



Računovodstvo proizvodnje

Neven Baica, mag. oec.

Na računovodstvo proizvodnje najvećim dijelom odnose se pravila iz HSFI - 10 - Zalihe. No zbog kompleksnosti utvrđivanja troškova koji se uključuju u proizvodnju ovo područje često je obuhvaćeno i pojmom računovodstvo troškova. U ovom članku kroz praktične primjere pojašnjavamo pravila priznavanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, pojašnjavamo koji se troškovi uključuju u proizvodnju, a koji ne, te kroz primjere pojašnjavamo osnovne načine evidentiranja proizvodnje od početka do njega završetka.

1. Uvod

Razina složenosti računovodstva društava koja se bave proizvodnjom značajno je veća od računovodstava društava koja ne obavljaju takvu djelatnost. Osnova složenosti je u potrebi da se proizvodnja prati količinski i vrijednosno kroz sve faze proizvodnje od zaliha sirovina i materijala koje se uključuju u proizvodnju, troškova rada i energije, preko zaliha nedovršene proizvodnje sve do zaliha gotovih proizvoda. To znači da će se troškovi društva morati razdvajati na one koje su uključuju u troškove proizvodnje i na troškove koji su "neproizvodni", odnosno koji će ostati izvan evidencija vezanih za proizvodnju. Složenosti praćenja proizvodnje doprinose i same značajke troškova za proizvodnju. Tako se u proizvodnji javljaju troškovi izravnog materijala i izravnog rada koje je relativno jednostavno pratiti, ali isto tako i troškovi neizravnog materijala i neizravnog rada koji se u proizvodnju uključuju po određenom ključu. Po istom ključu ili nekim drugim kriterijima u proizvodnju treba uključiti i sve ostale troškove koji se prema odredbama računovodstvenih standarda trebaju uključiti u proizvodnju.

Obzirom da pojedini proizvodni procesi uključuju različite vrste proizvoda, moguća je potreba da se troškovi trebaju precizno alocirati na svaku od vrsta proizvoda što praćenje čini još kompleksnijim. Primjer je proizvodnja automobila kada se svaki automobil proizvodi prema specifičnim zahtjevima kupca. Iz tog razloga praćenje proizvodnje uključuje alociranje troškova i po mjestima troškova, ali i po samom proizvodu, pa se nerijetko za te potrebe koristi i dodatna evidencija preko slobodnih konta u kontnom planu (u našem slučaju to je razred 5).

U praksi se troškovi proizvodnje prate prema radnom nalogu gdje se za svaki proizvod formira poseban radni nalog prema kojem se tom proizvodu izravno pripisuju određeni troškovi te se tako utvrđuje konačna cijena proizvodnje za taj proizvod. Za manje kompleksnu grupu proizvoda može se primjenjivati procesno računovodstvo u

kojem se proizvodnja ne prati po pojedinom proizvodu, već se ukupni troškovi koji se odnose na proizvodnju u određenom razdoblju dijele sa brojem proizvedenih proizvoda kako bi dobili konačnu cijenu po jedinici proizvoda. Nisu rijetki niti slučajevi kada se za praćenje proizvodnje istovremeno koriste oba modela. Primjer je proizvodnja odjeće gdje se jednostavne majice i hlače ne moraju pratiti po vrstama pa je za njihovo praćenje prikladno procesno računovodstvo, dok se za haljine i drugu odjeću, za čiju se proizvodnju koriste skupe tkanine ili se u njih ugrađuju skupi dijelovi, koristi obračun prema radnim nalogima.



ističemo...

Zbog navedene kompleksnosti u alociranju troškova u proizvodnji, **računovodstvo obračuna proizvodnje** često se u praksi koristi pojam "računovodstvo troškova".

Pod pojmom proizvodnje uobičajeno se podrazumijeva proizvodnja dobara. No gotovo sve što se odnosi na proizvodnju dobara primjenjivo je i u slučaju kada je konačni rezultat proizvodnje usluga. Obzirom da se prema poreznim propisima smatra uslugom, često se kao tipičan primjer navodi građevinarstvo, koje je po složenosti procesa građenja, omjeru uloženog rada i ugrađenog materijala usporedivo sa najsloženijim procesima proizvodnje dobara. No, obzirom da građenjem u konačnici kao rezultat dobijemo dobro – građevinski objekt treba naglasiti da je isto primjenjivo i u svim slučajevima kada krajnji proizvod nije dobro, već usluga koja zahtijeva pripreme radnje te duže razdoblje u kojima se u uslugu ulaže rad, te u nekim slučajevima i materijal.

Primjerice ako je za uslugu potrebno educirati ili istrenirati osoblje koje će uslugu pružati, razdoblje treninga ulazi u troškove proizvodnje te usluge, te se knjigovodstveno evidentira gotovo na identičan način kao i u slučaju proizvodnje dobara. U proizvodnju usluga uključuju se i zalihe. Naime, za obavljanje usluge potrebni su određeni

alati i uređaji, te se vrijednost njihova trošenja također uključuje u proizvodnju usluga. Ponekad je proizvodnja usluga povezana i s proizvodnjom dobara. To je slučaj s uslugama koje zahtijevaju specijalne uređaje i alate koji će se koristiti samo za tu uslugu, te se za potrebe obavljanja usluge trebaju proizvesti ili prilagoditi. Zanimljiv primjer bila bi usluga prijevoza specijalnih tereta za koji treba prilagoditi ili izgraditi odgovarajuću prikolicu, te istrenirati vozača za specifičnosti prijevoza tog tereta. U proizvodnji takve usluge kao direktan trošak javit će se utrošak sirovina i materijala.

Obzirom da proizvodnja uobičajeno zahtijeva značajna ulaganja prije prve prodaje gotovog proizvoda, uz proces proizvodnje intenzivno su vezani procesi upravljanja kojima je cilj usklađivanje postupka proizvodnje željenom financijskom učinku i/ili kvaliteti proizvoda. Proces upravljanja zahtijevaju razne kalkulacije i izračune prije i tijekom procesa proizvodnje, kao što su obrtaj zaliha sirovina i materijala i drugih zaliha, iskoristivosti otpada, utrošak rada i energije.

U ovom članku, međutim, nećemo se baviti aspektom upravljanja proizvodnje koji je ionako specifičan zahtjevima svakog pojedinog procesa proizvodnje i vrste gotovog proizvoda. Ovaj članak posvećen je upoznavanju s računovodstvom proizvodnje, čije je razumijevanje osnova za ispravno utvrđivanje cijene proizvoda i ispravno tumačenje podataka o proizvodnji, bez čega je upravljanje proizvodnjom nemoguća misija.

Obzirom da računovodstvo proizvodnje najvećim dijelom obuhvaća pravila evidentiranja i praćenja zaliha sirovina i materijala, nedovršene proizvodnje i poluproizvoda te zaliha gotovih proizvoda, u ovom članku bavit ćemo se uglavnom računovodstvenim pravilima evidentiranja zaliha propisanih odredbama Hrvatskog računovodstvenog standarda 10 - Zalihe (u nastavku: HSFI-10) koji je objavljen u Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/15).

1.1. Definicija zaliha

Točkom HSFI-a 10.3. definirano je da su **zalihe kratkotrajna materijalna imovina**:

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

Istom točkom HSFI-a utvrđeno je da **zalihe slijedom reproduktivnog ciklusa obuhvaćaju sljedeće oblike**:

- zalihe sirovina i drugog materijala koji ulaze u supstancu gotovog proizvoda,
- zalihe rezervnih dijelova i drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovih proizvoda,
- zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda,
- zalihe gotovih proizvoda,
- zalihe trgovačke robe i drugo,
- kratkotrajnu biološku imovinu.

1.2. Sadržaj i obuhvat HSFI 10

HSFI 10 - Zalihe prema odredbama HSFI-a 10.8. i 10.9. sadrži načela, pravila i metode za utvrđivanje oblika zaliha, njihovo mjerenje, priznavanje i evidentiranje. Ovaj standard obuhvaća sve zalihe poduzetnika, osim:

- nedovršenih radova temeljem ugovora o izgradnji uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga,
- financijskih instrumenata,

- biološke imovine povezane s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodima u trenutku žetve (HSFI 17 – Poljoprivreda).

HSFI 10 se ne primjenjuje na mjerenje zaliha robe brokera – trgovaca koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje priznaju se u okviru računa dobiti ili gubitka u razdoblju u kojem je promjena nastala.

Na HSFI 10 pozivaju se i drugi standardi i to za sljedeće stavke:

- za priznavanje materijalnih troškova koji se odnose na troškove sirovina i materijala i prodane trgovačke robe (HSFI 16.17),
- za priznavanje troškova usluga (HSFI 16.19),
- za poljoprivredne proizvode nakon ubiranja plodova (HSFI 17.05),
- za biološku imovinu kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti pa se po mjeri po trošku nabave umanjenoj za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje) (HSFI 17.9),

U ovom članku obrađujemo računovodstvena pravila koja se odnose na zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, ali i zaliha sirovina i materijala u djelu koji je značajan za proces proizvodnje.

2. Priznavanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

Zalihe koje su povezane s proizvodnjom dijele se prema stupnju dovršenosti i u RiPup-ovom kontnom planu evidentiraju se u okviru razreda 6 kao:

- proizvodnja u tijeku (skupina 60)
- gotovi proizvodi (skupina 63)

Kod složenijih procesa proizvodnje koja se odvaja u više faza može postojati potreba i za evidentiranjem **proizvodnje dijelova ili materijala koji se ugrađuju u konačni proizvod, a koji se u praksi nazivaju poluproizvodima**. Obzirom da se navedeni slučajevi javljaju izuzetno rijetko i mogu se tehnički riješiti i bez upotrebe posebne skupine zaliha, za poluproizvode nismo otvorili skupinu konta, ali je za te potrebe u kontnom planu **stavljen prostor između skupina 60 i 63**.

Premda u ovom dijelu uobičajeno govorimo o priznavanju zaliha, obzirom na povezanost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, iznimno u okviru ovog poglavlja i poglavlja 3. i 4. Ovog članka obradit ćemo sve aspekte bitne za postupak proizvodnje. To uključuje detalje vezane uz to koji se troškovi uključuju u proizvodnju, a koji ne, na koji način se troškovi pripisuju proizvodnji, te postupak završetka proizvodnje, odnosno trenutak kada se priznaju zalihe gotovih proizvoda.

Za formiranje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda bitne su odredbe o priznavanju i početnom mjerenju zaliha. Priznavanje zaliha propisano je točkama HSFI-a 10.10. do 10.15.



ističemo...

Priznavanje je proces uvrštavanja stavke u bilancu, te u račun dobiti i gubitka, koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja za njeno priznavanje (HSFI 10.10)

Stavka koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja treba se priznati ako:

- je vjerojatno da će **buduće ekonomske koristi** povezane s tom stavkom ulaziti poduzetniku ili izlaziti iz njega i



- stavka ima trošak ili vrijednost koja se može **pouzdan**o izmjeriti.

Na temelju ove opće definicije, u točki HSF1-a 10.12 kreirana je definicija koja se odnosi na zalihe, a koja propisuje da se **zalihe priznaju u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske korist** priteceni poduzetniku, i kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koja se pouzdan

Premda je definicija priznavanja primjenjiva za sve zalihe, priznavanje zaliha proizvodnje dugotrajn je i kompleksan proces, a sam način evidentiranja značajno drugačiji od onog koji se primjenjuje kod priznavanja ostalih zaliha.

Naime, način utvrđivanja troškova koji se uključuju u proizvodnju (u troškove proizvodnje) uvjetovan je ne samo računovodstvenim pravilima, već i pravilima izvještavanja. Sukladno odredbama Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/2016), poduzetnik je u računu dobiti i gubitka dužan iskazati sve troškove koji su u izvještajnom razdoblju uključeni u zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda i to po vrstama (rad, materijal, energija i sl.), a ukupni zbroj korigira promjenom stanja tih zaliha. Upravo ta specifičnost donosi posebnost u knjiženju priznavanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda.

O načinu izvještavanja vezanom za zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda pišemo u posljednjem poglavlju ovog članka, dok samu specifičnost priznavanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda opisujemo u poglavlju „Obračun proizvodnje“.

2.1. Evidentiranje proizvodnje proizvoda

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

- troškove poslovanja** na kontima 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 **na konta skupine 60** - Proizvodnja u tijeku.

Knjiženja prijenosa troškova u zalihe može se obavljati i preko konta skupine 5 - Interni obračuni, što pojašnjavamo u primjeru 4. Ovog članka.

U tijeku proizvodnje može doći do slijedećih transakcija **sa konta skupine 60** - Proizvodnja u tijeku:

- dio troškova neiskorištenog kapaciteta sa tog konta prenosi se kao rashod razdoblja **na konto 703** - Troškovi neiskorištenog kapaciteta.
- vrijednost prodanih zaliha nedovršenih proizvoda 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).

U nastavku dajemo pojednostavljeni primjer utvrđivanja zaliha proizvodnje i zaliha gotovih proizvoda.

Primjer 1. - Utvrđivanje zaliha proizvodnje i zaliha gotovih proizvoda

- Obračun utroška materijala za proizvodnju **112.567,98 kn;**
- Raspored utroška materijala za proizvodnju **112.567,98 kn;**
- Raspored ostalih troškova i usluga za proizvodnju **89.452,76 kn;**
- Raspored troškova proizvodnje na gotove proizvode (proizvodnja djelomično završena) **43.783,54 kn.**

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun utroška materijala za proizvodnju	112.567,98	4000	3100
2.	Raspored utroška materijala za proizvodnju	112.567,98	6000	490
3.	Raspored ostalih troškova i usluga za proizvodnju	89.453,76	6000	490
4.	Raspored troškova proizvodnje na gotove proizvode (proizvodnja djelomično završena)	43.783,54	6300	6000

2.2. Evidentiranje proizvodnje usluga

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.

Troškovi 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 knjiženje izlaznog 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.

Koji su to troškovi koji se preko konta 490 uključuju u troškove zaliha proizvodnje ili gotovih proizvoda pišemo u poglavlju koje slijedi, dok u poglavlju 3.2. ovog članka dajemo knjigovodstvena pravila o troškovima koji se ne uključuju u zalihe već se preko konta 491 prenose na rashode razdoblja.

3. Troškovi proizvodnje i troškovi razdoblja

Svi troškovi proizvodnog društva evidentiraju se na razredima skupine 4. Neki od tih troškova uključuju se u proizvodnju. Tako se u proizvodnju u cijelosti uključuju troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada proizvodnje. Ostali troškovi poput indirektnih troškova materijala i indirektnog rada uključuju se u proizvodne troškove prema određenom ključu, kao i ostali troškovi koji su vezani uz proizvodnju. U HSF1-ima troškovi koji pomažu da se jedne zalihe pretvore (konvertiraju) u drugu vrstu troškova, nazivaju se troškovi konverzije.

U prethodnom poglavlju naveli smo da se **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 preko konta 490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga na konto skupine 60 - Proizvodnja u tijeku. 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 poglavljima koje slijede pojašnjavamo koje troškove treba preneti u troškove proizvodnje, odnosno koji se troškovi ne mogu uključiti u proizvodnju, već se prebacuju izravno na rashode razdoblja.

3.1. Troškovi koji se uključuju u proizvodnju

Što se smatra troškom proizvodnje propisano je točkom HSFI-a 10.7.

„Troškovi proizvodnje znače vrijednost utrošenih sirovina, potrošnog materijala i drugi troškovi koji su neizravno pripisivi predmetnom proizvodu. Uključuju razumni udjel fiksnih i varijabilnih općih troškova nastalih u razdoblju proizvodnje koji se neizravno pripisuju predmetnom proizvodu. Troškovi distribucije ne uključuju se.“

Više odredbi HSFI-a 10 odnosi se na način utvrđivanja troškova proizvodnje. HSFI razlikuje troškove konverzije od ostalih troškova koji se uključuju u proizvodnju. Dio odredbi ovog HSFI-a pojašnjava i slučajeve kada se troškovi posudbe uključuju u troškove proizvodnje

TROŠKOVI KONVERZIJE

Trošak proizvodnje (konverzije) uključuje troškove koji su izravno povezani s proizvodnim učincima kao što je izravni rad zajedno sa sustavnim rasporedom varijabilnih i fiksnih općih troškova proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode (HSFI 1.16.).

Odredbe o troškovima konverzije zaliha nalaze se u točkama HSFI-a 10.19. do 10.21.

Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s proizvodima kao što je izravan rad i slično. Oni također uključuju i sustavno raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode.

Fiksni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obujam proizvodnje, kao što su npr. trošak amortizacije, održavanja građevinskih objekata, opći troškovi pogona i slično.

Varijabilni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ovise o obujmu proizvodnje, kao npr. indirektni materijal i rad u pogonu.

Raspoređivanje fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije temelji se na normalnom kapacitetu proizvodnje. **Normalni kapacitet proizvodnje** se definira kao količina proizvodnje koja se očekuje ostvariti u prosjeku tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim uvjetima uzimajući u obzir planirano održavanje. **Neraspoređeni fiksni opći troškovi** priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

Kad se u proizvodnom procesu proizvodi više proizvoda, a troškovi konverzije svakog proizvoda se ne mogu izravno identificirati, potrebno ih je racionalno i dosljedno raspoređivati na proizvode.

Osnovica raspoređivanja može biti relativna vrijednost prodaje svakog proizvoda u fazi proizvodnog procesa.

TROŠKOVI POSUDBE

Troškovi posudbe obuhvaćaju kamate i druge troškove koji nastanu na teret poduzetnika u svezi posudbe izvora financiranja imovine, a u točki HSFI-a 10.24 propisano je kada se takvi troškovi trebaju uključiti u nabavu imovine, odnosno u troškove proizvodnje.

Kako je naglašeno navedenom odredbom HSFI-a, troškovi posudbe u **pravilu trebaju teretiti rashode u razdoblju u kojem su nastali. Međutim, ako se troškovi posudbe mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine** uključuju se u nabavu ove imovine. Takvi troškovi posudbe se kapitaliziraju kao dio troška nabave te imovine, kada je vjerojatno da će poduzetniku pritijecati od njih buduće ekonomske koristi i ti se troškovi mogu pouzdano izmjeriti.

„Kvalificirana imovina su zalihe koje zahtijevaju znatno vremensko razdoblje (duže od jedne godine) za dovođenje u stanje pogodno za prodaju. Zalihe koje se proizvode rutinski ili na drugi način (ciklički u velikim količinama u kratkom razdoblju) ne smatraju se kvalificiranom imovinom.“ (HSFI 10.25)

Navedemo znači da će troškovi posudbe biti uključeni u troškove zaliha ukoliko se odnose na nabavu dobara koje se ne mogu izravno koristiti, već se uključuju u proizvodnju koja će trajati duže od godinu dana, što znači i za nabavu sirovina i materijala koje udovoljavaju navedenom kriteriju.

Troškovi posudbe mogu obuhvatiti:

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

Prema točki HSFI-a 10.26, kod **kupovanja zaliha s odgodom plaćanja** koje sadrži element financiranja s time da je nabavna cijena veća od one po uobičajenim uvjetima plaćanja, razlika u cijeni se priznaje kao rashod kamata razdoblja financiranja (ne ulazi u nabavnu vrijednost zaliha).

TROŠKOVI ZALIHA PRUŽATELJA USLUGA

Prema točki HSFI-a 10.27, **trošak zaliha pružatelja usluga** mjeri se po troškovima njihove proizvodnje koji sadrže troškove izravno uložene rada i troškove drugih osoba koje su izravno uključene u pružanje usluga uključivši i nadzorno osoblje, te opće troškove koji se mogu pripisati pružanju usluga.

Trošak zaliha pružatelja usluga ne uključuje profitnu maržu ili opće troškove koji se mogu pripisati pružanju usluga, a koji su često uključeni u cijene koje pružatelj usluga zaračunavaju.

OSTALI TROŠKOVI

Ostali troškovi se uključuju u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje, kao npr. opći neproizvodni troškovi ili troškovi dizajniranja proizvoda za određene kupce (HSFI 10.22).



3.2. Troškovi razdoblja

Kada utvrdimo koji troškovi se priznaju u troškove zaliha proizvodnje, na kontima troškova ostat će iznosi koje treba iskazati kao rashod razdoblja. Prema točki HSFI-a 10.23. to su npr:

- neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova,
- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze,
- administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje,
- troškovi prodaje.

Točkom HSFI-a 10.27 istaknuto je i da se **troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom i korištenjem općeg administrativnog osoblja** priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

No, treba podsjetiti da je i drugim odredbama HSFI-a naglašeno kada određeni troškovi ne mogu biti uključeni u troškove zaliha proizvodnje već predstavljaju rashod razdoblja, o čemu smo pisali u prethodnim poglavljima. Tako je slijedećim točkama HSFI-a istaknuto da se troškovima razdoblja smatraju i slijedeći iznosi:

- **HSFI 10.20 g** neraspoređeni fiksni opći troškovi,
- **HSFI 10.24 g** troškovi posudbe nekvalificirane imovine,
- **HSFI 10.26 g** razlika u cijeni kod kupovanja zaliha s odgodom plaćanja koje sadrži element financiranja s time da je nabavna cijena veća od one po uobičajenim uvjetima plaćanja.

4. Obračun proizvodnje

U praksi se **najčešće upotrebljavaju dva načina evidencije zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda:**

- evidentiranje prema radnom nalogu i
- evidentiranje prema procesnom obračunu.

U poglavljima koje slijede prikazujemo primjenu ovih modela kroz praktične primjere.

4.3. Utvrđivanje proizvodnje prema radnom nalogu

Utvrđivanje zaliha proizvodnje prema radnom nalogu primjenjuje se u proizvodnji specifičnih proizvoda gdje svaka jedinica proizvoda ima specifične troškove čija visina značajno varira od proizvoda do proizvoda. Proizvodnja prema radnim nalogima može se koristiti i za grupu proizvoda kada se proizvodnja obavlja prema utvrđenoj recepturi gdje je poznat točan omjer sirovina i materijala koji mora biti ugrađen u grupu konačnih proizvoda, te kada su odstupanja i pogreške u proizvodnji rijetke. Primjer možemo naći u proizvodnji boja i lakova kada se omjer sirovina u konačnom proizvodu utvrđuje pomoću računala ili primjerice proizvodnji tehnike koja se sastavlja od točno određenih dijelova prema tehničkim specifikacijama. U nastavku navedeno pojašnjavamo kroz praktičan primjer.

Primjer 2. - Knjiženje evidencije zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda po obračunu prema radnom nalogu.

Poduzetnik "A" je proizvođačko društvo koje uz pogon ima još dva mjesta troška: „Održavanje” i „Administraciju”. Poduzetnik je u izvještajnom razdoblju proizvelo:

- 3.000 kom proizvoda „X” i
- 4.000 kom proizvoda „M”.

Utrošak izravnog materijala i rada prati se **temeljem radnih naloga**, dok se udio ostalih troškova izračunava prema pravilima utvrđenim računovodstvenim politikama. Ukupne troškovi Poduzetnika u

izvještajnom razdoblju iznosili su **865.352,65 kn**. U tablici koja slijedi prikazujemo ih po vrstama.

Tablica 1: Pregled ukupnih troškova po vrstama troškova

R. br.	Skupina konta	Vrsta troška	Iznos
1.	40	Troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara	423.128,14
2.	41	Troškovi usluga	33.267,63
3.	42	Dugoročna rezerviranja za troškove i rizike	11.356,35
4.	43	Amortizacija	83.234,25
5.	44	Ostali troškovi poslovanja - troškovi za radnike	36.481,04
6.	45	Ostali troškovi poslovanja - porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu	17.845,14
7.	46	Ostali troškovi	15.346,81
8.	47	Troškovi osoblja	244.693,29
9.	48	Financijski troškovi uključeni u troškove proizvodnje	---
10.		Ukupno:	865.352,65

Za proizvod "X" ispostavljen je radni nalog 105, a za proizvod "M" ispostavljen je radni nalog 106 temeljem kojih se prati utrošak izravnog materijala i troškovi izravnog rada što prikazujemo u tablici koja slijedi.

Tablica 2: Raspored izravnih troškova na radne naloge

R.br	Radni nalog	Trošak izravnog materijala	Trošak izravnog rada	Ukupno
1.	Rad.nl. 105	158.324,25	89.343,15	247.667,40
2.	Rad.nl. 106	226.865,14	106.874,68	333.739,82
3.	Ukupno	385.189,39	196.217,83	581.407,22

Iz navedenih evidencija u tablicama 1 i 2 proizlazi da poduzetnik "A" ima sljedeće troškove u obračunskom razdoblju: **trošak izravnog (direktnog) materijala 385.189,39 kn**; **trošak izravnog (direktnog) rada 196.217,83 kn**; **neizravni (opći) troškovi 283.945,43 kn** ukupno **865.352,65 kn**

Poduzetnik "A" neizravne (opće) troškove materijala i rada i ostale opće troškove proizvodnje prati po mjestima troškova. Osim "Pogona" mjesta troškova su još i "Održavanje" i "Administracija".

U tablici koja slijedi prikazujemo raspored neizravnih troškova po mjestima troškova.

Objavite financijske izvještaje u RiPup-u

980,00 kn + PDV
Tel.: 01 49 21 737



Tablica 3: Raspored neizravnih troškova po mjestima troškova

R.br	Vrsta neizravnog troška	Pogon		Održavanje		Administracija		Ukupno
		Fiksni	Varijabilni	Fiksni	Varijabilni	Fiksni	Varijabilni	
1.	40	---	20.763,25	---	8.536,10	5.386,20	3.253,20	37.938,75
2.	41	4.569,15	9.386,14	3.835,25	8.356,05	2.856,18	4.264,86	33.267,63
3.	42	11.356,35	---	---	---	---	---	11.356,35
4.	43	54.102,26	---	5.826,40	---	23.305,59	---	83.234,25
5.	44	1.695,75	17.416,67	1.582,23	6.948,37	975,15	7.862,87	36.481,04
6.	45	829,49	8.519,58	773,97	3.398,88	477,00	3.846,22	17.845,14
7.	46	824,35	6.126,15	785,16	3.235,16	835,20	3.540,79	15.346,81
8.	47	16.356,20	12.828,40	8.360,50	---	7.850,80	3.079,56	48.475,46
9.	Ukupno	89.733,55	75.040,19	21.163,51	30.474,56	41.686,12	25.847,50	283.945,43

Svi opći troškovi mjesta troška "Administracija", fiksni u iznosu od **41.686,12** kn i varijabilni u iznosu od **25.847,50** kn, predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihu proizvodnje.

Poduzetnik "A" u troškove proizvodnje uključuje fiksne opće troškove proizvodnje na razini iskorištenja normalnog kapaciteta. **Iskorišteni normalni kapacitet** u "Pogonu" je **85%**, a u "Održavanju" **65%**. U tablici koja slijedi utvrđujemo iznos iskorištenih fiksnih troškova za mjesto troška „Pogon“ (**89.733,55**) i mjesto troška „Održavanje“ (**21.163,51**).

Tablica 4: Raspored fiksnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na iskorištene i neiskorištene

R. br.	Mjesto troška	Ukupno fiksni troškovi	Iskorištenost normalnog kapaciteta	Fiksni troškovi	
				Iskorišteni (3 x 4)	Neiskorišteni (3 - 5)
1.	Pogon	89.733,55	85%	76.273,52	13.460,03
2.	Održavanje	21.163,51	65%	13.756,28	7.407,23
3.	Ukupno	110.897,06	—	90.029,80	20.867,26

Neiskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Pogon" u iznosu od **13.460,03** kn i neiskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Održavanje" u iznosu od **7.407,23** kn predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihu proizvodnje.

Varijabilni troškovi i iskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Održavanje" raspodjeljuju se na mjesta troškova "Pogon" i "Administracija" **prema satima rada koje su utrošili radnici "Održavanja"** za navedena mjesta troškova, što prikazujemo u slijedećoj tablici.

Tablica 5: Raspodjela varijabilnih troškova i korištenih fiksnih troškova "Održavanja" na mjesta troškova "Pogon" i "Administracija"

R. br.	Mjesto troška	Sati rada	%	Troškovi mjesta troška "Održavanje"		
				Varijabilni	Iskorišteni fiksni	Ukupno (5 + 6)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Pogon	3.653	83	25.293,88	11.417,71	36.711,59
2.	Administracija	742	17	5.180,68	2.338,57	7.519,25
3.	Ukupno	4.395	100	30.474,56	13.756,28	44.230,84

Svi troškovi mjesta troška "Održavanje" koji su raspodjeljeni na mjesto troška "Administracija", varijabilni u iznosu od **5.180,68** kn ($30.474,56 \times 17\%$) i iskorišteni fiksni u iznosu od **2.338,57** ($13.756,28 \times 17\%$) kn predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihu proizvodnje.

Za raspored varijabilnih troškova i iskorištenih fiksnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na proizvode (radne naloge) poduzetnik je odlučio da se **kao osnovica raspodjele koriste ukupni izravni troškovi utvrđeni u stupcu 5. tablice 2.**

U tablici koja slijedi prikazuje se raspodjela iskorištenih fiksnih troškova i varijabilnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na radne naloge.

Tablica 6: Raspodjela iskorištenih fiksnih troškova i varijabilnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na radne naloge

R. br.	Radni nalog	Proizvod	Ukupni direktni troškovi	%	Iskorišteni fiksni troškovi		Varijabilni troškovi	
					Pogon	Održavanje	Pogon	Održavanje
1.	Rad.n. 105	X	247.667,40	43	32.797,61	4.909,62	32.267,28	10.876,37
2.	Rad.n. 106	M	333.739,82	57	43.475,91	6.508,09	42.772,91	14.417,51
3.	Ukupno		581.407,22	100	76.273,52	11.417,71	75.040,19	25.293,88

Temeljem radnog naloga i izračunatih indirektnih troškova utvrđuju se ukupna cijena proizvodnje i cijena koštanja po jedinici proizvoda u tablici koja slijedi.

Tablica 7: Izračun cijene proizvodnje po proizvodima X i M i utvrđivanje cijene koštanja po jedinici proizvoda.

R. br.	Vrsta troška	Iznos	
		Proizvod X	Proizvod M
1.	Trošak izravnog materijala (stupac 3. r. br. 1. Tablice 2)	158.324,25	226.865,14
2.	Trošak izravnog rada (stupac 4. red.br.1. Tablice 2)	89.343,15	106.874,68
A.	Ukupni direktni (izravni) troškovi (rb.1 + rb.2)	247.667,40	333.739,82
3.	Iskorišteni fiksni troškovi Pogona (stupac 6. red.br.1. Tablice 6)	32.797,61	43.475,91
4.	Iskorišteni fiksni troškovi Održavanja (stupac 7. red. br.1. Tablice 6)	4.909,62	6.508,09
5.	Varijabilni troškovi Pogona (stupac 8. red.br.1. Tablice 6)	32.267,28	42.772,91
6.	Varijabilni troškovi Održavanja (stupac 9. red.br.1. Tablice 6)	10.876,37	14.417,51
B.	Ukupni indirektni (neizravni) troškovi (rb.3 + rb.4 + rb.5 + rb.6)	80.850,88	107.174,42
C.	Ukupna cijena proizvodnje (A + B)	328.518,28	440.914,24
D.	Proizvedeno proizvoda (u komadima)	3.000	4.000
E.	Cijena koštanja po jedinici proizvoda (C / D)	109,50609	110,22856



U tablici koja slijedi prikazujemo strukturu troškova koji nisu preneseni u zalihe proizvodnje već su direktno proknjiženi kao rashod razdoblja.

Tablica 8: Pregled troškova proizvodnje koji nisu preneseni u zalihe već su knjiženi kao rashod razdoblja

R.br	Vrsta troška	Iznos
1.	Fiksni opći troškovi Administracije (stupac 7. r.br.8. Tablice 3)	41.686,12
2.	Varijabilni opći troškovi Administracije (stupac 8. r.br.8. Tablice 3)	25.847,50
3.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi Pogona (stupac 6. r.br.1. Tablice 4)	13.460,03
4.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi Održavanja (stupac 6. r.br.2. Tablice 4)	7.407,23
5.	Varijabilni opći troškovi Održavanja koji su preneseni na Administraciju (stupac 5. red.br.2. Tablice 5)	5.180,68
6.	Iskorišteni fiksni opći troškovi Održavanja koji su preneseni na Administraciju (stupac 6. red.br.2. Tablice 5)	2.338,57
7.	Ukupno	95.920,13

U tablici koja slijedi dajemo pregled ukupnih troškova raspoređenih po proizvodima koji su knjiženi u zalihi proizvodnje i troškovi koji su knjiženi direktno kao rashod razdoblja.

Tablica 9: Pregled ukupnih troškova proizvodnje

R.br	Mjesto troška	Iznos
1.	Proizvod X	328.518,28
2.	Proizvod M	440.914,24
3.	Rashod razdoblja	95.920,13
4.	Ukupno	865.352,65

Polazeći od ukupnog salda troškova razreda 4 koji iznosi **865.352,65** kn, te temeljem podataka iskazanih u prethodnim tablicama, evidentiramo poslovne događaje u financijskom knjigovodstvu.

Poslovni događaji u financijskom knjigovodstvu:

- 1) Prijenos direktnih troškova iz stupca 5 Tablice 2: proizvod X - radni nalog 105 247.667,40 kn; proizvod M - radni nalog 106 333.739,82 kn; ukupno 581.407,22 kn
- 2) Prijenos općih troškova Administracije iz Tablice 3 na rashode razdoblja: fiksni opći troškovi (red. br. 8. stupac 7) 41.686,12 kn; varijabilni opći troškovi (red. br. 8. stupac 8) 25.847,50 kn; ukupno 67.533,62 kn
- 3) Prijenos neiskorištenih fiksnih općih troškova iz stupca 6 Tablice 4 u rashode razdoblja: Pogona 13.460,03 kn; Održavanja 7.407,23 kn; ukupno 20.867,26 kn
- 4) Prijenos fiksnih općih troškova Održavanja koji su preneseni na Administraciju iz red. br. 2. Tablice 5 u rashode razdoblja: varijabilni opći troškovi 5.180,68 kn; iskorišteni fiksni troškovi 2.338,57 kn; ukupno 7.519,25 kn
- 5) Prijenos indirektnih troškova na zalihi proizvodnje iz stupca 5. Tablice 9: na proizvod X - radni nalog 105 80.850,88 kn; na proizvod M - radni nalog 106 107.174,42 kn; ukupno 188.025,30 kn
- 6) Prijenos zalihe proizvodnje na zalihe gotovih proizvoda iz stupca 6. Tablice 9: proizvod X 328.518,28 kn; proizvod M 440.914,24 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So.	Saldo troškova u razredu 4 (skupine 40 do 48)	865.352,65	40-48	-
1.	Prijenos direktnih troškova - podaci iz stupca 5 Tabl.2:			
	■ proizvod X - radni nalog 105	247.667,40	6000 X	-
	■ proizvod M - radni nalog 106	333.739,82	6000 M	-
	■ ukupno	581.407,22	-	490
2.	Prijenos općih troškova Administracije na rashode razdoblja iz Tabl. 3 (rb.8. stupci 7 i 8)	67.533,62	706	491
3.	Prijenos neiskorištenih fiksnih općih troškova Pogona i Održavanja iz stupca 6. Tabl. 4	20.867,26	703	491
4.	Prijenos fiksnih općih troškova Održavanja na Administraciju iz rb..2. Tabl. 5 u rashode razdoblja	7.519,25	706	491
5.	Prijenos indirektnih troškova na zalihi proizvodnje iz stupca 5. Tabl. 9			
	■ na proizvod X	80.850,88	6000 X	-
	■ na proizvod M	107.174,42	6000 M	-
	■ ukupno	188.025,30	-	490
6.	Prijenos zalihe proizvodnje na zalihi gotovih proizvoda iz stupca 6. Tabl. 9:			
	■ za proizvod X	328.518,28	6300 X	6000 X
	■ za proizvod M	440.914,24	6300 M	6000 M

Detaljno o zalihi proizvodnje i gotovih proizvoda i primjer knjiženja evidencije zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda prema procesnom obračunu samo preko konta razreda 6 pisali smo u članku "Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda (primjena HSF1 10 - Zalihe)", koji je objavljen u časopisu **RiPup** br. 9/2013, str. 40.

4.4. Utvrđivanje proizvodnje prema procesnom obračunu

U svim slučajevima kada troškovi po vrstama proizvoda ne odstupaju značajno, ukupna proizvodnja može se pratiti prema procesnom obračunu. Jedinična cijena proizvoda prema ovom načinu utvrđuje se tako da se ukupni troškovi uključeni u proizvodnju podijele s brojem proizvedenih proizvoda. Ovaj način obračuna jednostavniji je za utvrđivanje jedinične cijene proizvodnje, obzirom da se proizvodnja ne prati po pojedinom proizvodu već se ukupni troškovi po dovršetku proizvodnje dijele s proizvedenom količinom proizvoda.

Procesni obračun treba primijeniti i u slučajevima kada postoji potreba za radnim nalogom, ali u proizvodnji nismo postigli stabilne uvjete, pa je moguć veći broj pogrešaka ili drugih odstupanja koje dovode do odstupanja od utroška prema zadanoj recepturi.

Kod proizvodnje koja se obavlja kontinuirano ili je dio proizvodnje dovršen do kraja izvještajnog razdoblja, obračun ovom metodom za sve dovršene proizvode treba obaviti s zadnjim danom izvještajnog razdoblja. Da bi se jednostavnije razdvojili troškovi koji su vezani za procesni obračun od onih koji su vezani uz obračun po radnom nalogu prikladno je koristiti se dodatnim evidentiranjem preko slobodnog razreda (u našem slučaju razred 5.).



U nastavku dajemo primjer procesnog obračuna, dok u primjeru 4. prikazujemo način evidentiranja preko razreda 5).

Primjer 3. - Knjiženje troškova proizvodnje po mjestima troškova

Poduzetnik "B" je proizvođačko društvo koje uz pogon ima još dva mjesta troška: „Održavanje“ i „Administraciju“. Poduzetnik je u izvještajnom razdoblju proizvelo:

- 2.856 kom. proizvoda „X“,
- 3.126 kom. proizvoda „M“ i
- 1.539 kom. proizvoda „Z“.

Utrošak izravnog materijala i rada prati **vođenjem posebne evidencije u pogonu**, dok se udio ostalih troškova izračunava prema pravilima utvrđenim računovodstvenim politikama. Ukupne troškovi Poduzetnika u izvještajnom razdoblju iznosili su **2.865.352,65** kn. U tablici koja slijedi prikazujemo ih po vrstama.

Tablica 1: Pregled ukupnih troškova po vrstama troškova

R. br.	Skupina konta	Vrsta troška	Iznos
1.	40	Troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara	1.423.128,14
2.	41	Troškovi usluga	133.267,63
3.	42	Dugoročna rezerviranja za troškove i rizike	61.356,35
4.	43	Amortizacija	283.234,25
5.	44	Ostali troškovi poslovanja - troškovi za radnike	106.481,04
6.	45	Ostali troškovi poslovanja - porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu	47.845,14
7.	46	Ostali troškovi	65.346,81
8.	47	Troškovi osoblja	744.693,29
9.	48	Financijski troškovi uključeni u troškove proizvodnje	-
10.		Ukupno	2.865.352,65

Poduzetnik unutar pogona za svaki proizvod vodi posebnu evidenciju za izravne (direktne) troškove materijala i rada. U tablici koja slijedi prikazuju se izravni (direktni) troškovi materijala i izravni (direktni) troškovi rada raspoređeni po vrstama proizvoda.

Tablica 2: Pregled izravnih troškova po proizvodima

R.br	Vrsta proizvoda	Trošak izravnog materijala	Trošak izravnog rada	Ukupno
1.	Proizvod X	357.394,85	149.843,95	507.238,80
2.	Proizvod M	406.885,04	196.879,65	603.764,69
3.	Proizvod Z	620.909,50	349.494,23	970.403,73
4.	Ukupno	1.385.189,39	696.217,83	2.081.407,22

Iz navedenih evidencija u Tablicama 1 i 2 proizlazi da poduzetnik ima sljedeće troškove u obračunskom razdoblju: trošak izravnog (direktnog) materijala 1.385.189,39 kn, trošak izravnog (direktnog) rada 696.217,83 kn, neizravni (opći) troškovi 783.945,43 kn, ukupno 2.865.352,65 kn

Poduzetnik neizravne (opće) troškove materijala i rada i ostale opće troškove proizvodnje prati po mjestima troškova. Osim "Pogona" mjesta troškova su još i "Održavanje" i "Administracija".

U tablici koja slijedi prikazujemo raspored neizravnih troškova po mjestima troškova.

Tablica 3: Raspored neizravnih troškova po mjestima troškova

R.br	Vrsta neizravnog troška	Pogon		Održavanje		Administracija		Ukupno
		Fiksni	Varijabilni	Fiksni	Varijabilni	Fiksni	Varijabilni	
1.	40	-	20.763,25	-	8.536,10	5.386,20	3.253,20	37.938,75
2.	41	24.569,15	39.386,14	23.835,25	38.356,05	2.856,18	4.264,86	133.267,63
3.	42	61.356,35	-	-	-	-	-	61.356,35
4.	43	204.102,26	-	45.826,40	-	33.305,59	-	283.234,25
5.	44	15.541,83	31.694,81	22.324,93	14.039,07	7.901,69	14.978,71	106.481,04
6.	45	6.983,41	14.241,44	10.031,27	6.308,18	3.550,46	6.730,38	47.845,14
7.	46	5.824,35	26.126,15	5.785,16	13.235,16	835,20	13.540,79	65.346,81
8.	47	16.356,20	12.828,40	8.360,50	-	7.850,80	3.079,56	48.475,46
9.	Ukupno	334.733,55	145.040,19	116.163,51	80.474,56	61.686,12	45.847,50	783.945,43



Poduzetnik "A" u troškove proizvodnje uključuje fiksne opće troškove proizvodnje na razinu iskorištenja normalnog kapaciteta. Iskorišteni normalni kapacitet u "Pogonu" je 79%, a u "Održavanju" 67%.

Fiksni opći troškovi mjesta troška "Administracija" u iznosu od **61.686,12** kn i varijabilni opći troškovi mjesta troška "Administracija" u iznosu od **45.847,50** kn predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihu proizvodnje.

U tablici koja slijedi iskazuje se raspodjela fiksnih općih troškova proizvodnje na iskorištene i neiskorištene fiksne troškove na mjesta troška "Pogon" i "Održavanje".

Tablica 4. Raspored fiksnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na iskorištene i neiskorištene

R. br.	Mjesto troška	Ukupno fiksni troškovi	Iskorištenost normalnog kapaciteta	Fiksni troškovi	
				Iskorišteni	Neiskorišteni
1.	Pogon	334.733,55	79%	264.439,50	70.294,05
2.	Održavanje	116.163,51	65%	75.506,28	40.657,23
3.	Ukupno	450.897,06		339.945,78	110.951,28

Neiskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Pogon" u iznosu od **70.294,05** kn i neiskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Održavanje" u iznosu od **40.657,23** kn predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihu proizvodnje.

Varijabilni troškovi i iskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Održavanje" raspodjeljuju se na mjesta troškova "Pogon" i "Administracija" prema satima rada koje su utrošili radnici "Održavanja" za navedena mjesta troškova.

U tablici koja slijedi prikazuje se raspodjela varijabilnih i iskorištenih fiksnih troškova "Održavanja" na mjesta troška "Pogon" i "Administracija" na temelju sati rada koje su utrošili radnici "Održavanja" za navedene mjesta troškova

Tablica 5: Raspodjela varijabilnih troškova i korištenih fiksnih troškova "Održavanja" na mjesta troškova "Pogon" i "Administracija"

R.br	Mjesto troška	Sati rada	%	Troškovi "Održavanja"		
				Varijabilni	Iskorišteni fiksni	Ukupno (5 + 6)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Pogon	3.653	83	66.793,88	62.670,21	129.464,09
2.	Administracija	742	17	13.680,68	12.836,07	26.516,75
3.	Ukupno	4.395	100	80.474,56	75.506,28	155.980,84

Varijabilni troškovi "Održavanja" koji su raspodijeljeni na mjesto troška "Administracija" u iznosu od 13.680,68 kn i iskorišteni fiksni troškovi "Održavanja" koji su raspodijeljeni na mjesto troška "Administracija" u iznosu od 12.836,07 kn predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihu proizvodnje.

Za raspored varijabilnih troškova i iskorištenih fiksnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na proizvode poduzetnik je odlučio da se kao osnova raspodjele koriste ukupni izravni troškovi utvrđeni u stupcu 5. Tablice 2.

U **Tablici 6** prikazuje se raspodjela iskorištenih fiksnih troškova i varijabilnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na proizvode.

Tablica 6.: Raspodjela iskorištenih fiksnih troškova i varijabilnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na proizvode

R. br.	Vrsta proizvoda	Ukupni direktni troškovi	%	Iskorišteni fiksni troškovi		Varijabilni troškovi	
				Pogon	Održavanje	Pogon	Održavanje
1	3	4	5	6	7	8	9
1.	Proizvod X	507.238,80	24	63.465,48	15.040,85	34.809,65	16.030,53
2.	Proizvod M	603.764,69	29	76.687,46	18.174,36	42.061,65	19.370,23
3.	Proizvod Z	970.403,73	47	124.286,56	29.455,00	68.168,89	31.393,12
4.	Ukupno	2.081.407,22	100	264.439,50	62.670,21	145.040,19	66.793,88

Temeljem u procesu utvrđenih direktnih troškova i izračunatih indirektnih troškova utvrđuju se ukupna cijena proizvodnje i cijena koštanja po jedinici proizvoda u tablici koja slijedi.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 980,00 kn + PDV
Tel.: 01 / 49 21 737



Tablica 7: Izračun cijene proizvodnje po proizvodima X, M i Z i utvrđivanje cijene koštanja po jedinici proizvoda.

R. br.	Vrsta troška	Iznos		
		Proizvod X	Proizvod M	Proizvod Z
1.	Trošak izravnog materijala (stupac 3. rb.1. Tablice 2)	357.394,85	406.885,04	620.909,50
2.	Trošak izravnog rada (stupac 4. rb.1. Tablice 2)	149.843,95	196.879,65	349.494,23
A.	Ukupni direktni (izravni) troškovi (rb.1 + rb.2)	507.238,80	603.764,69	970.403,73
3.	Iskorišteni fiksni troškovi Pogona (stupac 5. rb.1. Tabl.6)	63.465,48	76.687,46	124.286,56
4.	Iskorišteni fiksni troškovi Održavanja (stupac 6. rb.1. Tabl. 6)	15.040,85	18.174,36	29.455,00
5.	Varijabilni troškovi Pogona (stupac 7. rb.1. Tablice 6)	34.809,65	42.061,65	68.168,89
6.	Varijabilni troškovi Održavanja (stupac 8. rb.1. Tablice 6)	16.030,53	19.370,23	31.393,12
B.	Ukupni indirektni (neizravni) troškovi (rb.3 do rb.6)	129.346,51	156.293,70	253.303,57
C.	Ukupna cijena proizvodnje (A + B)	636.585,31	760.058,39	1.223.707,30
D.	Proizvedeno proizvoda (u komadima)	2.856	3.126	1.539
E.	Cijena koštanja po jedinici proizvoda (C / D)	222,89401	243,14087	795,13144

U tablici koja slijedi prikazujemo strukturu troškova koji nisu preneseni u zalihe proizvodnje već su direktno proknjiženi kao rashod razdoblja.

Tablica 8: Pregled troškova proizvodnje koji nisu preneseni u zalihe već su knjiženi kao rashod razdoblja

R. br.	Vrsta troška	Iznos
1.	Fiksni opći troškovi <i>Administracije</i> (stupac 7. red.br.8. Tablice 3)	61.686,12
2.	Varijabilni opći troškovi <i>Administracije</i> (stupac 8. red.br. 8. Tablice 3)	45.847,50
3.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi <i>Pogona</i> (stupac 6. red.br.1. Tablice 4)	70.294,05
4.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi <i>Održavanja</i> (stupac 6. red.br.2. Tablice 4)	40.657,23
5.	Varijabilni opći troškovi <i>Održavanja</i> preneseni na <i>Administraciju</i> (stupac 5. red.br.2. Tablice 5)	13.680,68
6.	Iskorišteni fiksni opći troškovi <i>Održavanja</i> preneseni na <i>Administraciju</i> (stupac 6. red.br.2. Tablice 5)	12.836,07
7.	Ukupno	245.001,65

U tablici koja slijedi prikazujemo pregled ukupnih troškova raspoređenih po proizvodima koji su knjiženi u zalihi proizvodnje i troškovi koji su knjiženi direktno kao rashod razdoblja.

Tablica 9: Pregled ukupnih troškova proizvodnje

R.br	Vrsta troška	Iznos
1.	Proizvod X	636.585,31
2.	Proizvod M	760.058,39
3.	Proizvod Z	1.223.707,30
4.	Rashod razdoblja	245.001,65
5.	Ukupno	2.865.352,65

Poslovni događaji u financijskom knjigovodstvu:

Saldo troškova razreda 4 2.865.352,65 kn

1) Prijenos direktnih troškova iz **stupca 5. Tablice 2:**

- proizvod X **507.238,80** kn
- proizvod Y **603.764,69** kn
- proizvod Z **970.403,73** kn
- ukupno **2.081.407,22** kn

2) Prijenos općih troškova *Administracije* iz **red.br.9. Tablice 3** na rashode razdoblja:

- fiksni opći troškovi (stupac 7) **61.686,12** kn
- varijabilni opći troškovi (stupac 8) **45.847,50** kn
- ukupno **107.533,62** kn

3) Prijenos neiskorištenih fiksnih općih troškova iz **stupca 6. Tablice 4** u rashode razdoblja:

- Pogona **70.294,05** kn
- Održavanja **40.657,23** kn
- ukupno **110.951,28** kn

4) Prijenos fiksnih općih troškova *Održavanja* koji su preneseni na *Administraciju* iz **red.br.2. Tablice 5** u rashode razdoblja:

- varijabilni opći troškovi **13.680,68** kn
- iskorišteni fiksni troškovi **12.836,07** kn
- ukupno **26.516,75** kn

5) Prijenos indirektnih troškova na zalihi proizvodnje iz **stupca 4. Tablice 10:**

- na proizvod X **129.346,51** kn
- na proizvod Y **156.293,70** kn
- na proizvod Z **253.303,57** kn
- ukupno **538.943,78** kn

6) Prijenos zalihe proizvodnje na zalihe gotovih proizvoda iz **stupca 5. Tablice 10:**

- proizvod X **636.585,31** kn
- proizvod Y **760.058,39** kn
- proizvod Z **1.223.707,30** kn

Knjiženja u financijskom knjigovodstvu:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Saldo troškova u razredu 4	2.865.352,65	40 do 48	–
2.	Prijenos direktnih troškova - podaci iz stupca 5. Tablice 2:			
	■ proizvod X	507.238,80	6000 X	–
	■ proizvod Y	603.764,69	6000 Y	–
	■ proizvod Z	970.403,73	6000 Z	
	■ ukupno	2.081.407,22	–	490
3.	Prijenos općih troškova <i>Administracije</i> na rashode razdoblja iz red.br.9. stupac 7. i 8. Tablice 3	107.533,62	706	491



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
4.	Prijenos neiskorištenih fiksnih općih troškova Pogona i Održavanja iz stupca 6. Tablice 4	110.951,28	703	491
5.	Prijenos fiksnih općih troškova Održavanja koji su preneseni na Administraciju iz red. br.2. Tablice 5 u rashode razdoblja	26.516,75	706	491
6.	Prijenos indirektnih troškova na zalihu proizvodnje iz stupca 4. Tablice 10			
	■ na proizvod X	129.346,51	6000 X	-
	■ na proizvod Y	156.293,70	6000 Y	-
	■ na proizvod Z	253.303,57	6000 Z	-
	■ ukupno	538.943,78	-	490
7.	Prijenos zalihe proizvodnje na zalihu gotovih proizvoda iz stupca 5. Tablice 10:			
	■ za proizvod X	636.585,31	6300 X	6000 X
	■ za proizvod Y	760.058,39	6300 Y	6000 Y
	■ za proizvod Z	1.223.707,30	6300 Z	6000 Z

U primjeru koji slijedi prikazujemo knjiženja iz primjera 3. obavljena preko konta razreda 5.

Primjer 4. - Knjiženje poslovnih događaja u financijskom knjigovodstvu preko razreda 5 (500B)

Poduzetnik "B" je proizvođačko društvo koje uz pogon ima još dva mjesta troška: „Održavanje“ i „Administraciju“. Poduzetnik je u izvještajnom razdoblju proizvelo:

Svi podaci identični su kao i u prethodnom primjeru. **U ovom primjeru koristimo podatke iz prethodnog primjera i prikazujemo evidentiranje proizvodnje upotrebom konta razreda 5.**

Saldo troškova razreda 4 iznosi **2.865.352,65 kn**

- Prijenos direktnih (izravnih) troškova iz red. br. 4. Tablice 2 na mjesto troška "Pogon": - troškovi izravnog materijala 1.385.189,39 kn, troškovi izravnog rada 696.217,83 kn, ukupno 2.081.407,22 kn
- Prijenos općih (neizravnih) troškova iz stupaca 3. i 4. red. br. 8. Tablice 3 na mjesto troška "Pogon": fiksnih općih troškovi 334.733,55 kn, varijabilnih općih troškovi 145.040,19 kn, ukupno 479.773,74 kn
- Prijenos općih (neizravnih) troškova iz stupaca 5. i 6. Tablice 3 na mjesto troška "Održavanje": materijalni troškovi 8.536,10 kn, troškovi osoblja 8.360,59 kn, opći fiksnih troškovi 107.803,01 kn, opći varijabilnih troškovi 71.938,46 kn, ukupno 196.638,07 kn
- Prijenos općih (neizravnih) troškova iz stupaca 7. i 8. Tablice 3 na mjesto troška "Administracija": materijalni troškovi 8.639,40 kn, troškovi osoblja 10.930,36 kn, opći fiksnih troškovi 48.449,12 kn, opći varijabilnih troškovi 39.514,74 kn, ukupno 107.533,62 kn
- Prijenos neiskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Pogon" u rashode razdoblja (red. br. 1. stupac 6. Tablice 4) **70.294,05 kn**
- Prijenos neiskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" u rashode razdoblja (red. br. 2. stupac 6. Tablice 4) **40.657,23 kn**
- Prijenos varijabilnih troškova i iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" na mjesto troška "Administracija

- (red. br. 2. Tablice 5): varijabilni troškovi 13.680,68 kn, iskorišteni fiksnih troškovi 12.836,07 kn, ukupno 26.516,75 kn
- Prijenos troškova izravnog materijala mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 3. Tablice 2): na proizvod X 357.394,85 kn, na proizvod M 406.885,04 kn, na proizvod Z 620.909,50 kn, ukupno 1.385.189,39 kn
 - Prijenos troškova izravnog rada mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 4. Tablice 2): na proizvod X 149.843,95 kn, na proizvod M 196.879,65 kn, na proizvod Z 349.494,23 kn, ukupno 696.217,83 kn
 - Prijenos iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 5. Tablice 6): na proizvod X 63.465,48 kn, na proizvod M 76.687,46 kn, na proizvod Z 124.286,56 kn, ukupno 264.439,50 kn
 - Prijenos iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" na proizvode (stupac 6. Tablice 6): na proizvod X 15.040,85 kn, na proizvod M 18.174,36 kn, na proizvod Z 29.455,00 kn, ukupno 62.670,21 kn
 - Prijenos varijabilnih troškova mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 7. Tablice 6): na proizvod X 34.809,65 kn, na proizvod M 42.061,65 kn, na proizvod Z 68.168,89 kn, ukupno 145.040,19 kn
 - Prijenos varijabilnih troškova mjesta troška "Održavanje" na proizvode (stupac 8. Tablice 6): na proizvod X 16.030,53 kn, na proizvod M 19.370,23 kn, na proizvod Z 31.393,12 kn, ukupno 66.793,88 kn
 - Prijenos troškova s mjesta troška "Administracija" u rashode razdoblja **134.050,37 kn**
 - Prijenos troškova proizvodnje s obračunskih konta razreda 5 na konta zalihe proizvodnje: za proizvod X 636.585,31 kn, za proizvod M 760.058,39 kn, za proizvod Z 1.223.707,30 kn
 - Uz pretpostavku da je proizvodnja gotova za sve zalihe proizvodnje obavlja se prijenos troškova proizvodnje s konta zalihe proizvodnje na konta zalihe gotovih proizvoda: za proizvod X 636.585,31 kn, za proizvod M 760.058,39 kn, za proizvod Z 1.223.707,30 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Saldo troškova u razredu 4	2.865.352,65	40 do 48	-
1.	Prijenos direktnih troškova iz red.br.4. Tablice 2 na mjesto troška "Pogon":			
	■ troškovi izravnog materijala	1.385.189,39	5000	-
	■ troškovi izravnog rada	696.217,83	5001	-
	■ ukupno	2.081.407,22	-	490
2.	Prijenos općih (neizravnih) troškova iz stupaca 3. i 4. red.br.8. Tablice 3 na mjesto troška "Pogon":			
	■ fiksnih općih troškovi	334.733,55	5002	-
	■ varijabilnih općih troškovi	145.040,19	5003	-
	■ ukupno	479.773,74	-	490

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Prijenos općih (neizravnih) troškova iz stupaca 5. i 6. Tablice 3 na mjesto troška "Održavanje":			
	■ materijalni troškovi	8.536,10	5100	–
	■ troškovi osoblja	8.360,50	5101	–
	■ fiksni opći troškovi	107.803,01	5102	–
	■ varijabilni opći troškovi	71.938,46	5103	–
	■ ukupno	196.638,07	–	490
4.	Prijenos općih (neizravnih) troškova iz stupaca 7. i 8. Tablice 3 na mjesto troška "Administracija":			
	■ materijalni troškovi	8.639,40	5400	–
	■ troškovi osoblja	10.930,36	5401	–
	■ fiksni opći troškovi	48.449,12	5402	–
	■ varijabilni opći troškovi	39.514,74	5403	–
	■ ukupno	107.533,62	–	491
5.	Prijenos neiskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Pogon" u rashode razdoblja (red.br.1. stupac 6 Tablice 4)	70.294,05	703	5009
		/70.294,05/	–	/490/
		70.294,05	–	491
6.	Prijenos neiskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" u rashode razdoblja (red.br.2. stupac 6 Tablice 4)	40.657,23	703	5109
		/40.657,23/	–	/490/
		40.657,23	–	491
7.	Prijenos varijabilnih troškova i iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" na mjesto troška "Administracija" (red.br.2. Tablice 5)			
	■ varijabilni troškovi	13.680,68	5403	–
	■ iskorišteni fiksni troškovi	12.836,07	5402	–
	■ ukupno	26.516,75	–	5109
		/26.516,75/		/490/
	26.516,75		491	
8.	Prijenos troškova izravnog materijala mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 3. Tablice 2):			
	■ na proizvod X	357.394,85	5500	–
	■ na proizvod M	406.885,04	5510	–
	■ na proizvod Z	620.909,50	5520	–
	■ ukupno	1.385.189,39	–	5009
9.	Prijenos troškova izravnog rada mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 4. Tablice 2):			
	■ na proizvod X	149.843,95	5501	–
	■ na proizvod M	196.879,65	5511	–
	■ na proizvod Z	349.494,23	5521	–
	■ ukupno	696.217,83	–	5009

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
10.	Prijenos iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 5. Tablice 6):			
	■ na proizvod X	63.465,48	5502	–
	■ na proizvod M	76.687,46	5512	–
	■ na proizvod Z	124.286,56	5522	–
	■ ukupno	264.439,50	–	5009
11.	Prijenos iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" na proizvode (stupac 6. Tablice 6):			
	■ na proizvod X	15.040,85	5502	–
	■ na proizvod M	18.174,36	5512	–
	■ na proizvod Z	29.455,00	5522	–
■ ukupno	62.670,21	–	5109	
12.	Prijenos varijabilnih troškova mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 7. Tablice 6):			
	■ na proizvod X	34.809,65	5503	–
	■ na proizvod M	42.061,65	5513	–
	■ na proizvod Z	68.168,89	5523	–
■ ukupno	145.040,19	–	5009	
13.	Prijenos varijabilnih troškova mjesta troška "Održavanje" na proizvode (stupac 8. Tablice 6):			
	■ na proizvod X	16.030,53	5503	–
	■ na proizvod M	19.370,23	5513	–
	■ na proizvod Z	31.393,12	5523	–
■ ukupno	66.793,88	–	5109	
14.	Prijenos troškova s mjesta troška "Administracija" u rashode razdoblja	134.050,37	706	5409
15.	Prijenos troškova proizvodnje s obradunskih konta razreda 5 na konta zalihe proizvodnje:			
	■ za proizvod X	636.585,31	6000 X	5509
	■ za proizvod M	760.058,39	6000 M	5519
	■ za proizvod Z	1.223.707,30	6000 Z	5529
16.	Prijenos troškova proizvodnje s konta zalihe proizvodnje na konta zalihe gotovih proizvoda:			
	■ za proizvod X	636.585,31	6300 X	6000 X
	■ za proizvod M	760.058,39	6300 M	6000 M
	■ za proizvod Z	1.223.707,30	6300 Z	6000 Z

U nastavku dajemo pregled navedenih knjiženja na t-kontima glavne knjige kako bi bolje sagledali obračun proizvodnje.



Knjiženja na T-kontima:

500 Mjesto troška „Pogon“		
(1)	2.081.407,22	70.294,05 (5)
(2)	479.773,74	1.385.189,39 (8)
		696.217,83 (9)
		264.439,50 (10)
		145.040,19 (12)
PROM	2.561.180,96	2.561.180,96 PROM

490 Raspored troškova za obračun proizv.		
		2.081.407,22 (1)
		479.773,74 (2)
		196.638,07 (3)
		70.294,05 (5)
		40.657,23 (6)
		26.516,75 (7)
		2.620.351,00 PROM

510 Mjesto troška „Održavanje“		
(3)	196.638,07	40.657,23 (6)
		26.516,75 (7)
		62.670,21 (11)
		66.793,88 (13)
PROM	196.638,07	196.638,07 PROM

491 Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda		
		107.533,62 (4)
		7.294,05 (5)
		40.657,23 (6)
		26.516,75 (7)
		245.001,65 PROM

540 Mjesto troška „Administracija“		
(4)	107.533,62	134.050,37 (14)
(7)	26.516,75	
PROM	134.050,37	134.050,37 PROM

703 i 706 Troškovi koji neposredno terete obračunsko razdoblje		
(5)	70.294,05	
(6)	40.657,23	
(14)	134.050,37	
PROM	245.001,65	

6000 X Zaliha proizvodnje pr izv. X		
(15)	636.585,31	636.585,31 (16)
PROM	636.585,31	636.585,31 PROM

550 Nositelj troškova – proizvod X		
(8)	357.394,85	636.585,31 (15)
(9)	149.843,95	
(10)	63.465,48	
(11)	15.040,85	
(12)	34.809,65	
(13)	16.030,53	
PROM	636.585,31	636.585,31 PROM

550 Nositelj troškova – proizvod M		
(8)	406.885,04	760.058,39 (15)
(9)	196.879,65	
(10)	76.687,46	
(11)	18.174,36	
(12)	42.061,65	
(13)	19.370,23	
PROM	760.058,39	760.058,39 PROM

6000 M Zaliha proizvodnje proizvod. M		
(15)	760.058,39	760.058,39 (16)
PROM	760.058,39	760.058,39 PROM

550 Nositelj troškova – proizvod Z		
(8)	620.909,50	1.223.707,30 (16)
(9)	349.494,23	
(10)	124.286,56	
(11)	29.455,00	
(12)	68.168,89	
(13)	31.393,12	
PROM	1.223.707,30	1.223.707,30 PROM

Telefon za konzultacije
01/ 48 36 046
01/ 49 21 739
 (isključivo putem PIN-a)



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

6000 Z	Zaliha proizvodnje proizv. Z	
(15)	1.223.707,30	1.223.707,30 (16)
PROM	1.223.707,30	1.223.707,30 PROM

6300 Z	Zaliha gotove proizvodnje proizv. Z	
(16)	1.223.707,30	
PROM	1.223.707,30	

6300 X	Zaliha gotove proizvodnje proizv. X	
(16)	636.585,31	
PROM	636.585,31	

6300 M	Zaliha gotove proizvodnje proizv. M	
(16)	760.058,39	
PROM	760.058,39	

5. Metode mjerenja vrijednosti utroška zaliha

Prema točki HSFI-a 10.33., metode za utvrđivanje vrijednosti zaliha uključuju: »prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO)«, ponderirani prosječni trošak ili druge metode predviđene HSFI-om 10.

Izbor određene metode ima različit utjecaj na vrijednost zaliha, odnosno utrošenog dijela zaliha, što znači na troškove, a time i na rezultat poslovanja određenog izvještajnog razdoblja. Obzirom da se uobičajeno nabavne cijene sirovina i materijala stalno mijenjaju, poduzetnik izborom metode može pojačati ili smanjiti učinak tih promjena te na taj način utjecati na iskazanu vrijednost zaliha i rezultat poslovanje. No, treba imati na umu da je takav učinak kratkoročni jer će zbirni učinak kroz više godina, s utroškom svih zaliha, dati jednaki rezultat neovisno o tome koja se metoda koristi. Pri izboru metode



ističemo...

Poduzetnik treba koristiti istu metodu za sve zalihe iste vrste i namjene (HSFI 10.33).

Obzirom da je izbor metode utroška zaliha računovodstvena politika, kod promjene izbora metode utroška zaliha primjenjuju se odredbe HSFI-a 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške. O primjeni odredbi navedenog standarda detaljno smo pisali u članku "Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške - primjena HSFI 3" koji je objavljen u našem časopisu RIPUP br.11/11. na str. 36.

U nastavku kroz primjere pojašnjavamo korištenje metode:

- prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO) te,
- ponderiranog prosječnog troška.

5.1. FIFO metoda (metoda "prvi ulaz- prvi izlaz")

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 (HSFI 10.34).

U slučaju kada je nabavna vrijednost zaliha u porastu, obračunom utroška primjenom FIFO metode dobit će se realnija vrijednost zaliha, a time i utroška zaliha nego primjenom metode ponderiranog prosječnog troška. Nedostatak ove metode je njezina kompleksnost,

koja se osobito ističe ako izračun nije automatiziran. U nastavku dajemo primjer korištenja FIFO metode.

Primjer 5. - Knjiženje analitičke evidencije zaliha gotovih proizvoda - primjena FIFO metode (630A)

Poduzetnik je u prvom izvještajnom razdoblju proizvod X proizveo u tri navrata (predatnice 1, 2 i 3). te je proizvod na zalihe zaprimljen po tri različite cijene koštanja. Do kraja godine obavljena je prodaja u tri intervala (otpremnice 1, 2 i 3). U primjeru pratimo izračun utroška zaliha korištenjem FIFO metode.

Analitička evidencija zalihe gotovih proizvoda X:

Dat.	Dokument	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potraž.	Saldo
5.8.	Predatnica 1	ulaz	145	-	145	5,11	740,95	-	740,95
25.8.	Predatnica 2	ulaz	345	-	490	5,25	1.811,25	-	2.552,20
28.8.	Otpremnica 1	izlaz	-	110	380	5,11	-	562,10	1.990,10
11.9.	Predatnica 3	ulaz	154	-	534	5,37	826,98	-	2.817,08
16.9.	Otpremnica 2	izlaz	-	35	499	5,11	-	178,85	2.638,23
		izlaz	-	217	282	5,25	-	1.139,25	1.498,98
24.9.	Otpremnica 3	izlaz	-	128	154	5,25	-	672,00	826,98
		izlaz	-	63	91	5,37	-	338,31	488,67

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Predatnica br. 1. - ulaz 145 kg po 5,11 kn	740,95	6300	6000
2.	Predatnica br. 2. - ulaz 345 kg po 5,25 kn	1.811,25	6300	6000
3.	Otpremnica br. 1. - izlaz 110 kg po 5,11 kn	562,10	700	6300
4.	Predatnica br. 3. - ulaz 154 kg po 5,37 kn	826,98	6300	6000
5.	Otpremnica br. 2. - izlaz 252 kg			
	■ izlaz 35 kg po 5,11 kn	178,85	700	6300
	■ izlaz 217 kg po 5,25 kn	1.139,25	700	6300
6.	Otpremnica br. 3. - izlaz 191 kg			
	■ izlaz 128 kg po 5,25 kn	672,00	700	6300
	■ izlaz 63 kg po 5,37 kn	338,31	700	6300

Po FIFO metodi na kraju navedenih poslovnih događaja ostala je zaliha gotovih proizvoda od **91 kg** po zadnjoj ulaznoj proizvedenoj cijeni od **5,37 kn** što iznosi **488,67 kn**, što odgovara saldu na analitičkoj kartici zalihe gotovih proizvoda i saldu na financijskom kontu 6300.

U poglavlju 5.2. dajemo primjer sa istim podacima ali s primjenom metode ponderiranog prosječnog troška.

5.2. 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 troška sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može izračunati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke ovisno o uvjetima u kojima poduzetnik posluje (HSFI 10.35).

Primjenom metode ponderiranog prosječnog troška u uvjetima stalnog porasta nabavnih cijena kao rezultat dobit ćemo u početku veće vrijednosti utroška zaliha nego primjenom FIFO metode, što će privremeno smanjivati rezultat poslovanja. Obzirom na ovaj učinak,



a i na relativno jednostavan postupak izračuna, **metoda ponderiranog prosječnog troška je u široj upotrebi od FIFO metode.**

Primjer 6. - Knjiženje analitičke evidencije zalihe gotovih proizvoda - primjena metode ponderiranog prosječnog troška

Poduzetnik je u prvom izvještajnom razdoblju proizvod X proizveo u tri navrata (predatnice 1, 2 i 3). te je proizvod na zalihe zaprimljen po tri različite cijene koštanja. Do kraja godine obavljena je prodaja u tri intervala (otpremnicama 1, 2 i 3). U primjeru pratimo izračun utroška zaliha korištenjem metode ponderiranog prosječnog troška. Količine i cijene koštanja iste su kao u prethodnom primjeru.

Analitička evidencija zalihe materijala:

Dat.	Dokument	Opis	Količina			Cijena	Pros. cijena	Vrijednost		
			Ulaz	Izlaz	Stanje			Duguje	Potraž.	Saldo
5.8.	Predatnica 1	ulaz	145	-	145	5,11	5,11	740,95	-	740,95
25.8	Predatnica 2	ulaz	345	-	490	5,25	5,21	1.811,25	-	2.552,20
28.8.	Otpremnica 1	izlaz	-	110	380	5,21	5,21	-	573,10	1.979,10
11.9.	Predatnica 3	ulaz	154	-	534	5,37	5,255	826,98	-	2.806,08
16.9.	Otpremnica 2	izlaz	-	252	282	5,255	5,255	-	1.324,26	1.481,82
24.9.	Otpremnica 3	izlaz	-	191	91	5,255	5,255	-	1.003,71	478,11

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Predatnica br.1. - ulaz 145 kg po 5,11 kn	740,95	6300	6000
2.	Predatnica br. 2. - ulaz 345 kg po 5,25 kn	1.811,25	6300	6000
3.	Otpremnica br.1. - izlaz 110 kg po prosječnoj cijeni od 5,21 kn (2.552,20 kn : 490 kg)	573,10	700	6300
4.	Predatnica br. 3. ulaz - ulaz 154 kg po 5,37 kn	826,98	6300	6000
5.	Otpremnica br. 2. - izlaz 252 kg po prosječnoj cijeni od 5,255 kn (2.806,08 kn : 534 kg)	1.324,26	700	6300
6.	Otpremnica br. 3. - izlaz 191 kg po pros. cijeni od 5,255 kn	1.003,71	700	6300

Po metodi ponderiranog prosječnog troška na kraju navedenih poslovnih događaja ostala je zaliha gotovih proizvoda od **91 kg** po prosječnoj cijeni od **5,255 kn** što iznosi **478,11 kn**, što odgovara saldu na analitičkoj kartici zalihe gotovih proizvoda i saldu na financijskom kontu 6300.

Saldo zaliha primjenom metode prosječnog troška manji je za **10,56 kn** od salda zaliha koji se dobije primjenom FIFO metode.

5.3. Ostale metode

Odredbama HSFI-a 10 navedene su i druge metode utroška zaliha kao što je specifična identifikacija troškova, te druge specifične metode koje su namijenjene početnom mjerenju. Ove metode prvenstveno se koriste pri mjerenju utroška zaliha sirovina i materijala, pa smo o njima pisali u članku "Računovodstvo zaliha sirovina i materijala" koji je objavljen u RiPup-u br. 5/2017 str. 17.

6. Vrijednosno usklađivanje zaliha

Odredbama HSFI 10 propisana je i obveza vrijednosnog usklađivanja zaliha:

„Vrijednosno usklađivanje znači usklađivanja kojima je namjera uzeti u obzir promjene vrijednosti pojedine imovine utvrđene na datum bilance, neovisno o tome je li promjena konačna ili ne.“ (HSFI 1.17).

Potreba naknadnog mjerenja i usklađivanja vrijednosti zaliha proizlazi iz osnovne definicije mjerenja zaliha iz točke HSFI-a 10.16. prema kojoj se mjerenje zaliha obavlja po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Dakle **vrijednost zaliha neće biti iskazana po njezinoj nabavnoj vrijednosti ukoliko ona nije jednaka ili veća od neto utržive vrijednosti.**

Točkom HSFI-a 10.36. dano je i obrazloženje **zbog čega zalihe treba vrijednosno usklađivati**. Prema navedenoj odredbi utvrđivanje kurentnosti zaliha je potrebno, jer se može dogoditi da se troškovi zaliha ne će 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.

U nastavku obrazlažemo računovodstvena pravila koja propisuju pod kojim uvjetima se obavlja vrijednosno usklađenje, te kada se i kako vrši eventualno ukidanje gubitka od takvog usklađenja.

6.1. Umanjenje vrijednosti zaliha



ističemo...

Iz odredbi HSFI 10, proizlazi da **vrijednosno usklađenje zaliha može biti samo na niže (umanjenje), a ne može biti na više (uvećanje).**

Odredbe o umanjenju vrijednosti zaliha nalaze se u točkama HSFI-a 10.36 do 10.39.

Otpisivanje vrijednosti zaliha do njihove neto utržive vrijednosti provodi se uobičajeno predmet po predmet. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije grupirati slične ili povezane predmete zaliha.

Procjena neto utržive vrijednosti zaliha temelji se na najnovijim dokazima koji postoje u vrijeme procjene vrijednosti zaliha za koje se očekuje da će biti realizirane. Ove procjene uzimaju u obzir promjene cijena ili troškova izravno povezane s događajima nakon kraja razdoblja u mjeri u kojoj ti događaji potvrđuju uvjete koji su postojali na kraju razdoblja.

Materijal i druge zalihe namijenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška nabave, ako se očekuje da će gotovi proizvodi u koje će biti ugrađene biti prodani po cijeni u visini ili iznad troškova. Međutim, kad smanjenje cijene materijala upućuje na to da će troškovi gotovih proizvoda biti veći od neto utržive vrijednosti, vrijednost materijala se otpisuje do neto utržive vrijednosti. U tim uvjetima zamjenska vrijednost materijala može biti najbolja raspoloživa mjera za njihovu neto utrživu vrijednost.

„Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka.“ (HSFI 10.14.)



Umanjenje vrijednosti zaliha odnosno vrijednosno usklađenje zaliha knjiži se kao rashod. Prema propisima o porezu na dobit vrijednosno usklađenje zaliha (umanjenje vrijednosti zaliha) privremeno nije porezno priznati rashod i priznaje se tek kada dođe do otuđenja ili uništenja zaliha.

Primjer 7. - Knjiženje vrijednosnog usklađenja gotovih proizvoda

Stanje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda na dan 31.12.2015. je **200.000,00 kn**;

- 1) Poduzetnik je utvrdio da je zalihama proizvodne vrijednosti 200.000,00 kn na dan 31.12.2015. tržišna vrijednost niža za 15% odnosno za **30.000,00 kn**.
- 2) Navedeni iznos od **30.000,00 kn** poduzetnik je unio u red. br. 21. Obrasca PD za 2015. i na taj način povećao poreznu osnovicu poreza na dobit. Na temelju toga poduzetnik je proknjižio odgođenu poreznu imovinu u iznosu od **6.000,00 kn**;
- 3) Tijekom 2016. prodana je sva zaliha gotovih proizvoda;
- 4) Na dan 31. prosinca 2016. poduzetnik je **30.000,00 kn** unio u red. br. 30. Obrasca PD i na taj način umanjio poreznu osnovicu poreza na dobit. Na temelju toga poduzetnik je ukinuo odgođenu poreznu imovinu u iznosu od **6.000,00 kn**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2015.:				
So	Stanje zaliha gotovih proizvoda 31.12.2015.	200.000,00	6300	-
1.	Vrijednosno usklađenje zaliha gotovih proizvoda 31.12.2015.	30.000,00	7151	63400
2.	Obracun odgođene porezne imovine na privremeno porezno nepriznati trošak vrijednosnog usklađenja zaliha gotovih proizvoda (20% na 30.000,00 kn)	6.000,00	0800	811
Knjiženja u 2016.:				
3.	Razduženje zaliha gotovih proizvoda prodanih tijekom 2016. po proizvodnoj cijeni	200.000,00	-	6300
	■ razduženje vrijednosnog usklađenja	30.000,00	63400	-
	■ razduženje po umanjenoj cijeni	170.000,00	700	-
4.	Ukidanje odgođene porezne imovine na dan 31.12.2016. za vrijednosno usklađenje zaliha gotovih proizvoda (20% na 30.000,00 kn)	6.000,00	811	0800

Napomene:

- 1) Kako se postupa s kontom 811 na kraju godine detaljno smo objasnili u članku "Knjiženja odgođene porezne imovine na privremene razlike, neiskorištene gubitke i na neiskorištene porezne olakšice iskazane u obrascu PD", koji je objavljen u RiPup-u br. 3/2015 na str.27.

6.2. Ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti zaliha

Neto utrživa vrijednost zaliha procjenjuje se iznova u svakom sljedećem razdoblju. Ako su neke okolnosti u ranijem razdoblju uzrokovale otpis zaliha ispod troška, a te okolnosti više ne postoje, ili ako postoji nedvosmisleni dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti zbog promjene ekonomskih uvjeta, poništava se raniji otpis do iznosa koji je prethodno bio priznat kao rashod. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha kao posljedica povećanja neto

utržive vrijednosti treba priznati kao prihod, uz istovremeno povećanje zaliha, do visine prethodno priznatog rashoda (HSFI 10.40.).

Pojašnjenje ove odredbe nalazi se u okviru HSFI 15 - Prihodi.



ističemo...

Ako su se promijenile okolnosti koje su u ranijim razdobljima uzrokovale otpis zaliha, te je došlo do povećanja neto utržive vrijednosti zaliha, raniji otpis zaliha se poništava i taj iznos priznaje u prihod. (HSFI 15.53.)

Odredbom HSFI-a 10.14 propisano je da se **iznos bilo kojeg ukidanja otpisa zaliha**, kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti, **priznaje kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u razdoblju u kojem je došlo do ukidanja.**

Primjer 8. - Smanjenje gubitka od vrijednosnog usklađenja

Na dan 1.1.2016. poduzetnik ima slijedeća stanja:

- proizvodna vrijednost zaliha gotovih proizvoda **200.000,00 kn**
- ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja u 2015. **30.000,00 kn**
- odgođena porezna imovina (30.000,00 ´ 20%) **6.000,00 kn**

1a) Na dan 31.12.2016. procijenjeno je da su prestali razlozi umanjenja vrijednosti zaliha gotovih proizvoda za **20.000,00 kn**.

1b) Ukidanje odgođene porezne imovine (20.000,00 ´ 20%) **4.000,00 kn**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje zaliha gotovih proizvoda 1.1.2016.:			
	■ proizvodna vrijednost	200.000,00	6300	-
	■ ispravak vrijednosti zaliha materijala zbog umanjenja vrijednosti u 2015.	30.000,00	-	6340
	■ odgođena porezna imovina	6.000,00	0800	
1.a	Ukidanje umanjenja vrijednosti zaliha na temelju procjene na dan 31.12.2016.	20.000,00	6340	7675
1.b	Ukidanje odgođene porezne imovine (20% na 20.000,00 kn)	4.000,00	811	0800

7. Prestanak priznavanja zaliha

Prestanak priznavanja zaliha HSFI 10 sazeo je u samo jednu odredbu



ističemo...

Zalihe se prestaju priznavati kada više nisu zadovoljeni kriteriji navedeni u točki 10.10. ovog standarda, a osobito kada su zalihe prodane (HSFI 10.41).

Navedeno znači da se zalihe prestaju priznavati kada više nije vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa zalihamo ulaziti poduzetniku, te ako zaliha nema vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti. Gore navedena odredba HSFI-a nedostatna je u opisu svih poslovnih događaja kada se zalihe prestaju priznavati. Tako osim prodaje treba navesti i slučajeve kada se zalihe poklanjaju, kada su



uništene ili se utvrdi manjak. Zalihe proizvodnje prestaju se priznavati i zbog konverzije u drugi oblik zalihe. Navedene slučajeve pojašnjavamo u poglavljima koje slijede.

7.1. Prijenos proizvodnje u gotove proizvode

Tijekom proizvodnje na kontu zaliha proizvodnje prenosili su se preko konta 490 svi troškovi koji su se odnosili na proizvodnju. Po završetku proizvodnje sastavlja se obračun proizvodnje prema kojem se formira konačna vrijednost gotovog proizvoda te se na temelju tog obračuna razdužuje zaliha proizvodnje, a gotovi proizvodi prenose se na zalihe gotovih proizvoda, što prikazujemo u primjeru koji slijedi.

Primjer 9. - Knjiženje obračuna proizvodnje

Stanje zaliha nedovršene proizvodnje je **320.563,82 kn**

- 1) Obračunom proizvodnje preneseno je u zalihe gotovih proizvoda **265.639,55 kn**

Knjiženje:

6000 Proizvodnja u tijeku - nedovršena proizvodnja	6009 Obračun završenih proizvoda i usluga
S° 320.563,82	265.639,55 (1)

6300 Proizvodi u skladištu
(1) 265.639,55

Knjiženje:

6300 Proizvodi u skladištu	
So 2.000.000,00	90.000,00 (1b)

1200 Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga
(1a) 150.000,00

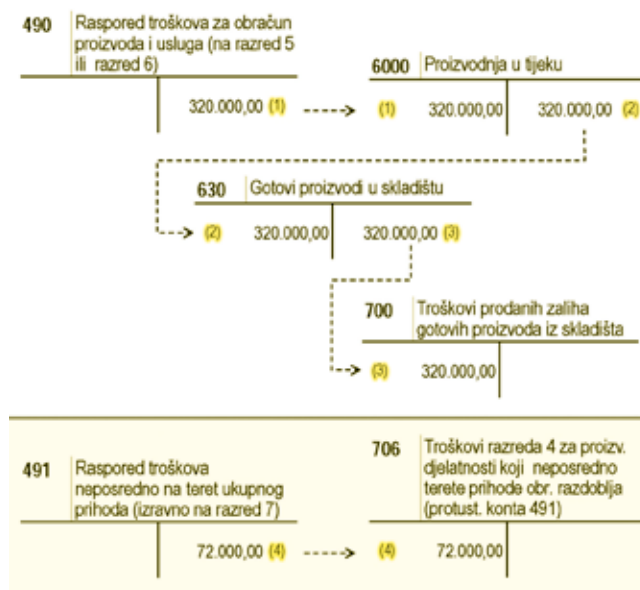
260030 PDV prema izdanim računima za isporuke tuzemnim kupcima - 25%
30.000,00 (1a)

700 Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
(1b) 90.000,00

7520 Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu
120.000,00 (1a)

Dakle, kada se gotovi proizvodi prodaju tada se uz knjiženja izlaznog računa (potraživanje od kupca i prihodi od prodaje) **istovremeno obavlja i knjiženje razduženja zaliha** gotovih proizvoda na način da se troškovi proizvodnje u zalihama gotovih proizvoda sa **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).

Prikaz od rasporeda troškova u proizvodnom trgovačkom društvu



7.2. Prodaja zaliha

Odredbe o prodaji zaliha pretežito se odnose na zalihe proizvoda i robe, ali se mogu odnositi i na sve ostale zalihe. Zalihe sirovina i drugog materijala koji ulazi u supstancu gotovog proizvoda namijenjene su utrošku u procesu proizvodnje, bilo proizvoda ili usluga, no u određenim slučajevima može doći i do njezine prodaje izravno sa zaliha sa kojih se izdaju za potrebe proizvodnje. To mogu biti slučajevi kada primjerice zbog pada proizvodnje dolazi do viška neke sirovine koja je kvarljiva. U tom slučaju poduzetnik može procijeniti da mu je isplativije višak takve sirovine prodati drugom proizvođaču po povoljnijoj tržišnoj cijeni, od štete koja će nastati istekom roka trajanja takve sirovine.

Prema odredbama HSFI-a 10.13. i 10.14., **prodaja zaliha priznaje** se u prihode u računu dobiti i gubitka, jer se očekuje povećanje budućih ekonomskih koristi. Kad su zalihe prodane, knjigovodstvenu vrijednost tih zaliha treba priznati kao rashod razdoblja u kojem su priznati odnosni prihodi.

Kada se rashodovana materijalna imovina **proda**, tada pravna osoba koja je u sustavu PDV-a, kod ispostavljanja računa kupcu (u momentu predaje materijalne imovine kupcu), obračunava PDV na poreznu osnovicu koju čini naknada za prodanu materijalnu imovinu.

Primjer 10. - Knjiženje prodaje gotovih proizvoda

Stanje vrijednosti gotovih proizvoda 20.000 kom po 100,00 kn iznosi **2.000.000,00 kn**

- 1a) Izlazni račun kupcu za prodanih 900 kom proizvoda: **ukupni iznos računa 150.000,00 kn**; **PDV 25% 30.000,00 kn**; **iznos računa bez PDV-a 120.000,00 kn**
- 1b) Isknjiženje zaliha prodanih gotovih proizvoda u iznosu od **90.000,00 kn** (900 kom x 100,00 kn).

7.4. Zalihe koje se raspoređuju na drugu imovinu

Zalihe kao takve prestaju postojati i kada se rasporede na drugu imovinu. Takva mogućnost propisana je točkom HSFI-a 10.15. Prema navedenoj odredbi **neke zalihe se mogu rasporediti na drugu imovinu**, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta dugotrajne materijalne imovine izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe, koje su na ovaj način raspoređene na neku drugu imovinu priznaju se kao rashod tijekom vijeka upotrebe te imovine.

Ovdje se radi o zalihama sirovina i materijala koje se ugrađuju u dugotrajnu imovinu. Ova odredba odnosi se na slučajeve kada drugi obavljaju izradu ili izgradnju, a poduzetnik osigurava sirovine i materijal sa svojih zaliha. U tom slučaju zalihe se izravno prebacuju sa konta zaliha na investicije u tijeku bez iskazivanja troška. Dakle radi se o slučaju kada prestajemo priznavati zalihe, ali se trošak zaliha ne iskazuje već se samo mijenja oblik aktive.

8. Rashodovanje i isknjiženje

U praksi se rashodovanje i isknjiženje zaliha najčešće tretiraju kao jedan poslovni događaj, što je neispravno i često za posljedicu ima osobno prisvajanje rashodovanih zaliha. Naime, rashodovanje i isknjiženje zaliha dva su različita poslovna događaja koja se vrlo rijetko događaju istog dana i koja imaju različite izvorne dokumente na temelju kojih se knjiže.

8.1. Rashodovanje

Odluka o rashodovanju zaliha donosi se onda kada određena zaliha nije više za upotrebu kod poduzetnika koji donosi odluku o rashodovanju. Međutim na temelju odluke o rashodovanju ne može se obaviti isknjiženje sve dok takva zaliha fizički postoji kod poduzetnika. Na temelju odluke o rashodovanju ili istovremeno treba donijeti odluku o daljnjem postupanju s rashodovanom zalihom. Tako se rashodovana zaliha može otuđiti prodajom na tržištu, prodajom otpadu ili odlaganjem na otpad uz plaćanje naknade za odlaganje ili se pak može uništiti.

Kada se procijeni da zalihe **nemaju vrijednost niti za poduzetnika, niti na tržištu** potrebno je knjigovodstvenu vrijednost takvih zaliha svesti na nulu. Takve zalihe u tom slučaju nisu namijenjene prodaji, pa niti doniranju, već se donosi **odluka o uništenju ili predaji na otpad**. Vrijednosno usklađenje obavlja se preko konta ispravka vrijednosti na način da se utvrdi razlika između nabavne i ispravka vrijednosti, te se razlika evidentira na kontu ispravka vrijednosti, a na teret rashoda od vrijednosnog usklađenja.

Ako se donese **odluka o otuđenju zaliha**, tada se mora **procijeniti ostatak vrijednosti zaliha**, odnosno neto iznos koji pravna osoba očekuje dobiti za rashodovane zalihe prilikom otuđenja, po odbitku očekivanih troškova otuđenja. Kada je procijenjena vrijednost takvih zaliha manja od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada se knjigovodstvena vrijednost te imovine mora za utvrđenu razliku umanjiti i to preko konta ispravka vrijednosti.

Kod odluke o rashodovanju zaliha, u slučaju kada se knjigovodstvena vrijednost svodi na nulu (odlučeno je da će se rashodovana materijalna imovina uništiti) ili se svodi na nižu procijenjenu vrijednost (odlučeno je da će se rashodovana materijalna imovina otuđiti odnosno prodati ili pokloniti), na otpisanu knjigovodstvenu vrijednost ne obračunava se PDV jer nije došlo do isporuke u smislu odredbe čl. 4. Zakona o PDV-u. U ovom slučaju ne radi se o manjku materijalne imovine jer materijalna imovina i nakon rashodovanja postoji, samo je njena knjigovodstvena vrijednost umanjena ili svedena na nulu.

Nakon donošenja odluke o rashodovanju zaliha uobičajeno je **rashodovanu zalihu fizički izdvojiti od ostalih zaliha ili na adekvatan način obilježiti**, neovisno o tome da li će se rashodovana materijalna imovina otuđiti ili uništiti, kako ne bi došlo do nenamjernog korištenja takve zalihe.

8.2. Isknjiženje

Iz svega navedenoga proizlazi da nije dovoljno samo donijeti odluku o rashodovanju zaliha, već treba u istoj ili novoj odluci odrediti daljnje postupanje sa zalihama, odnosno da li se zaliha planira uništiti ili predati na otpad ili postoji mogućnost da se zaliha proda ili donira.

Međutim isknjiženje se ne provodi temeljem odluke o prodaji, odnosno uništenju ili predaji na otpad, već kada se takva odluka izvrši, odnosno temeljem dokumentacije koja potvrđuje da je takva odluka izvršena.

Tako se isknjiženje **prodanih rashodovanih zaliha** provodi temeljem izlaznog računa odnosno izvornog dokumenta o isporuci rashodovanih zaliha kupcu (dostavnica, izdatnica, potvrda). Za isknjiženje **poklonjene rashodovane zalihe** potreban je izvorni dokument o predaji imovine osobi kojoj je zaliha poklonjena. **Isknjiženje uništenih rashodovanih zaliha** ne provodi se samo na temelju odluke o uništenju, već je potreban i komisijski zapisnik o uništenju te imovine. To znači da se kod odluke o uništenju (ili naknadno) mora odrediti i povjerenstvo (komisija) koja će to uništenje provesti i o tome sastaviti komisijski zapisnik. Na temelju **komisijskog zapisnika o uništenju** rashodovanih zaliha obavlja se isknjiženje u korist (potražuje) računa **60** - Proizvodnja u tijeku ili **63** - Gotovi proizvodi i na teret (duguje) konta ispravka vrijednosti navedenih zaliha u okviru navedenih skupina (ako smo navedene zalihe prethodno otpisalu u rashode preko konta ispravka vrijednosti).

U slučaju kada razlozi za isknjiženje nastanu u istom razdoblju kada je obavljeno i rashodovanje, tada je rashod u cijelosti porezno priznat. Međutim, kada to nije slučaj rashodi od ispravka vrijednosti zaliha privremeno nisu priznati, te se za njih diže osnovica poreza na dobit za razdoblje kada je obavljeno rashodovanje. Navedeno pojašnjavamo u poglavljima koja slijede.

8.2.1. Primjer rashodovanja i isknjiženja u različitim razdobljima

U slučaju kada se rashodovanje zaliha obavi u jednom razdoblju oporezivanja, a razlozi za isknjiženje nastanu u drugom razdoblju oporezivanja, nastaju privremeno nepriznati rashodi, što za posljedicu ima nastanak odgođene porezne imovine.

Primjer 11. - Rashodovanje zaliha u 2015., a komisijsko uništenje u 2016.

Stanje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda koji će se rashodovati **15.000,00 kn**

Poslovni događaji u 2015.

- 1) Na prijedlog inventurne komisije donesena je Odluka o rashodovanju zaliha gotovih proizvoda na dan 31. prosinca 2015. Zbog procjene da se zalihe ne mogu prodati na tržištu, donesena je odluka da se pristupi uništenju kompletnih zaliha u ukupnom iznosu od **15.0000 kn**.
- 2) Vrijednost rashodovanih zaliha unešena je u r.br. 21. Obrasca PD za 2015. čime je povećana osnovica poreza na dobit. Obzirom da se radi o privremenim razlikama, poduzetnik evidentira i odgođenu poreznu imovinu u svoti od **3.000,00 kn** (15.000 x 20%).

Poslovni događaji u 2016.

- 3) Dana 15. veljače 2016. zaliha gotovih proizvoda vrijednosti **15.000,00** kn komisijski je uništena.
- 4) U r.br. 30 Obrasca PD za 2016. unosi se **15.000,00** kn čime se umanjuje osnovica poreza na dobit. Sa danom 31.12.2016. ukida se odgođena porezna imovina u iznosu od **3.000,00** kn (15.000,00 x 20%).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2015.:				
So	Stanje zaliha gotovih proizvoda koje će se rashodovati i komisijski uništiti	15.000,00	6300	-
1.	Odluka o rashodovanju zaliha gotovih proizvoda na dan 31.12.2015.:			
	■ prijenos na nekurentne zalihe gotovih proizvoda	15.000,00	6302	6300
	■ vrijednosno usklađenje zaliha	15.000,00	7151	63402
2.	Obračun odgođene porezne imovine na privremeno porezno nepriznati trošak vrijednosnog usklađenja zaliha gotovih proizvoda (20% na 15.000 kn)	3.000,00	0800	811
Knjiženja u 2016.:				
3.	Na temelju komisijskog zapisnika od 15. 2. 2016. uništena je zaliha nekurentnih gotovih proizvoda koja je rashodovana 31.12.2015.	15.000,00	63402	6302
4.	Ukidanje odgođene porezne imovine na dan 31.12.2016. za vrijednosno usklađenje nekurentnih zaliha gotovih proizvoda u 2015. (20% od 15.000 kn)	3.000,00	811	0800

Odluka o rashodovanju zaliha koje planiramo prodati evidentira se na potpuno istim kontima kao i zaliha koja je namijenjena uništenju. No, u tom slučaju neće se rashodovati ukupan iznos, već moramo procijeniti iznos koji možemo ostvariti prodajom, te rashodujemo samo razliku između knjigovodstvene vrijednosti i procijenjene vrijednosti prodaje.

Primjer 12. - Rashodovanje zaliha u 2015., a prodaja u 2016.

Stanje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda koji će se rashodovati **15.000,00** kn

Poslovni događaji u 2015.

- 1) Na prijedlog inventurne komisije donesena je Odluka o rashodovanju zaliha gotovih proizvoda na dan 31. prosinca 2015. Donesena je odluka da se navedena rashodovana zaliha proda po nižoj cijeni. Procijenjeno je da se zaliha može prodati na tržištu po vrijednosti od 5.000,00 kn. Obavljeno je vrijednosno usklađivanje zaliha za **10.000,00** kn.
- 2) Iznos usklađenja unesen je u r.br. 21. Obrasca PD za 2015. čime je porezna osnovica povećana. Na temelju takvog privremenog povećanja evidentira se odgođena porezna imovina u iznosu od **2.000,00** kn (10.000,00 x 20%)

Poslovni događaji u 2016.

- 3a) Na dan 18. veljače 2016. zaliha je prodana te je izdan kupcu račun sa slijedećim iznosima: - **ukupni iznos računa 6.250,00** kn, **PDV 1.250,00** kn, **iznos računa bez PDV-a 5.000,00** kn
- 3b) Zalihe su izdane kupcu pa se zalihe isknižavaju iz evidencija:

- nabavna vrijednost zaliha **15.000,00** kn
 - ispravak vrijednosti zaliha **10.000,00** kn
- 5) Na dan 31. prosinca 2016. poduzetnik će **10.000,00** kn unijeti u r.br.30. Obrasca PD i na taj način umanjiti poreznu osnovicu poreza na dobit. Na temelju toga poduzetnik će ukinuti odgođenu poreznu imovinu u svoti od **2.000,00** kn

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2015.:				
So.	Stanje zaliha gotovih proizvoda za rashodovanje i otuđenje	15.000,00	6300	-
1.	Odluka o rashodovanju zaliha gotovih proizvoda na dan 31.12.2015.:			
	■ prijenos rashodovanih zaliha na nekurentne zalihe	15.000,00	6302	6300
	■ vrijednosno usklađenje nekurentnih zaliha do procijenjene prodajne vrijednosti	10.000,00	7151	63402
2.	Obračun odgođene porezne imovine na privremeno porezno nepriznati trošak vrijednosnog usklađenja zaliha (20% na 10.000,00 kn)	2.000,00	0800	811
Knjiženja u 2016.:				
3a.	Izlazni račun kupcu za rashodovane nekurentne gotove proizvode:	6.250,00	1200	-
	■ PDV	1.250,00	-	260030
	■ iznos računa bez PDV - a	5.000,00	-	7520
3b.	Razduženje zaliha gotovih proizvoda			
	■ vrijednost zaliha	15.000,00	-	6302
	■ ispravak vrijednosti	10.000,00	63402	-
	■ knjigovodstvena vrijednost	5.000,00	700	-
4.	Ukidanje odgođene porezne imovine na dan 31.12.2016. za vrijednosno usklađenje nekurentnih zaliha u 2015. (20% na 10.000,00 kn)	2.000,00	811	0800

8.2.2. Primjer rashodovanja i iskniženje u istom razdoblju

Primjer 13. - Rashodovanje i komisijsko uništenje zaliha u istom poreznom razdoblju

Stanje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda koji će se rashodovati **15.000,00** kn

- 1) Odluka o rashodovanju zaliha gotovih proizvoda na dan 14. travnja 2016. na prijedlog komisije za rashodovanje imovine. Donesena je i odluka da će se navedene zalihe gotovih proizvoda komisijski uništiti jer nemaju upotrebne vrijednosti ni za druge **15.000,00** kn
- 2) 5. svibnja 2016. komisijski je uništena navedena rashodovana zaliha gotovih proizvoda (predstavnih Porezne uprave nije došao na uništenje iako je na vrijeme pismeno pozvan) **15.000,00** kn.



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje zaliha gotovih proizvoda koje će se rashodovati i komisijски uništiti	15.000,00	6300	-
2.	Odluka o rashodovanju zaliha gotovih proizvoda na dan 14.4.2016.:			
	■ prijenos rashodovanih zaliha gotovih proizvoda na nekurentne zalihe	15.000,00	6302	6300
	■ potpuno vrijednosno usklađenje zaliha jer će se zalihe komisijски uništiti	15.000,00	7150	63302
3.	Na temelju komisijskog zapisnika od 5. 5. 2016. uništena je zaliha nekurentnih gotovih proizvoda koja je rashodovana 14.4.2016.	15.000,00	63302	6302

Da na uništenje nije pozvan predstavnik Porezne uprave ili u slučaju kada predstavnik ne prizna takvo uništenje, tada poduzetnik rashod od prestanka priznavanja zaliha treba evidentirati na konto **7152 -Vrijednosno usklađenje gotovih proizvoda - porezno nepriznato**. U tom slučaju isti taj iznos unaša se u r.br 21. Obrasca PD, čime se povećava osnovica poreza na dobit. Obzirom da se radi o trajno nepriznatom rashodu, odgođena porezna imovina se ne izračunava i ne knjiži..

Primjer 14. - Rashodovanje i prodaja zaliha u istoj godini

Stanje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda koji će se rashodovati **15.000,00 kn**

- 1) Dana 14. travnja 2016. na prijedlog komisije za rashodovanje donesena je odluka o rashodovanju zaliha gotovih proizvoda te je obavljena procjena da se zaliha može prodati po vrijednosti od **5.000,00** kuna. Obavljeno je vrijednosno usklađenje zaliha za **10.000,00 kn**
- 2a) Zaliha je prodana 18. svibnja 2016. te je kupcu izdan račun sa slijedećim iznosima: **ukupni iznos računa 6.250,00 kn**; **PDV 25% 1.250,00 kn**; **iznos računa bez PDV - a 5.000,00 kn**
- 2b) Obavljeno je iskniženje zaliha rashodovanih gotovih proizvoda u slijedećim vrijednostima: **nabavna vrijednost zaliha 15.000,00 kn**; **ispravak vrijednosti zaliha 10.000,00 kn**; **knjigovodstvena vrijednost zaliha (sadašnja vrijednost zaliha) 5.000,00 kn**

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje zaliha gotovih proizvoda koje će se rashodovati i otuđiti	15.000,00	6300	-
1.	Odluka o rashodovanju zaliha gotovih proizvoda na dan 14.4.2016.:			
	■ prijenos rashodovanih zaliha gotovih proizvoda na nekurentne zalihe	15.000,00	6302	6300
	■ vrijednosno usklađenje nekurentnih zaliha gotovih proizvod do procijenjene prodajne vrijednosti	10.000,00	7150	63302
2a.	Izlazni račun kupcu za rashodovane nekurentne gotove proizvode:	6.250,00	1200	-
	■ PDV	1.250,00	-	260030
	■ iznos računa bez PDV - a	5.000,00	-	7520

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2b.	Razduženje zaliha gotovih proizvoda			
	■ vrijednost zaliha	15.000,00	-	6302
	■ ispravak vrijednosti	10.000,00	63302	-
	■ knjigovodstvena vrijednost	5.000,00	700	-

9. Objavljivanje (izvještavanje o zaliham)

Odredbe o objavljivanju podataka o zaliham nalaze se u točkama 42. i 43. HSFI 10 - Zalihe.

U bilješkama treba objaviti:

- a) računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha uključivši korištene metode obračuna troškova;
- b) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha i knjigovodstvena vrijednost u klasifikacijama koje su prikladne za poduzetnika;
- c) knjigovodstvenu vrijednost zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjen za troškove prodaje;
- d) iznos zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja;
- e) iznos bilo kojeg otpisa zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja;
- f) iznos bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblju;
- g) okolnosti ili događaji koji su doveli do poništenja otpisa zaliha;
- h) knjigovodstvenu vrijednost zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obveza;
- i) knjigovodstvenu vrijednost zaliha za koje se očekuje povrat ulaganja nakon duže od jedne godine od datuma bilance;
- j) ispravak (otpis) vrijednosti zaliha do neto utržive vrijednosti;
- k) iznosi zaliha koji su tijekom razdoblja priznati kao rashod, koji se često nazivaju troškovima prodanih proizvoda, sastoje se od troškova koji su prethodno uključeni u mjerenje zaliha koje su sada prodane, te neraspoređenih općih troškova proizvodnje i neuobičajene iznose troškova proizvodnje zaliha. Uvjeti u kojima poduzetnik posluje mogu također opravdati uključivanje drugih iznosa, kao što su npr. troškovi distribucije.

Značajne razlike između vrijednosti zaliha iskazane u bilanci temeljem metoda iz točke 31. HSFI 10 - Zalihe i najnovije poznate tržišne vrijednosti prije datuma bilance poduzetnik treba objaviti ukupno za svaku kategoriju zaliha u bilješkama uz financijske izvještaje.

Odredbama Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (**Nar. nov., br. 95/2016**). **propisano je da se zalihe proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u Bilanci iskazuju na slijedećim pozicijama:**

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

No, uz zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda veže se i specifičnost koja se odnosi na ispunjavanje. Naime, kod poduzetnika koji evidentiraju zalihe proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u Obrascu RDG jedna pozicija ispunjava se temeljem podataka koji se dobiju izračunom. To je pozicija **II.1. - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda**

U poglavlju koje slijedi pojašnjavamo razlog relativne kompleksnosti ispunjavanja ove pozicije, način izračuna iznosa koji se upisuje u

tu poziciju te pojašnjavamo kakav utjecaj iznos unesen u navedenu poziciju Obrasca RDG može imati na rezultat poslovanja.

9.1. Uvod u poziciju II.1 Obrasca RDG

Kao što smo vidjeli iz prethodnog poglavlja, svi troškovi materijala, plaća i drugi troškovi evidentiraju se na klasi 4. Ovi troškovi ovisno o tome za što su namijenjeni raspoređuju se na slijedeći način:

- troškovi koji se odnose na proizvodnju prebacuju se preko konta 490 na zalihe proizvodnju u tijeku, odnosno na zalihe gotovih proizvoda ili usluga te
- svi ostali troškovi prebacuju se preko konta 491 na rashode razdoblja.



ističemo...

Neovisno o tome da li su troškovi prebačeni u rashode ili su preko konta 490 ugrađeni u zalihe, u Obrazac RDG unose se ukupni troškovi evidentirani na kontima klase 4.

Kada se zalihe prodaju ili otuđe na neki drugi način, troškovi proizvodnje ugrađeni u zalihe evidentiraju se kao rashodi na slijedećim kontima skupine 70.

- **700** - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
- **701** - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz prodavaonica
- **702** - Troškovi prodanih zaliha nedovršenih proizvoda i poluproizvoda
- **703** - Troškovi neiskorištenog kapaciteta (troškovi zaliha proizvodnje koji prije prodaje gotovih proizvoda idu na troškove razdoblja zbog neiskorištenog kapaciteta)
- **704** - Troškovi zaliha isporučenih gotovih proizvoda u jamstvenom roku
- **705** - Troškovi prodanih zaliha usluga
- **708** - Troškovi zaliha poljoprivrednih proizvoda (proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda).

Iznosi iskazani na ovim kontima skupine 70 daju ispravnu sliku rashoda koji treba utjecati na rezultat poslovanja u izvještajnoj godini, no iznosi sa ovih konta ne unášaju se u Obrazac RDG.



ističemo...

Iznosi iskazani na gore navedenim kontima skupine 70 daju ispravnu sliku rashoda koji treba utjecati na rezultat poslovanja u izvještajnoj godini, ali se ne unášaju u pozicije Obrasca RDG.

Upravo ova specifičnost Obrasca RDG gdje se umjesto konta rashoda unášaju troškovi neovisno o tome smatraju li se rashodima ili ne, dovela bi do pogrešno iskazanog rezultata ako tako unesene iznose ne bi korigirali. Naime, ako sve zalihe koje su proizvedene u izvještajnoj godini nisu ujedno i prodane, doći će do slučaja da su u poslovnim rashodima iskazani iznosi troškova koji nisu rashodi, i koji ne smiju niti utjecati na rezultat poslovanja. S druge strane, ukoliko smo u izvještajnoj godini prodali zalihe koje smo proizveli u nekom prethodnom razdoblju, na pozicijama koje se ispunjavaju izravno sa klase 4 nećemo imati iskazane rashode, premda oni postoje, i treba ju utjecati na rezultat te godine.

Zbog čega onda ispunjavamo pozicije obrasca RDG sa podacima troškova uzetih sa klase 4 kada to može dovesti do nerealno iskazanog rezultata?

Evidentiranjem ukupnih troškova sa klase 4 u Obrazac RDG, omogućeno je praćenje troškova po pojavnim oblicima u razdoblju u kojem su i nastali. To znači da ćemo primjerice iz pozicije **II.3** - Troškovi osoblja Obrasca RDG imati podatak koliki je ukupni iznos plaća obračunan za izvještajnu godinu neovisno o tome koji je dio ugrađen u zalihe.



ističemo...

Zbog navedenog načina evidentiranja poslovnih rashoda, u gore navedenim slučajevima nastale bi pogreške u iskazanim iznosima rashoda, pa iznose unesene sa razreda 4 korigiramo preko pozicije Obrasca RDG: **II.1** - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda

Navedeno pojašnjavamo kroz primjere u poglavljima koje slijede.

9.1.1. Kada je iznos u poziciji II.1 Obrasca RDG jednak nuli?

Premda se pozicije poslovnih rashoda unášaju sa konta troškova (klase 4) i u slučajevima kada je obavljena proizvodnja takav iznos može biti ispravan i ne treba ga korigirati preko pozicije II.1 Obrasca RDG, odnosno iznos iskazan na toj poziciji bit će jednak nuli. Takav slučaj nastaje samo ukoliko su u toku izvještajnog razdoblja prodane ili na drugi način otuđene sve zalihe koje su proizvedene te godine, a nije bilo prodaje zaliha proizvedenih u ranijim godinama. Navedeno pojašnjavamo u nastavku.

Primjer 15. - Proizvodnja i prodaja obavljena u 2015.

U ovom primjeru poduzetnik je tijekom 2017. godine proizveo proizvod koji je u istoj godini i prodan. U proizvod su uključeni slijedeći troškovi

- materijal **50.000,00** kn,
- plaće **30.000,00** kn.

Proizvod je iste godine i prodan kupcu za 100.000,00 kuna¹. Stanje zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda na dan 1.1.2017. godine je nula. Osim navedene proizvodnje i prodaje nije bilo drugih transakcija u 2017.

Poduzetnik ispunjava Obrazac RDG za 2015. na slijedeći način:

40	Troškovi sir. i mat.	50.000
47	Troškovi osoblja	30.000
	Ukupno	80.000

490	Raspored troškova ...	
		80.000 (1)
6000	Proizvodnja u tijeku	
(1)	80.000	80.000 (2)
630	Gotovi proizvodi u skladištu	
(2)	80.000	80.000 (3)
700	Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta	
(3)	80.000,00	

1 Nije prikazano knjiženje izlaznog računa jer je nepotreban za suštinu primjera.





Obrazac RDG* za 2017. godinu

R.b.	Polozicija obrasca	Iznos
II.	Poslovni prihodi (r.b.1)	0,00
1.	Prihodi od prodaje	100.000,00
II.	Poslovni rashodi (r.b.1 + r.b.2 + r.b.3)	0,00
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	
2.	Materijalni troškovi	50.000,00
3.	Troškovi osoblja	30.000,00
IX.	Ukupni prihodi	100.000,00
X.	Ukupni rashodi	80.000,00
XI.	Dobit ili gubitak prije oporezivanja (r.b. IX. - r.b. X.)	20.000,00

* skraćen i pojednostavljen prikaz Obrasca Računa dobiti i gubitka

U pozicije rashoda Obrasca RDG uneseni su ostvareni troškovi u 2017. godini (sa skupine konta 40 i 47 te prihod od prodaje gotovog proizvoda. Obzirom da je stanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda i na početku i na kraju jednak nuli (sve što je te godine proizvedeno ujedno je i prodano) nema povećanja niti smanjenja zaliha, pa je tako i na poziciji II.1. iskazana vrijednost 0. Tako su prihodi i rashodi od prodaje tih zaliha ispravno sučeljeni u obrascu RDG u 2017. godini, dok su pozicije poslovnih rashoda razrađene po pojavnim oblicima, uzimanjem podataka sa konta klase 4.

**ističemo...**

Bitno je uočiti da je pozicija II.1 jednaka 0 kada je isti iznos iskazan i na kontu 490 i na kontu 700.

9.1.2. Učinak korištenja pozicije II.1

Unašanjem poslovnih rashoda izravno sa konta klase 4. dobija se uvid u strukturu poslovnih rashoda. U prethodnom primjeru vidjeli smo slučaj kada takav način unosa odgovara i u pogledu utvrđivanja rezultata. To je slučaj kada su svi troškovi koji su u toj godini ugrađeni u zalihe, ujedno i "otpušteni" u rashode preko konta skupine 70 u istoj godini zbog prodaje ili drugog oblika otuđenja. No, u slučaju da se preko skupine 70 u rashode otpusti viši ili manji iznos od onog iskazanog na kontu 490, bez korigiranja poslovnih rashoda preko pozicije II.1 Obrasca RDG došlo bi do slijedećih slučajeva:

Slučaj 1. - ZA ZALIHE KOJE SU PROIZVEDENE U IZVJEŠTAJNOJ GODINI, ALI U TOJ GODINI NISU I PRODANE

Troškovi sa klase 4 koji su ugrađeni u zalihe koje nisu prodane uneseni su u pozicije Obrasca RDG ➔ takvi troškovi ne smiju biti iskazani kao rashodi pa poziciju poslovnih rashoda UMANJUJE-MO preko pozicije II.1

Slučaj 2. - ZA ZALIHE KOJE SU PROIZVEDENE U PROTEKLIM GODINAMA A PRODANE SU U IZVJEŠTAJNOJ GODINI

Troškovi sa klase 4 uneseni su u Obrasce RDG ranijih godina kada su zalihe proizvedene pa u godini kada su zalihe prodane nema iznosa za unos u poslovne rashode - obzirom da troškovi koji su vezani za prodane zalihe moraju ući u rashode u godini kada su zalihe prodane, korekcija se radi tako da poziciju poslovnih rashoda UVEĆAVAMO preko pozicije II.1.

Premda se u poslovnoj praksi oba navedena slučaja najčešće javljaju istovremeno, u nastavnim potpoglavljima oba navedena slučaja pojašnjavamo u zasebnim primjerima kako bi jednostavnije pojasnili utjecaj promjene vrijednosti zaliha na ispunjavanje pozicije II.1 te učinak korekcije preko pozicije II.1 Obrasca RDG na rezultat poslovanja.

UČINAK UMANJENJA

Iznos povećanja vrijednosti zaliha upisuje se u poziciju II.1. sa negativnim predznakom te se tako smanjuju ukupni rashodi poslovanja.

Povećanje zaliha	
Unos u poziciju II.1. RDG-a	
-	16.000
Unos sa negativnim* predznakom - smanjenje ukupnih rashoda	

Negativni unos rezultat je činjenice da je dio poslovnih rashoda iskazanih u RDG-u uključen u nove zalihe proizvodnje u tijeku i/ili gotovih proizvoda. Učinak tako iskazanih rashoda u obrascu RDG treba poništiti unosom iznosa sa negativnim predznakom u poziciju II.1 - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda. Na taj način u obrascu RDG iskazani troškovi proizvodnje koji su uključeni u zalihe koje nisu prodane, neće imati učinak na rezultat poslovanja, već će "čekati" razdoblje u kojoj će ta proizvodnja i/ili gotovi proizvodi biti prodani ili na drugi način otuđeni (krađa, uništenje i sl.).

U nastavku kroz pojednostavljeni primjer pojašnjavamo učinak povećanja zaliha.

Primjer 16. - Proizvodnja obavljena u 2016. - zalihe nisu prodane u toj godini

U ovom primjeru poduzetnik je tijekom 2016. godine proizveo proizvod koji nije prodan do kraja godine. U proizvod su uključeni slijedeći troškovi:

- materijal 50.000,00 kn
- plaće 30.000,00 kn

Dakle na kontu gotovih proizvoda na dan 31.12.2016. godine iskazan je saldo od 80.000,00 kn. Obzirom da je stanje ovog konta na početku godine bilo 0, radi se o povećanju zaliha proizvodnje za 80.000,00 kn. Poduzetnik ispunjava Obrazac RDG za 2016. na slijedeći način:

Obrazac RDG* za 2016. godinu

R.b.	Polozicija obrasca	Iznos
II.	Poslovni prihodi (r.b.1)	0,00
1.	Prihodi od prodaje	0,00
II.	Poslovni rashodi (r.b.1 + r.b.2 + r.b.3)	0,00
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	-80.000,00
2.	Materijalni troškovi	50.000,00
3.	Troškovi osoblja	30.000,00
IX.	Ukupni prihodi	0,00
X.	Ukupni rashodi	0,00
XI.	Dobit ili gubitak prije oporezivanja (r.b. IX. - r.b. X.)	0,00

* skraćen i pojednostavljen prikaz Obrasca Računa dobiti i gubitka

Da nije obavljena korekcija preko pozicije II.1, u 2016. godini bio bi ostvaren gubitak od 80.000,00 kuna što nije ispravno. Naime, takvi



troškovi smiju utjecati na rezultat poslovanja u godini kada je proizvod prodan ili na drugi način otuđen (krađa, uništenje i sl.). Iz tog razloga **učinak troškova iskazanih na pozicijama II.2 i II.3 isključujemo preko pozicije II.1** - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda **unošenjem iznosa povećanja zaliha od 80.000,00 kuna sa negativnim predznakom.**

**ističemo...**

U ovom primjeru iznos iskazan na poziciji II.1 istovjetan je potražnom prometu konta 490.

UČINAK UVEĆANJA

Iznos smanjenja vrijednosti zaliha upisuje se u poziciju II.1. sa **pozitivnim predznakom** te se tako povećavaju ukupni rashodi poslovanja.

Smanjenje zaliha	
Unos u poziciju II.1. RDG-a	
+ 16.000	
Unos sa pozitivnim* predznakom - povećanje ukupnih rashoda	

Smanjenje zaliha upućuje da je u izvještajnoj godini prodana zaliha proizvodnje i/ili gotovih proizvoda koji su proizvedeni u jednoj ili više prethodnih godina. Troškovi nastali tijekom tih godina iskazani su u prethodnim Obrascima RDG, ali su poništeni preko pozicije II.1 (vidi poglavlje 3.2.1.). U razdoblju u kojem je obavljena prodaja ili je došlo do druge vrste otuđenja (krađa, uništenje i sl.) takvi rashodi iskazat će se unosom iznosa tih troškova u poziciju II.1 - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda, ali sada sa pozitivnim predznakom, čime povećavamo iznos poslovnih rashoda. Na taj način troškovi proizvodnje povezuju se sa приходima od prodaje proizvodnje ili gotovih proizvoda u izvještajnom razdoblju u kojem je obavljena prodaja, odnosno u izvještajnom razdoblju u kojem su ti proizvodi i/ili proizvodnja na neki drugi način otuđeni (krađa, uništenje i sl.).

POZITIVAN PREDZNAK - OZNAKA PLUS (+)

Obzirom da pozicija II.1 nije razdvojena na dva polja gdje bi se odvojeno iskazivalo umanjeno od uvećanja, učinak iznosa unesenog u tu poziciju treba istaći adekvatnim predznakom. Negativne iznose ističemo oznakom minus (-). Za pozitivne iznose električni obrasci ne zahtijevaju ili čak ne dopuštaju unašanje oznake za pozitivan broj (+), već se koristi matematičko pravilo gdje je pozitivan broj onaj bez predznaka. Oznaku plus (+) u primjerima ovog članka koristimo radi isticanja učinka iznosa unesenog u poziciju II.1 Obrasca RDG.

U nastavku kroz pojednostavljeni primjer pojašnjavamo učinak povećanja zaliha.

Primjer 17. - Proizvod proizveden u 2016. godini - prodan u 2017. godini

Poduzetnik u početnom stanju zalihe gotovih proizvoda, na dan 1.1. 2017. godine ima iskazan proizvod u vrijednosti od 80.000,00 kn koji je proizveden 2016. godine. Ovaj proizvod prodan je tijekom 2015. godine za 100.000,00 kuna. Osim navedene prodaje nije bilo drugih transakcija u 2017.

Dakle na kontu gotovih proizvoda na dan 1.1.2017. bilo je iskazano početno stanje od 80.000,00 kn. Prodajom proizvoda razduženo je stanje na tom kontu te je stanje na dan 31.12.2017. godine jednako

nuli. **To znači da su se zalihe smanjile za 80.000,00 kuna.** Poduzetnik ispunjava Obrazac RDG za 2017. na slijedeći način:

Obrazac RDG* za 2017. godinu

R.b.	Pozicija obrasca	Iznos
II.	Poslovni prihodi (r.b.1)	100.000,00
1.	Prihodi od prodaje	100.000,00
II.	Poslovni rashodi (r.b.1 + r.b.2 + r.b.3)	0,00
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	+80.000,00
2.	Materijalni troškovi	0,00
3.	Troškovi osoblja	0,00
IX.	Ukupni prihodi	100.000,00
X.	Ukupni rashodi	80.000,00
XI.1	Dobit prije oporezivanja (r.b. IX. - r.b. X.)	20.000,00

* skraćen i pojednostavljen prikaz Obrasca Računa dobiti i gubitka

Društvo tijekom 2017. godine nije obavljalo proizvodnju pa nema iskazanih materijalnih troškova i troškova osoblja na pozicijama II.2 i II.3. Te pozicije su bile iskazane u protekloj godini kada je obavljena proizvodnja (vidi primjer 2.a). Obzirom da je gotovi proizvod prodan u 2017. godini, došlo je do smanjenja zaliha, pa tako i do otpuštanja troškova koji su bili ugrađeni u te zalihe. Ti troškovi u 2017. godini postaju rashodima razdoblja, te umanjuju prihode od prodaje gotovog proizvoda. Obzirom da na pozicijama II.2 i II.3 nema unosa, **korekcija od 80.000 kuna unosi se u poziciju II.1** - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvod **kao povećanje.**

**ističemo...**

U ovom primjeru iznos iskazan na poziciji II.1 istovjetan je dugovnom prometu konta 700.

Primjeri 2.a i 2.b pojednostavljeni su prikazi korisni za potrebe pojašnjavanja učinka pozitivnih i negativnih korekcija preko pozicije II.1 Obrasca RDG, ali se rijetko javljaju u praksi. Uobičajeno je da se uz obavljanje proizvodnje istovremeno i otuđi određena količina gotovih proizvoda koji su proizvedeni te godine ili su završeni u ranijim godinama. Stoga je rijetko da je iznos koji se upisuje u poziciju II.1 Obrasca RDG čisto isključivanje troškova nove proizvodnje ili čisto otpuštanje troškova zaliha proizvedenih prethodnih godina, već je to prebijeni rezultat oba slučaja. Upravo iz tog razloga utvrđivanje iznosa koji se unosi u poziciju II.1 nije baš toliko jednostavno kako proizlazi iz dosad prikazanih primjera.

Da bi utvrdili da li je konačan iznos gore navedena dva slučaja koja se događaju u istoj godini pozitivan ili negativan, trebamo primijeniti postupke izračuna na način koji pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi.

9.2. Izračun promjene vrijednosti zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

Premda sam naziv pozicije II.1 upućuje da se iznos za unos u tu poziciju utvrđuje kao jednostavna razlika završnog i početnog stanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, ovakav zaključak u većini slučajeva nije točan. To je iz razloga što određene promete sa konta zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda treba isključiti iz izračuna, odnosno za te promete treba korigirati (umanjiti ili uvećati) završno



stanje zaliha. Da bi se to ispravno izvelo potrebno je znati kojim prometima možemo "dozvoliti" utjecaj na završno stanje, a kojima ne.

Promjenu vrijednosti zaliha možemo izračunati i na jednostavniji način, kod kojeg nam ne trebaju podaci sa konta zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, već samo nekoliko iznosa preuzetih sa konta troškova (razreda 4) i rashoda (razreda 7). Takvu metodu nazvali smo pojednostavljenom metodom izračuna, ali, iz razloga koje smo dali u posljednjem poglavlju, ne preporučamo korištenje ove metode kao jedine, već smatramo da bi se tom metodom trebala izvršiti provjera iznosa izračunatog pomoću stanja i prometa zaliha.

**ističemo...**

Izračun iznosa koji upisujemo u poziciju II.1 možemo obaviti:

- 1) pomoću razlike početnog i korigiranog završnog stanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, te
- 2) pomoću pojednostavljene metode izračuna (kontrolna metoda)

U potpoglavljima koje slijede objašnjavamo obje metode izračuna, a u poglavlju 5. dajemo praktične primjere u kojima izračun obavljamo pomoću 1. metode, a kontrolu izračunatog iznosa pomoću 2. metode.

9.2.1. Izračun pomoću razlike početnog i korigiranog završnog stanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

Za ovu metodu izračuna potrebni su nam slijedeći podaci sa konta zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda:

- početno stanje,
- završno stanje zaliha i
- dugovni i potražni prometi.

Dakle, za izračun iznosa trebamo raspolagati sa svim podacima iskazanim na kontima zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda. Podatke o početnom i završnom stanju možemo uzeti iz odgovarajućih pozicija Obrascas Bilance, dok se prometi moraju pratiti izravno sa konta zaliha koja ulaze u te pozicije.

PODACI O POČETNOM I ZAVRŠNOM STANJU ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA

Da bi izračunali promjenu vrijednosti zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, potrebni su nam podaci sa slijedećih pozicija Obrascas Bilance:

- **C.I.2.** - Proizvodnja u tijeku,
 - **C.I.3.** - Gotovi proizvodi i
 - **C.I.7.** - Biološka imovina (kratkotrajna).
- Iz navedenih pozicija poduzetnik uzima podatke:
- **početnog stanja** (stanje na dan **1. siječnja** izvještajne godine) te
 - **završnog stanja** (stanje na dan **31. prosinca** izvještajne godine).

No, to nije dovoljno da bi se ispravno utvrdila promjena zaliha. Naime, na razliku između početnog i završnog stanja mogu utjecati određene stavke prometa na kontima koje ulaze u gore spomenute pozicije Obrascas Bilance. Radi se o transakcijama koje kao protustavku imaju neku prihodnu ili rashodnu stavku osim konta skupine 70 koje smo naveli u poglavlju 3. ovog članka. Navedeno pojašnjavamo u nastavku.

KORIGIRANJE ZAVRŠNOG STANJA

Izračun povećanja i smanjenja navedenih zaliha **nerijetko nije moguć jednostavnim utvrđivanjem razlike završnog i početnog stanja navedenih bilančnih pozicija**. To je iz razloga što na iznose završnog stanja ponekad utječu i prometi kojima su protustavke na drugim pozicijama Obrascas RDG.

To znači da kod izračunavanja promjene stanja zaliha iz završnog stanja zaliha **treba isključiti sve promete kojima je protustavka konto koji ulazi u neku od pozicija Obrascas RDG, osim na konta razreda 70 vezanih uz zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda**.

**ističemo...**

Bitno je uočiti da nas zanima promjena stanja zaliha kao razlike izlaza sa zaliha na određena konta skupine 70 (vidi poglavlje 3.), te ulaza na zalihe preko konta 490.

Dakle, ako je na promjenu stanja zaliha uticao promet kome je protustavka neki drugi konto uspješnosti (prihoda i rashoda) tada te promete treba isključiti iz izračuna. Isključivanje navedenih prometa obavlja se korigiranjem završnog stanja zaliha. Tako, zalihe na zadnji dan izvještajnog razdoblja treba korigirati za slijedeće promete:

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

9.2.2. Pojednostavljeni izračun (kontrola) zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

Kao što smo vidjeli, metoda izračuna temeljem razlike početnog i korigiranog završnog stanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda nije jednostavna, jer nam osim podataka o početnom i završnom stanju iz pozicija Obrascas Bilanca trebaju i podaci o svim stavkama prometa na kontima zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, ali i dobro poznavanje karaktera tih transakcija kako bi znali koji dio prometa treba isključiti iz završnog stanja, a koji ne. Metoda koju smo nazvali pojednostavljenim izračunom nešto je jednostavnija jer korisnik ove metode ne mora imati saznanja o svim prometima na kontima zaliha.

**ističemo...**

Pojednostavljenim postupkom izračuna promjenu stanja zaliha utvrđujemo kao razliku vrijednosti izlaza sa konta zaliha preko konta skupine 70 koji su vezani za konta zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda (vidi poglavlje 3.) te ulaza preko konta 490.



Radi se o kontima skupine **70** - Troškovi prodanih zaliha proizvoda i usluga, troškovi razdoblja koji ne idu na zalihe i nabavna vrijednost prodane robe koji su vezani za konta proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda a koje smo naveli u poglavlju 3. ovog članka te kontu **490** - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga. Prema RiPup-ovom kontnom planu formula za izračun promjene vrijednosti zaliha bila bi slijedeća:

Formula za pojednostavljeni postupak izračuna promjene vrijednosti zaliha*

Konto 490	-	Konta 700 + 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 708
-----------	---	---

*Ovu formulu za izračun, izravno mogu primijeniti samo korisnici RiPup-ovog kontnog plana.

Bitno je imati na umu da u izračun nisu uključena sva konta navedene skupine. Tako se u izračun ne uključuju konta **706** i **707** na koje se troškovi prenose preko konta **491**, koju su izravan rashod razdoblja (ne vezuju se na zalihe), te konto **709** - Nabavna vrijednost prodane robe.

Obzirom da način šifriranja kontnog plana u RH za sada nije unificiran, treba biti oprezan pri obuhvatu konta koji se uključuju u obračun kako bi se izbjegle pogreške. Stoga ne preporučamo da se za izračun pozicije II.1 Obrasca RDG koristi jedino ova metoda, barem dok se ne postigne značajna sigurnost u postupak izračuna. Smatramo da ovu metodu izračuna treba koristiti pretežito kao kontrolni postupak izračuna temeljem podataka o početnom i korigiranom završnom stanju zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda.

9.2.3. Primjer izračuna zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda sa primjenom kontrolnog postupka

U nastavku dajemo primjer izračuna iznosa za unos u poziciju II.1 Obrasca RDG koji smo obavili utvrđivanjem razlike početnog i korigiranog završnog stanja, dok smo kontrolu obavili primjenom pojednostavljenog postupka izračuna.

Primjer 18.

Poduzetnik je na dan 1. siječnja 2017. imao stanje na zalihama gotovih proizvoda u iznosu od 45.000 kuna. Tijekom 2017. vezane za taj konto obavljani su slijedeći poslovni događaji:

- 1) Proizvedeno je novih proizvoda u vrijednosti **21.000 kn**
- 2) Obavljeno je umanjenje vrijednosti zaliha u iznosu od **8.000 kn**
- 3) Kupcu je prodano proizvoda čiji su troškovi zaliha **32.000 kn**
- 4) Utvrđen višak u iznosu od **100 kn**
- 5) Utvrđen manjak u iznosu od **300 kn**

630 Gotovi proizvodi na skladištu			
Saldo 1.1. >	45.000	8.000 (2) >	715
490 > (1)	21.000	32.000 (3) >	700
7623 > (4)	100	300 (5) >	7310
		25.800 <	Saldo 31.12.

Korekcija stanja na dan 31.12.2017.

R.b.		Iznos u kn
A.	Stanje na dan 31.12.2017.	25.800
1.	Vrijednosno usklađenje (konto 715)	⊕ 8.000
2.	Manjak (konto 7310)	⊕ 300
3.	Višak (konto 7623)	- 100
B.	Korigirano stanje na dan 31.12.2017. (A+1+2-3)	34.000

Izračun promjene stanja zaliha

R.b.		Iznos u kn
C	Korigirano stanje na dan 31.12.2017.	34.000
D	Stanje na dan 1.1.2017.	45.000
E	Promjena stanja zaliha (C-D)	- 11.000

Kontrola

Konto	Naziv konta	Iznos u kn
490	Raspored trošk. za obračun proizvoda...	⊕ 21.000
700	Troškovi zaliha prodanih g. proizvoda	- 32.000
	Promjena stanja zaliha (konto 490 - konto 700))	- 11.000

U poziciju II.1 Obrasca RDG upisuje se iznos sa pozitivnim predznakom ➔

11.000

9.3. Primjeri iz prakse

Primjeri u prethodnim poglavljima pojednostavljeni su za potrebe pojašnjavanja pojedinih aspekata izračuna iznosa koji se upisuje u poziciju II.1 Obrasca RDG. U ovom poglavlju dajemo kompleksnije primjere koji se ujedno i češće pojavljuju u knjigovodstvenoj praksi.

Primjer 19.

Poduzetnik je na dan 1. siječnja 2017. imao stanje na zalihama gotovih proizvoda u iznosu od 30.000 kuna. Tijekom 2017. vezane za taj konto obavljani su slijedeći poslovni događaji:

- 1) Gotovi proizvodi prodani su kupcu za 21.000 kuna². Razduženo je skladište gotovih proizvoda za trošak proizvodnje u iznosu od 16.000 kuna.
- 2) Inventurom je utvrđen manjak u iznosu od 300 kuna.

Na kraju godine utvrđuje se razlika stanja zaliha gotovih proizvoda za potrebe ispunjavanja pozicije II.1 Obrasca RDG.

