710**, odnosno **711**.



Ulaganja u nekretnine po metodi troška nabave umanjuju se na isti način kao i dugotrajna materijalna imovina poduzetnika.

Detaljnije o vrijednosnom usklađivanju dugotrajne imovine pisali smo u članku *"Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine - primjena HSF1 6"* (RiPup br. 5/2016), u članku *"Računovodstvo dugotrajne nematerijalne imovine - primjena HSF1 5"* (RiPup br. 10/2016), u članku *"Ulaganje u nekretnine - primjena HSF1 7"* (RiPup br. 11/2016), u članku *"Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjenoj prodaji i prestanak poslovanja - HSF1 8"* (RiPup br. 3/2017), u članku *"Umanjenje vrijednosti imovine prema HSF1-ima"* (RiPup br. 6/2010), u članku *"Revalorizacijska rezerva, rezerva fer vrijednosti i odgođena porezna obveza - primjena HSF1-a"* (RiPup br. 3/2017) i u članku *"Različitosti u mjerenju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine ovisno o načinu upotrebe (primjena HSF1-a)"* (RiPup br.9/2012).

### II.6.b POSLOVNI RASHODI - Vrijednosna usklađenja - kratkotrajne imovine osim financijske imovine (AOP 145)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:

- 713 - Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala;
- 714 - Vrijednosno usklađenje proizvodnje u tijeku;
- 715 - Vrijednosno usklađenje gotovih proizvoda;
- 716 - Vrijednosno usklađenje trgovačke robe;
- 717 - Vrijednosno usklađenje predujmova za zalihe;
- 718 - Vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji i
- 719 - Vrijednosno usklađenje kratkotrajnih potraživanja.

Na svaki datum bilance poduzetnik procjenjuje postoji li **objektivan dokaz** o umanjenju vrijednosti pojedinog potraživanja.

Vrijednost potraživanja se umanjuje i gubici od umanjenja vrijednosti nastaju samo i isključivo ako postoji **objektivan dokaz** o umanjenju vrijednosti proizašle iz jednog ili više događaja nastalih nakon početnog priznavanja imovine (**"događaj povezan s gubitkom"**) kada taj događaj (ili događaji) utječe na procijenjene buduće novčane tokove od potraživanja koji mogu biti pouzdano utvrđeni.

**Objektivni dokaz** da je vrijednost potraživanja umanjena uključuje:

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

Pad kreditnog rejtinga poduzetnika nije, sam po sebi, dokaz o umanjenju vrijednosti, iako može biti dokaz umanjenja vrijednosti ako se razmatra zajedno s ostalim raspoloživim informacijama.

**Utvrđivanje kurentnosti zaliha** je potrebno, jer se može dogoditi da se troškovi zaliha neće moći nadoknaditi u cijelosti, ako su zalihe oštećene ili u cijelosti ili djelomično zastarjele ili ako je smanjena njihova prodajna cijena.

Nemogućnost nadoknade troškova zaliha može biti prisutna, ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršenja ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati zbog prodaje. Otpisivanje vrijednosti zaliha ispod troškova do neto utržive vrijednosti u skladu je sa stajalištem, da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa koji se očekuje realizirati njihovom prodajom ili uporabom.

Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka.

Prema propisima o porezu na dobit vrijednosno umanjene kratkotrajne imovine porezno je nepriznati rashod sve do otuđenja te imovine.

Detaljnije o vrijednosnom usklađivanju kratkotrajne imovine (osim financijske imovine) pisali smo u članku *"Potraživanja - primjena HSF1 11 i poreznih propisa"* (RiPup br. 9/2008), u članku *"Računovodstvo zaliha - primjena HSF1 10"* (RiPup br. 10/2013), u članku *"Umanjenje vrijednosti imovine prema HSF1-ima"* (RiPup br. 6/2010) i u članku *"Računovodstvo zaliha sirovina i materijala"* (RiPup br. 5/2017).

### II.7. POSLOVNI RASHODI - Rezerviranja (AOP 146)

Novim Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016.g., a primjenjuje se i za 2017.g., kod pozicije "Poslovni rashodi" samo je pozicija "Rezerviranja" podijeljena na šest analitičkih pozicija prema vrsti rezerviranja, a ostale pozicije ostale su iste.

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane skupine konta **42 - Troškovi dugoročnih rezerviranja** pod kojom su slijedeća osnovna konta:

- 420 - Dugoročna rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične troškove
- 421 - Dugoročna rezerviranja za porezne obveze
- 422 - Dugoročna rezerviranja za započete sudske troškove
- 423 - Dugoročna rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava
- 424 - Dugoročna rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima
- 425 - Druga dugoročna rezerviranja.

**Rezerviranje je obveza čija je priroda jasno određena i za koju je na datum bilance vjerojatno ili sigurno da će nastati ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili datuma kada će nastati. Rezerviranje se ne koristi za usklađivanje vrijednosti imovine (Točka 6. HSF1 16-Rashodi).**

Rezerviranje troškova i rizika **priznaje se** kao rashod kada poduzetnik ima obvezu neodređenog vremena ili/iznosa. Rezerviranje treba priznati ako, i samo ako:

- a) poduzetnik ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlih događaja,
- b) je vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, i
- c) se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

Budući poslovni gubici ne priznaju se kao rezerviranja. Međutim, ako poduzetnik ima štetni ugovor, sadašnja obveza prema tom ugovoru treba se priznati i mjeriti kao rezerviranje (**Točka 23. HSF1 16-Rashodi**).

**Vrste porezno priznatih rezerviranja** prema propisima o porezu na dobit su:

- za dana jamstva (garancije)
- za započete sudske sporove
- za otpremnine – otkazi po Zakonu o radu
- za obnavljanja prirodnih bogatstava (mineralne sirovine, biološka reprodukcija šuma)
- po posebnim propisima (banke, osiguravajuća društva).

Prema mišljenju Ministarstva financija Kl.:410 - 10/06 - 01/54; Ur.br.:513 - 07 - 21 - 01/06 - 1 od 18. prosinca 2006., u priznate rashode rezerviranja spadaju, osim rezerviranja po započetim sudskim sporovima i rezerviranja po započetim zakonski utvrđenim arbitražnim postupcima i postupcima mirenja.



Vrste nepriznatih rezerviranja su npr. rezerviranja po štetnim ugovorima i rezerviranja za restrukturiranja kada poduzetnik ne ispunjava uvjete navedene u **točki 24. HSFI 16-Rashodi**.

Rezerviranja za restrukturiranje priznaju se samo kad poduzetnik: a) ima detaljan formalni plan restrukturiranja koji sadrži najmanje sljedeće:

- i) poslovanje ili dio poslovanja na koje se odnosi,
- ii) glavne lokacije na kojima se provodi,
- iii) lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih koji će primiti naknadu zbog prestanka rada,
- iv) izdatke koje će nastati i
- v) kada će plan biti proveden i
  - b) započinjanjem provedbe toga plana ili objavom njegovih glavnih značajki onima na koje on utječe nastaju kod njih opravdana očekivanja da će se restrukturiranje provesti.

Iznosi rezerviranja za restrukturiranje uključit će samo izravne izdatke koji proizlaze iz restrukturiranja, a to su:

- a) izdaci nužno uvjetovani restrukturiranjem i
- b) izdaci koji nisu povezani s uobičajenim aktivnostima poduzetnika (**Točka 24. HSFI 16-Rashodi**).

Iz odredbi točke 24. HSFI 16-Rashodi proizlazi da se kod poduzetnika troškovi rezerviranja mogu knjižiti kao rashod samo u slučaju da su ispunjeni navedeni uvjeti, a iz propisa Zakona o porezu na dobit proizlazi da tako knjiženi rashodi rezerviranja za restrukturiranje nisu priznati rashodi odnosno na tako proknjižene rashode obračunava se porez na dobit (za navedene rashode povećava se porezna osnovica poreza na dobit).

**Rezerviranje treba pregledati** na svaki datum bilance i uskladiti ih tako da odražavaju najbolju tekuću procjenu. Ako više nije vjerojatno da će podmirivanje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjevljuju ekonomske koristi, rezerviranje se treba ukinuti. Pri tome treba voditi računa da se rezerviranje treba ukinuti samo za izdatke za koje je rezerviranje izvorno priznato (**Točka 30. HSFI 16-Rashodi**).

**Ukidanje rezerviranja se priznaje** kao prihod od ukidanja rezerviranja koji se iskazuje na poziciji **I.5. - Ostali poslovni prihodi**, odnosno na poziciji **I.4. - Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe**

Ukidanje (promjene) iznosa rezerviranja nastaje u sljedeća tri slučaja:

- 1) Nastankom izdatka za koji je rezerviranje provedeno;
- 2) Promjenom procjene;
- 3) Prestankom vjerojatnosti da će podmirjenje zahtijevati odljev resursa.

Detaljnije o dugoročnom rezerviranju za rizike i troškove i primjere knjiženja poslovnih događaja u vezi dugoročnog rezerviranja dali smo u članku "**Računovodstvo dugoročnog rezerviranja za troškove i rizike (primjena HSFI-a)**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br.10/2012 na str.26.

### II.7.a POSLOVNI RASHODI - Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze (AOP 147)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **420 - Dugoročna rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične troškove**.

### II.7.b POSLOVNI RASHODI - Rezerviranja za porezne obveze (AOP 148)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **421 - Dugoročna rezerviranja za porezne obveze**.

### II.7.c POSLOVNI RASHODI - Rezerviranja za započete sudske troškove (AOP 149)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **422 - Dugoročna rezerviranja za započete sudske sporove**.

### II.7.d POSLOVNI RASHODI - Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava (AOP 150)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **423 - Dugoročna rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava**.

### II.7.e POSLOVNI RASHODI - Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima (AOP 151)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **424 - Dugoročna rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima**.

### II.7.f POSLOVNI RASHODI - Druga rezerviranja (AOP 152)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **425 - Druga dugoročna rezerviranja**.

### II.8. POSLOVNI RASHODI - Ostali poslovni rashodi (AOP 153)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane skupine konta **73 - Ostali poslovni rashodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama**, koja se sastoji od sljedećih osnovnih konta:

- **730** - Nabavna vrijednost prodanih sirovina i materijala, pričuvnih dijelova, sitnog inventara, ambalaže i auto guma i **rashodi od prodaje dugotrajne imovine**;
- **731** - Kalo, rasap, kvar i lom, otpisi i manjkovi kratkotrajne materijalne imovine;
- **732** - Otpisi i manjkovi dugotrajne materijalne imovine;
- **733** - Trajni otpis potraživanja;
- **734** - Kazne, penali, naknade štete i slično;
- **735** - Darovanja (donacije);
- **736** - Izuzimanja i skrivene isplate dobiti (na koji nije plaćen porez na dohodak);
- **737** - Naknadno odobreni popusti i odobrenja, troškovi nagodbe, troškovi nenadoknadivih jamstava i troškovi naknadnih reklamacija;
- **738** - Naknadno utvrđeni rashodi iz proteklih godina i
- **739** - Ostali poslovni rashodi.

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane skupine konta **74 - Ostali poslovni rashodi s poduzetnicima unutar grupe**, koja se sastoji od sljedećih osnovnih konta:

- **740** - Rashodi od prodaje i prestanka priznavanja dugotrajne imovine poduzetnicima unutar grupe;
- **741** - Rashodi od prodaje kratkotrajne imovine poduzetnicima unutar grupe i
- **742** - Ostali poslovni rashodi s poduzetnicima unutar grupe.

Donošenjem novog HSFI 15-Prihodi (Nar. nov., br., 86/15) koji se primjenjuje od 1. siječnja 2016., prihodi i rashodi od prodaje i drugog načina otuđenja dugotrajne imovine više se ne iskazuju kao "ostali-izvanredni prihodi" odnosno kao "ostali-izvanredni rashodi" (navedene pozicije su i brisane iz obrasca Račun dobiti i gubitka donošenjem Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja -Nar. nov., br., 95/16), već kao "ostali poslovni prihodi" odnosno kao "ostali poslovni rashodi".

Naknadno utvrđeni rashodi iz proteklih godina knjiže se kao rashodi i iskazuju u ovoj poziciji samo kada se radi o iznosu koji nije značajan za poduzetnika. Ukoliko je rashod iz proteklih godina zna-

čajan iznos za poduzetnika, tada se on ne knjiži kao rashod tekuće godine već se tretira kao pogreška i knjiži na teret zadržane dobiti poduzetnika.

O načinu iskazivanja pogreške detaljno smo pisali u članku *"Ispravak pogreški i knjiženja po rješenju poreznog nadzora"*, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2011 na str. 39.

### III. FINACIJSKI PRIHODI (AOP 154)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane skupine konta **77 - Finacijski prihodi**.

Novim Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih finacijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016.g., a primjenjuje se i za 2017.g., kod pozicija "Finacijski prihodi" nastale su sljedeće promjene:

- 1) **Ukinuta je "stara"** pozicija III.1.-Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima, a umjesto te pozicije **uvodne su** pet novih pozicija, i to:
  - pozicija III.1.-Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe,
  - pozicija III.2.-Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom,
  - pozicija III.3.-Prihodi od ostalih dugotrajnih finacijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe,
  - pozicija III.4.-Ostali prihodi s osnovne kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe i
  - pozicija III.5.-Tečajne razlike i ostali finacijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe;
- 2) **Ukinuta je "stara"** pozicija III. 3.-Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa;
- 3) **Ukinuta je "stara"** pozicija III.2.-Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama, a umjesto te pozicije **uvodne su** tri nove pozicije, i to:
  - pozicija III.6.-Prihodi od ostalih dugotrajnih finacijskih ulaganja i zajmova,
  - pozicija III.7.-Ostali prihodi s osnovne kamata i
  - pozicija III.8.-Tečajne razlike i ostali finacijski prihodi;
- 4) Pozicija III.9.-Nerealizirani dobiti (prihodi) od finacijske imovine i pozicija III.10.-Ostali finacijski prihodi bili su i u obrascu Račun dobiti i gubitka za 2015. ("stare" pozicije III.4. i III.5.).

Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa poduzetnika unutar grupe s navedene "stare" pozicije III.1.iskazuju se na "novim" pozicijama III.1., III.3., III.4. i III.5.

Dividende odnosno učešće u dobiti iz odnosa s društvima povezanim sudjelujućim interesom (kada se kod mjerenja ulaganja u dionice ili udjele u društva povezana sudjelujućim interesom ne primjenjuje **metoda udjela**) s navedene "stare" pozicije III.1. iskazuju se na novoj poziciji III.2.

Kamate, tečajne razlike i drugi prihodi (osim prihoda od ulaganja u udjele odnosno dionice) iz odnosa s društvima povezanim sudjelujućim interesom s navedene "stare" pozicije III.1. iskazuju se na onim pozicijama gdje se iskazuju navedeni prihodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama.

Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa (nepovezanih poduzetnika) s navedene "stare" pozicije III.3. iskazuju se na onim pozicijama gdje se iskazuju navedeni prihodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama.

Povezani poduzetnici su:

- 1) Poduzetnici unutar grupe (matica i ovisni poduzetnici) i

- 2) Društva povezana sudjelujućim interesom (pridružena društva).

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matica i ovisna društva u kojoj matica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Prema računovodstvenim standardima **društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo)** je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

Dionice i udjeli poduzetnika **kod nepovezanog poduzetnika (sudjelujući interesi)** su kada ulagatelj nema **značajan utjecaj** (već samo sudjelujući interes) odnosno gdje ulagatelj ima, izravno ili neizravno, **manje od 20%** glasačke moći kod drugog poduzetnika koji je predmet ulaganja.

Nepovezani poduzetnik je i onaj poduzetnik u kojemu poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele tog poduzetnika.

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele drugih poduzetnika i o ostaloj finacijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i primjenu konta prihoda od finacijske imovine) pisali smo u sljedećim člancima časopisa *"Računovodstvo i porezi u praksi"*:

- Ulaganja u dionice i udjele u ovisno društvo - primjena HSFI 2 - br. 4 / 2016. - str. 37.
- Ulaganja u dionice i udjele u društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo) - primjena HSFI 2 - br. 6 / 2016. str. 24.
- Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9 - br. 6 / 2016. str. 34.
- Finacijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9 - br. 7 / 2016. str. 27.

#### III.1. FINACIJSKI PRIHODI - Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe (AOP 155)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **770-Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe**.

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matica i ovisna društva u kojoj matica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

U HSFI 2-Konsolidirani finacijski izvještaji nalaze se odredbe o mjerenju ulaganja u dionice i udjele u ovisne poduzetnike.

*Kad se sastavljaju odvojeni finacijski izvještaji matičnog društva koje ima ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirane poduzetnike i društva povezana sudjelujućim interesom (koja nisu razvrstana kao ulaganja namijenjena prodaji ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana kao namijenjena prodaji) ulaganja će se obračunavati po **metodi trošku ulaganja (HSFI 2.51.)**.*

***Metoda troška ulaganja je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku nabave. Ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj prima raspodjelu zadržane dobiti poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje (HSFI 2.15.)**.*

*Kod primjene **metode troška ulaganja** ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj je izglasana dobit poduzetnika u koje je izvršio ulaganje (HSFI 2.53.)*

Prema **čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., br., 177/04 do 115/16), prihodi od dividendi i udjela u dobiti utvrđeni na način iz navedene odredbe smanjuju osnovicu poreza na dobit jer je porez na dobit plaćen kod poduzetnika koji je ostvario dobit.

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele ovisnih poduzetnika s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i



primjenu konta prihoda od ulaganja u udjele odnosno u dionice poduzetnika unutar grupe) pisali smo u članku časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

- Ulaganja u dionice i udjele u ovisno društvo - primjena HSFI 2 - br. 4 / 2016. str. 37.

### III.2. FINANCIJSKI PRIHODI - Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 156)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **771**-Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom.

Prema računovodstvenim standardima **društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo)** je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

Prema odredbama HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji ulaganja poduzetnika u dionice odnosno u udjele u društva povezana sudjelujućim interesom (pridružena društva) **mjere se samo metodom udjela**. Zbog toga poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e prihodi od učešća u dobiti od ulaganja u udjele (dionice) pridruženih društava ne iskazuju na kontu 771 već na kontu 7790-Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom, a taj prihod iskazuje se na poziciji V. a ne na ovoj poziciji.

Na ovoj poziciji iskazuju prihod od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e u slučaju kada navedena ulaganja ne vode po metodi udjela.

Prema **čl.6. st.1. t.1. Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., br., 177/04 do 115/16), prihodi od dividendi i udjela u dobiti utvrđeni na način iz navedene odredbe smanjuju osnovicu poreza na dobit jer je porez na dobit plaćen kod poduzetnika koji je ostvario dobit.

### III.3. FINANCIJSKI PRIHODI - Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe (AOP 157)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **772**-Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matrica i ovisna društva u kojoj matrica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

U ovu poziciju iskazuju se prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja danih poduzetnicima unutar grupe, osim prihoda od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe.

U ovu poziciju iskazuju se i prihodi po danim zajmovima (ugovorene kamate) poduzetnicima unutar grupe.

Sve što je napisano o ugovornim kamata u **poziciji III.6.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim prihodima unutar grupe.

### III.4. FINANCIJSKI PRIHODI - Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe (AOP 158)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **773**-Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matrica i ovisna društva u kojoj matrica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Sve što je napisano o ostalim prihodima s osnove kamata od nepovezanih poduzetnika i ostalih osoba u **poziciji III.7.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim prihodima unutar grupe.

### III.5. FINANCIJSKI PRIHODI - Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe (AOP 159)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **774**-Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matrica i ovisna društva u kojoj matrica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Sve što je napisano o tečajnim razlikama i ostalim financijskim prihodima iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima u **poziciji III.8.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim prihodima unutar grupe.

### III.6. FINANCIJSKI PRIHODI - Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova (AOP 160)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **775**-Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova.

U ovu poziciju iskazuju se prihodi od ulaganja u dionice ili udjele kod nepovezanih poduzetnika u kojima poduzetnik ima manje od 20% glasačke moći.

U ovu poziciju iskazuju se i prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja danih nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i ostalim osobama.

U ovu poziciju iskazuju se i prihodi po danim zajmovima (ugovorene kamate) nepovezanim osobama i ostalim osobama.

Troškovi posudbe su kamate i drugi troškovi koji nastanu kod poduzetnika u svezi s posudbom izvora imovine.

Troškovi posudbe priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, osim ako se kapitaliziraju.

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

**Kamata je** naknada za korištenje novca ili novčanih ekvivalenata. Kamata se ugovara. Međutim, osim ugovorenih kamata, u Republici Hrvatskoj primjenjuje se i zatezna kamata koja se obračunava na potraživanja i plasmane poslije ugovorenog roka dospelosti potraživanja na naplatu.

Detaljno o ugovornim kamata pisano je u članku "**Ugovorne kamate - pravni, porezni i računovodstveni aspekt**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 12/2014. O promjenama kod ugovornih i zateznih kamata od 1. kolovoza 2015. pisali smo u članku "**Nove stope zakonskih i ugovornih kamata**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 9/2015.

U našem časopisu RiPup br.12/17 na str. 192. dali smo tablicu s pregledom najviših ugovornih kamata (kada je ugovorena kamata i kamatna stopa) od 1.1.2008. do 31.12.2017. i to za odnose između trgovaca i između trgovca i osobe javnog prava i za odnose između osoba od kojih barem jedna osoba nije trgovac.

Kod ugovornih kamata treba voditi računa i o propisima o porezu na dobit, kada se ugovaraju kamate između povezanih osoba. Naime, ako su kamate u 2017. između povezanih osoba bile manje ili veće od 4,97 % god. (NN 123/2016), tada to ima utjecaja na poreznu osnovicu poreza na dobit u obrascu PD. Detaljno o toj problematici za



2016.g.pisano je uz red.br.16. Obrasca PD u članku "Prijava poreza na dobit (Obrazac PD) za 2016. ", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 2/2017 na str. 104. Za 2017.g. o navedenom će biti pisano u našem časopisu RiPup br. 2/2018. Kamatna stopa na zajmove između povezanih osoba za 2018.g. je 4,55% god. (NN 132/2017).

### III.7. FINANCIJSKI PRIHODI - Ostali prihodi s osnove kamata (AOP 161)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **7760**-Ostali prihodi s osnove kamata.

U ovu poziciju unose se ugovorne kamate (osim ugovorne kamate na zajmove) i zatezne kamate obračunane nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i ostalim osobama.

**Kamata je** naknada za korištenje novca ili novčanih ekvivalenata. Kamata se ugovara. Međutim, osim ugovoreni kamata, u Republici Hrvatskoj primjenjuje se i zatezna kamata koja se obračunava na potraživanja i plasmane poslije ugovorenog roka dospelosti potraživanja na naplatu.

Detaljno o zateznim kamata pisano je u članku "**Zatezne kamate - pravni, porezni i računovodstveni aspekt**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 11/2014.

O promjenama kod ugovornih i zateznih kamata od 1. kolovoza 2015. pisali smo u članku "**Nove stope zakonskih i ugovornih kamata**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 9/2015.

U našem časopisu RiPup br.12/17 na str. 192. dali smo tablicu s pregledom zakonskih zateznih kamata za razdoblje od 11.9.1996. do 31.12.2017. i to za odnose između poduzetnika i između poduzetnika i osobe javnog prava u kojima je osoba javnog prava dužnik i za odnose između trgovaca i između trgovca i osobe javnog prava i za odnose između osoba od kojih barem jedna osoba nije trgovac. Također smo dali tablicu s pregledom zakonskih zateznih kamata za javne prihode za razdoblje od 11.9.1996. do 31.12.2017. i to za neplaćene javne prihode i za više plaćene javne prihode.

### III.8. FINANCIJSKI PRIHODI - Tečajne razlike i ostali financijski prihodi (AOP 162)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **7765**-Tečajne razlike i ostali financijski prihodi.

U ovu poziciju unose se pozitivne tečajne razlike i ostali financijski prihodi s nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i ostalim osobama.

Subjekt može ostvarivati inozemne aktivnosti na dva načina:

- 1) da ima transakcije u stranim valutama ili
- 2) da ima inozemno poslovanje.

**Transakcije u stranoj valuti** potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primjenjujući na iznos u stranoj valuti spot tečaj između funkcionalne valute i strane valute važeće na datum transakcije.

**Tečajna razlika je** razlika koja proizlazi iz svođenja broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima.

Tečajne razlike javljaju se u slijedećim slučajevima:

- 1) računovodstvenog tretmana transakcija i stanja u stranim valutama,
- 2) kod svođenja rezultata i financijske pozicije inozemnog poslovanja koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom, razmjernom konsolidacijom ili metodom udjela,
- 3) kod svođenja rezultata poslovanja i financijske pozicije subjekta u valutu objavljivanja.

U vezi tečajnih razlika upućujemo na članak "**Računovodstvo tečajnih razlika**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 9/2010 na str.23. i članak "**Upotreba tečaja i evidentiranje tečajnih razlika**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 6/2012 na str. 14.

### III.9. FINANCIJSKI PRIHODI - Nerealizirani dobitci (prihodi) od financijske imovine (AOP 163)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **777** - Nerealizirani dobitci (prihodi) od financijske imovine. Navedeni konto raščlanjen je na sljedeća analitička konta:

- **7770** - Nerealizirani dobitci od umanjenja gubitka financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku (do visine prethodnog gubitka)
- **7771** - Nerealizirani dobitci od povećanja fer vrijednosti financijske imovine klasificirane po fer vrijednosti (osim financijske imovine raspoložive za prodaju)
- **7772** - Nerealizirani dobitci od svođenja na fer vrijednost dionica i udjela;
- **7773** - Nerealizirani dobitci od svođenja na fer vrijednost ostale financijske imovine;
- **7774** - Nerealizirani dobitci od smanjenja fer vrijednosti financijskih obveza;
- **7775** - Nerealizirani dobitci od ukidanja gubitka od umanjenja financijske imovine raspoložive za prodaju (do visine prethodnog gubitka) i
- **7779** - Ostali nerealizirani dobitci (prihodi) od financijske imovine.

Financijska imovina klasificira se u **HSFI 9** - Financijska imovina, zbog potrebe mjerenja, u četiri skupine:

- 1) Financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka;
- 2) Ulaganja koja se drže do dospjeća;
- 3) Zajmovi i potraživanja;
- 4) Financijska imovina raspoloživa za prodaju.

Sva navedena financijska imovina početno se mjeri po trošku stjecanja, a nakon početnog mjerenja primjenjuju se tri metode:

- 1) **Po amortizacijskom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope** mjere se ulaganja koja se drže do dospjeća i zajmovi i potraživanja;
- 2) **Po fer vrijednosti bez umanjenja za iznos transakcijskih troškova** mjere se financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka i financijska imovina raspoloživa za prodaju;
- 3) **Po trošku stjecanja** mjere se ulaganja u vlasničke instrumente (dionice i udjeli u nepovezana društva) čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi.

*Za financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka, promjena fer vrijednosti priznaje se kao prihod ili rashod u računu dobiti i gubitka (HSFI 9.22).*

*Za financijsku imovinu raspoloživu za prodaju koja se mjeri po fer vrijednosti promjena fer vrijednosti priznaje se direktno u kapital (rezervu fer vrijednosti) (HSFI 9.22).*

*Kod financijske imovine ili financijskih obveza klasificiranih po fer vrijednosti, promjena fer vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka (kao nerealizirani dobitci ili gubici), osim financijske imovine raspoložive za prodaju čija se promjena priznaje u kapitalu (HSFI 15.64).*

*Ako se gubitak od umanjenja vrijednosti u budućim razdobljima smanji, a smanjenje se može objektivno povezati s događajem koji je*

nastao nakon priznavanja umanjenja vrijednosti, poduzetnik će ukinuti prethodno priznato umanjenje kroz račun dobiti i gubitka, s time da knjigovodstvena vrijednost nakon ukidanja ne smije biti veći od iznosa koji bi bio iskazan da umanjenje nije bilo prethodno priznato. Iznimno, gubitak od umanjenja vrijednosti vlasničkog instrumenta (dionice i udjeli) koji se mjeri po trošku stjecanja ne ispravlja se. Gubitak od umanjenja vlasničkog instrumenta (dionice i udjeli) koji se klasificira kao imovina raspoloživa za prodaju ne ispravlja se u računu dobiti i gubitka (HSFI 9.30).

Ako se iznos gubitka od umanjenja vrijednosti financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku smanji i smanjenje se može objektivno povezati s događajem koji je nastao nakon priznavanja umanjenja vrijednosti, prethodno priznati gubitak od umanjenja (rashod) ispravlja se direktno na kontu financijske imovine ili upotrebom konta ispravak vrijednosti. Iznos koji se ispravlja priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 15.62).

Gubici od umanjenja vrijednosti, priznati u računu dobiti i gubitka, od ulaganja u vlasnički instrument (dionice i udjeli) klasificiran kao raspoloživ za prodaju ne ispravljaju se u računu dobiti i gubitka kao prihod nego se priznaju u rezerve fer vrijednosti (HSFI 12.37.)

Iz navedenih odredbi proizlazi da se za **zajmove i potraživanja i financijska ulaganja koja se drže do dospelja** (u slijedećem razdoblju nakon umanjenja) ako se procijeni da treba smanjiti prethodni gubitak od umanjenja, ukidanje umanjenja knjiži se kao nerealizirani dobitak (prihod) i to najviše do prethodnog knjiženja umanjenja na računu nerealiziranog gubitka (rashoda). Ako je u slijedećem razdoblju procijenjeno da treba smanjiti gubitak od umanjenja dionica i udjela koji su klasificirani kao financijska imovina raspoloživa za prodaju, tada se to smanjenje umanjenja ne knjiži kao nerealizirani dobitak (prihod), već se knjiži kao revalorizacijska rezerva.

Ako u sljedećem razdoblju, fer vrijednost dužničkog instrumenta klasificiranog kao **raspoloživ za prodaju** poraste gubitak od umanjenja vrijednosti ove financijske imovine ispravit će se a ispravljeni iznos priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 15.63).

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele drugih poduzetnika i o ostaloj financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i primjenu konta nerealiziranih dobitaka odnosno prihoda od financijske imovine) pisali smo u sljedećim člancima časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

- Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSFI 9 - br. 6 / 2016. str. 34.
- Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSFI 9 - br. 7 / 2016. str. 27.

### III.10. FINACIJSKI PRIHODI - Ostali financijski prihodi (AOP 164)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **778-Ostali financijski prihodi**.

U ovu poziciju unose se financijski prihodi koji nisu unijeti u prethodne pozicije financijskih prihoda. Tu spadaju npr. prihodi iz burzovnih transakcija, prihodi iz faktoring, prihodi iz udjela u investicijskim fondovima.

### IV. FINACIJSKI RASHODI (AOP 165)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane skupine konta **48-Financijski troškovi koji se uključuju u zalihu proizvodnje i gotovih proizvoda** i sa dugovne strane skupine konta **77 - Financijski rashodi**.

Novim Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16) koji se primjenjivao za 2016.g. i koji se

primjenjuje za 2017.g., kod pozicija "Financijski rashodi" nastale su sljedeće promjene u odnosu na 2015.g.:

- 1) **Ukinuta je** "stara" pozicija IV.1.-Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima, a umjesto te pozicije **uvodne su** dvije nove pozicije, i to:
  - pozicija IV.1.-Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe i
  - pozicija IV.2.-Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe;
- 2) **Ukinuta je** "stara" pozicija IV.2.-Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama, a umjesto te pozicije **uvodne su** dvije nove pozicije, i to:
  - pozicija IV.3.-Rashodi s osnove kamata i slični rashodi i
  - pozicija IV.4.-Tečajne razlike i drugi rashodi;
- 3) **Uvedena je** nova pozicija IV.6.-Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto);
- 4) Pozicija IV.5.-Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine i pozicija IV.7.-Ostali financijski rashodi bili su i u obrascu Račun dobiti i gubitka za 2015. ("stare" pozicije IV.3. i IV.4.).

Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa poduzetnika unutar grupe s navedene "stare" pozicije IV.1.iskazuju se na "novim" pozicijama IV.1. i IV.2.

Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s društvima povezanim sudjelujućim interesom s navedene "stare" pozicije IV.1. iskazuju se na onim pozicijama gdje se iskazuju navedeni prihodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama ("nove" pozicije IV.3. i IV.4.).

Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama s navedene "stare" pozicije IV.2.iskazuju se na "novim" pozicijama IV.3. i IV.4.

Povezani poduzetnici su:

- 1) Poduzetnici unutar grupe (matica i ovisni poduzetnici) i
- 2) Društva povezana sudjelujućim interesom (pridružena društva).

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matica i ovisna društva u kojoj matica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Prema računovodstvenim standardima **društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo)** je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

Dionice i udjeli poduzetnika **kod nepovezanog poduzetnika (sudjelujući interesi)** su kada ulagatelj nema **značajan utjecaj** (već samo sudjelujući interes) odnosno gdje ulagatelj ima, izravno ili neizravno, **manje od 20%** glasačke moći kod drugog poduzetnika koji je predmet ulaganja.

Nepovezani poduzetnik je i onaj poduzetnik u kojemu poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele tog poduzetnika.

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele drugih poduzetnika i o ostaloj financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i primjenu konta rashoda od financijske imovine) pisali smo u sljedećim člancima časopisa "Računovodstvo i porezi u praksi":

- Ulaganja u dionice i udjele u ovisno društvo - primjena HSFI 2- br. 4 / 2016. str. 37.
- Ulaganja u dionice i udjele u društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo) - primjena HSFI 2- br. 6 / 2016. str. 24.



- Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo - primjena HSF1 9 - br. 6 / 2016. str. 34.
- Financijska imovina (osim dionica i udjela) - primjena HSF1 9 - br. 7 / 2016. str. 27.

#### IV.1. FINANCIJSKI RASHODI - Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe (AOP 166)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:

- **480** - Kamate s poduzetnicima unutar grupe i
- **720** - Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe.

Sve što je napisano o rashodima s osnove kamata i sličnih rashoda od nepovezanih poduzetnika i ostalih osoba u **poziciji IV.3.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim rashodima unutar grupe.

#### IV.2. FINANCIJSKI RASHODI - Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe (AOP 167)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:

- **482** - Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe i
- **722** - Tečajne razlike i drugi rashodi s društvima poduzetnicima unutar grupe.

Sve što je napisano o negativnim tečajnim razlikama i drugim rashodima od nepovezanih poduzetnika i ostalih osoba u **poziciji IV.4.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim rashodima unutar grupe.

#### IV.3. FINANCIJSKI RASHODI - Rashodi s osnove kamata i slični rashodi (AOP 168)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:

- **483** - Rashodi s osnove kamata i slični rashodi i
- **723** - Rashodi s osnove kamata i slični rashodi

U ovu poziciju iskazuju se rashodi od ugovornih i zatezних kamata s društvima povezanim sudjelujućim interesom (pridruženim društvima), s nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i s ostalim osobama.

Troškovi posudbe su kamate i drugi troškovi koji nastanu kod poduzetnika u svezi s posudbom izvora imovine.

Troškovi posudbe priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, osim ako se kapitaliziraju.

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

**Kamata je** naknada za korištenje novca ili novčanih ekvivalenata. Kamata se ugovara. Međutim, osim ugovoreni kamata, u Republici Hrvatskoj primjenjuje se i zatezna kamata koja se obračunava na potraživanja i plasmane poslije ugovorenog roka dospelosti potraživanja na naplatu.

Detaljnije o ugovornim kamatama (članci i ostalo) pisano je uz red. br. III.6. Obrasca Račun dobiti i gubitka.

Detaljnije o zateznim kamatama (članci i ostalo) pisano je uz red. br. III.7. Obrasca Račun dobiti i gubitka.

#### IV.4. FINANCIJSKI RASHODI - Tečajne razlike i drugi rashodi (AOP 169)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:

- **484** - Tečajne razlike i drugi rashodi i
- **724** - Tečajne razlike i drugi rashodi

U ovu poziciju iskazuju se rashodi od tečajnih razlika i drugi rashodi s društvima povezanim sudjelujućim interesom (pridruženim društvima), s nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i s ostalim osobama.

Subjekt može ostvarivati inozemne aktivnosti na dva načina:

- 1) da ima transakcije u stranim valutama ili
- 2) da ima inozemno poslovanje.

**Transakcije u stranoj valuti** potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primjenjujući na iznos u stranoj valuti spot tečaj između funkcionalne valute i strane valute važeće na datum transakcije.

**Tečajna razlika je** razlika koja proizlazi iz svođenja broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima.

Tečajne razlike **javljuju se u sljedećim slučajevima:**

- 1) računovodstvenog tretmana transakcija i stanja u stranim valutama,
- 2) kod svođenja rezultata i financijske pozicije inozemnog poslovanja koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom, razmjernom konsolidacijom ili metodom udjela,
- 3) kod svođenja rezultata poslovanja i financijske pozicije subjekta u valutu objavljivanja.

Detaljnije o tečajnim razlikama (članci) pisano je uz red.br. III.8. Obrasca Račun dobiti i gubitka.

#### IV.5. FINANCIJSKI RASHODI - Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine (AOP 170)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **725-Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine.**

#### IV.6. FINANCIJSKI RASHODI - Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto) (AOP 171)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **726-Vrijednosna usklađenja financijske imovine.**

#### IV.7. FINANCIJSKI RASHODI - Ostali financijski rashodi (AOP 172)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **727-Ostali financijski rashodi.**

U ovu poziciju unose se financijski rashodi koji nisu unijeti u prethodne pozicije financijskih rashoda. Tu spadaju npr. rashodi diskonta kod prodaje potraživanja (faktoringa), rashodi diskonta vrijednosnih papira, rashodi burzovnih usluga.

#### V. Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 173)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **7790-Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom.**

Prema računovodstvenim standardima **društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo)** je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

U ovu poziciju knjiže se prihodi od učešća u dobiti kod društava povezanih sudjelujućim interesom u onom slučaju kada se ulaganja



u dionice ili udjele kod društava povezanih sudjelujućim interesom mjere po **metodi udjela**.

Poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e ulaganja u dionice ili udjele kod društava povezanih sudjelujućim interesom mogu mjeriti samo po metodi udjela, dok poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e mogu navedena ulaganja mjeriti po metodi udjela ili po metodi fer vrijednosti ako odluče navedena ulaganja voditi kao financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka ili po metodi fer vrijednosti ili po metodi troška stjecanja ako odluče navedena ulaganja voditi kao financijsku imovinu raspoloživu za prodaju.

Kada se ulaganja u dionice ili udjele kod društava povezanih sudjelujućim interesom ne mjere po metodi udjela, tada se prihodi od učešća u dobiti od tih ulaganja iskazuju na poziciju III.2.

Prema **čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., br., 177/04 do 115/16), prihodi od dividendi i udjela u dobiti utvrđeni na način iz navedene odredbe smanjuju osnovicu poreza na dobit jer je porez na dobit plaćen kod poduzetnika koji je ostvario dobit.

O ulaganju u dionice ili udjele kod društava povezanih sudjelujućim interesom pisano je u članku "**Ulaganja u dionice i udjele u društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo) - primjena HSFI 2**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 6/2016 na str.24.

#### VI. Udio u dobiti od zajedničkih pothvata (AOP 174)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **7791-Udio u dobiti od zajedničkih pothvata**.

Zajednički pothvat je ugovorno uređenje gdje dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole.

Udio u dobiti od zajedničkih pothvata obračunat metodom udjela iskazuje se na ovoj poziciji. U 2015. udio u dobiti od zajedničkih pothvata iskazivao se u "staroj" poziciji V.-Udio u dobiti od pridruženih poduzetnika.

#### VII. Udio u gubitku od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 175)

Na ovu poziciju unose se rashodi s dugovne strane konta **728-Udio u gubitku od društava povezanih sudjelujućim interesom**.

Sve ostalo napisano uz poziciju V. vrijedi i za ovu poziciju.

#### VIII. Udio u gubitku od zajedničkih pothvata (AOP 176)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **729-Udio u gubitku od zajedničkih pothvata**.

Zajednički pothvat je ugovorno uređenje gdje dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole.

Udio u gubitku od zajedničkih pothvata obračunat metodom udjela iskazuje se na ovoj poziciji. U 2015. udio u gubitku od zajedničkih pothvata iskazivao se u "staroj" poziciji V.I.-Udio u gubitku od pridruženih poduzetnika.

#### IX. UKUPNI PRIHODI (AOP 177)

U ovu poziciju unosi se zbroj iznosa sa sljedećih pozicija:

- I. - Poslovni prihodi (AOP 125),
- III. - Financijski prihodi (AOP 154),
- V. - Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 173) i
- VI. - Udio u dobiti od zajedničkih pothvata (AOP 174).

Svota u ovoj poziciji mora biti jednaka svoti iskazanoj na **red. br. 1. Obrasca PD**.

#### X. UKUPNI RASHODI (AOP 178)

U ovu poziciju unosi se zbroj iznosa sa sljedećih pozicija:

- II. - Poslovni rashodi (AOP 131),
  - IV. - Financijski rashodi (AOP 165),
  - VII. - Udio u gubitku od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 175) i
  - VIII. - Udio u gubitku od zajedničkih pothvata (AOP 145).
- Svota u ovoj poziciji mora biti jednaka svoti iskazanoj na **red. br. 2. Obrasca PD**.

#### XI.

##### XI.1. DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 180)

Kada su ukupni prihodi veći od ukupnih rashoda razlika se unosi u ovu poziciju (**AOP 177 minus AOP 178**).

Svota u ovoj poziciji mora biti jednaka svoti iskazanoj na **red. br. 3. Obrasca PD**.

##### XI.2. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 181)

Kada su ukupni rashodi veći od ukupnih prihoda razlika se unosi u ovu poziciju (**AOP 178 minus AOP 177**).

Svota u ovoj poziciji mora biti jednaka svoti iskazanoj na **red. br. 4. Obrasca PD**.

#### XII. POREZ NA DOBIT (AOP 182)

U ovoj poziciji unosi se iznos iz **red. br. 55. Obrasca PD** umanjen ili uvećan za porezni učinak privremenih razlika i svote koje su proizašle iz njihovog ukidanja u 2017. godini, o čemu smo detaljno pisali u članku "**Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br.11/11 na str.18. Ako se zbog navedenog iznos unesen u ovoj poziciji ne slaže s podatkom iz **red.br.55. Obrasca PD** tada to treba obrazložiti u bilješkama.

##### XIII.1. DOBIT RAZDOBLJA (AOP 184)

Kada je dobit prije oporezivanja veća od poreza na dobit razlika se unosi u ovu poziciju.

##### XIII.2. GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 185)

Kada je dobit prije oporezivanja manja od poreza na dobit razlika se unosi u ovu poziciju.

**Podatke u pozicijama od X.IV. do X.I.X. popunjava samo poduzetnik obveznik primjene MSFI-a koji ima prekinuto poslovanje.**



**Telefon za konzultacije**

**01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739**

(isključivo putem PIN-a)

**Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 h,  
utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 h.**

**7. Pregled pozicija računa dobiti i gubitka s kontima Ripup-ovog kontnog plana 2017.**

Naziv pozicije 1	AOP 2	Konta RiPuP-ovog kontnog plana 3
<b>I. POSLOVNI PRIHODI (AOP 126 do 130)</b>	<b>125</b>	
1. Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe	126	750 i 754
2. Prihodi od prodaje (izvan grupe)	127	751, 752, 753, 755, 756, 757 i 759
3. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga	128	760
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe	129	78
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	130	761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768 i 769
<b>II. POSLOVNI RASHODI (AOP 132+133+137+141+142+143+146+153)</b>	<b>131</b>	
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	132	
2. Materijalni troškovi (AOP 134 do 136)	133	
a) Troškovi sirovina i materijala	134	40
b) Troškovi prodane robe	135	709
c) Ostali vanjski troškovi	136	41
3. Troškovi osoblja (AOP 138 do 140)	137	
a) Neto plaće i nadnice	138	47000, 47001, 47010, 47011 i 4710
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	139	47002, 47012 i 4711
c) Doprinosi na plaće	140	4720, 4721, 4722 i 4729
4. Amortizacija	141	43
5. Ostali troškovi	142	44, 45 i 46
6. Vrijednosna usklađenja (AOP 144+145)	143	
a) dugotrajne imovine osim financijske imovine	144	710, 711 i 712
b) kratkotrajne imovine osim financijske imovine	145	713, 714, 715, 716, 717, 718 i 719
7. Rezerviranja (AOP 147 do 152)	146	
a) Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	147	420
b) Rezerviranja za porezne obveze	148	421
c) Rezerviranja za započete sudske sporove	149	422
d) Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	150	423
e) Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	151	424
f) Druga rezerviranja	152	425
8. Ostali poslovni rashodi	153	73 i 74
<b>III. FINANCIJSKI PRIHODI (AOP 155 do 164)</b>	<b>154</b>	
1. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	155	770
2. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesima	156	771
3. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe	157	772
4. Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	158	773
5. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	159	774
6. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova	160	775
7. Ostali prihodi s osnove kamata	161	7760
8. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi	162	7765
9. Nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine	163	777
10. Ostali financijski prihodi	164	778
<b>IV. FINANCIJSKI RASHODI (AOP 166 do 172)</b>	<b>165</b>	
1. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe	166	480 i 720
2. Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe	167	482 i 722



Naziv pozicije	AOP	Konta RiPuP-ovog kontnog plana
1	2	3
3. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi	168	483 i 723
4. Tečajne razlike i drugi rashodi	169	484 i 724
5. Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine	170	725
6. Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto)	171	726
7. Ostali financijski rashodi	172	727
V. UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM	173	7790
VI. UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA	174	7791
VII. UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM	175	728
VIII. UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA	176	729
IX. UKUPNI PRIHODI (AOP 125+154+173 + 174)	177	
X. UKUPNI RASHODI (AOP 131+165+175 + 176)	178	
XI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 177-178)	179	
1. Dobit prije oporezivanja (AOP 177-178)	180	
2. Gubitak prije oporezivanja (AOP 178-177)	181	
XII. POREZ NA DOBIT	182	
XIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 179-182)	183	
1. Dobit razdoblja (AOP 179-182)	184	
2. Gubitak razdoblja (AOP 182-179)	185	
<b>PREKINUTO POSLOVANJE (popunjava poduzetnik obveznika MSFI-a samo ako ima prekinuto poslovanje)</b>		
XIV. DOBIT ILI GUBITAK PREKINUTOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 187-188)	186	
1. Dobit prekinutog poslovanja prije oporezivanja	187	
2. Gubitak prekinutog poslovanja prije oporezivanja	188	
XV. POREZ NA DOBIT PREKINUTOG POSLOVANJA	189	
1. Dobit prekinutog poslovanja za razdoblje (AOP 186-189)	190	
2. Gubitak prekinutog poslovanja za razdoblje (AOP 189-186)	191	
<b>UKUPNO POSLOVANJE (popunjava samo poduzetnik obveznik MSFI-a koji ima prekinuto poslovanje)</b>		
XVI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 179+186)	192	
1. Dobit prije oporezivanja (AOP 192)	193	
2. Gubitak prije oporezivanja (AOP 192)	194	
XVII. POREZ NA DOBIT (AOP 182+189)	195	
XVIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 192-195)	196	
1. Dobit razdoblja (AOP 192-195)	197	
2. Gubitak razdoblja (AOP 195-192)	198	
<b>DODATAK RDG-u (popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj)</b>		
XIX. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 200+201)	199	
1. Pripisana imateljima kapitala matice	200	
2. Pripisana manjinskom (nekontrolirajućem) interesu	201	
<b>IZVJEŠTAJ O OSTALOJ SVEOBUHVAATNOJ DOBITI (popunjava poduzetnik obveznik primjene MSFI-a)</b>		
I. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	202	
II. OSTALA SVEOBUHVAATNA DOBIT/GUBITAK PRIJE POREZA (AOP 204 do 211)	203	
1. Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja	204	
2. Promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	205	
3. Dobit ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja financijske imovine raspoložive za prodaju	206	
4. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite novčanih tokova	207	
5. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite neto ulaganja u inozemstvu	208	
6. Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim interesom	209	

