



# Računovodstvo izgradnje (izrade) dugotrajne imovine za vlastite potrebe

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

U ovom članku pišemo o izgradnji dugotrajne materijalne imovine poduzetnika za vlastite potrebe. Kroz praktične primjene prikazujemo dva modela evidentiranja izgradnje koju poduzetnik obavlja radi izgradnje građevinskog objekta ili izrade postrojenja ili opreme koju će iskazati kao dugotrajnu imovinu i koristiti za potrebe obavljanja vlastite djelatnosti.

## 1. Uvod

U pojedinim slučajevima poduzetnik može uočiti da dugotrajnu imovinu, koja mu je potrebna za obavljanje djelatnosti, može osigurati iz vlastitih već postojećih resursa ili specifičnost pojedinih proizvodnih i poslovnih procesa onemogućuju poduzetnika da na tržištu nekretnina i opreme pronađe opremu koja bi u potpunosti ispunjavala sve zahtijevane specifičnosti. U tom slučaju poduzetnik ima nekoliko mogućnosti:

- **dugotrajnu imovinu nabaviti prenamjenom iz druge kategorije** (primjerice kada trgovina računalima "regrutira" računalo iz zaliha trgovačke robe sa ili bez preinaka)
- **dugotrajnu imovinu steći kupnjom od dobavljača i samostalno obaviti potrebne preinake** (primjerice kupiti software s mogućnosti njegova razvoja i prilagodbe vlastitim potrebama)
- **investirati u izgradnju, odnosno izradu koju će u potpunosti obavljati dobavljači** (primjerice naručiti od građevinske tvrtke izgradnju poslovne zgrade)
- **u potpunosti samostalno izgraditi ili izraditi dugotrajnu imovinu** (primjerice kada građevinska tvrtka izgrađuje poslovnu zgradu za svoje potrebe).

U ovom članku ne bavimo se evidentiranjem prenamjene imovine kada primjerice poduzetnik, koji se bavi prodajom automobila, izuzme sa zaliha trgovačke robe automobil za vlastite potrebe i iskaže ga u dugotrajnoj imovini kao osobni automobil za poslovne namjene. Ovu problematiku detaljno smo obradili u članku "**Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (interna realizacija)**" koji je objavljen u RiPup-u br. 10/2017. Isto tako, u ovom članku, ne bavimo se stjecanjima imovine koju poduzetnik nabavlja od dobavljača, a koje su u trenutku stjecanja već u stanju potrebnom za namjeravanu upotrebu ili je to stanje dostižno preinakama koje niti vremenski niti financijski nisu značajne.

U ovom članku bavimo se stjecanjem kod kojeg dugotrajnu imovinu treba izgraditi ili izraditi<sup>1</sup> u potpunosti, ili su preinake potrebne za dovođenje imovine u namjeravanu upotrebu financijski i/ili vremenski značajne pa ih se može poistovjetiti s izradom ili izgradnjom. U ovom članku se bavimo računovodstvenim pravilima evidentiranja izgradnje ili izrade vlastite dugotrajne imovine, odnosno imovine koja će poduzetniku služiti za obavljanje djelatnosti za koje je registriran, bilo da se radi o građevinskom objektu, postrojenju, opremi, alatu, pogonskom inventaru, transportnoj imovini, softveru ili nekoj drugoj dugotrajnoj materijalnoj ili nematerijalnoj imovini.

Poduzetnici, pri izradi, mogu u potpunosti koristiti vlastite radne i materijalne kapacitete ili mogu imati ulogu investitora, te kontrolirati i objediniti rad vanjskih izvođača bez izravnog sudjelovanja vlastitih radnih i materijalnih kapaciteta. No, čak i u slučaju kada se poduzetnik odluči izgradnju prepustiti dobavljačima, specifičnosti koje treba ugraditi u imovinu često zahtijevaju angažiranje kapaciteta samog poduzetnika-investitora, pa nije rijetko kombiniranje ove dvije uloge. Poduzetnik u tom slučaju povremeno ili trajno u određenom dijelu sa svojim kapacitetima sudjeluje primjerice u projektiranju ili samoj izradi (izgradnji) dugotrajne imovine.

Dakle u izgradnji ili izradi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, poduzetnik se može javiti u dvije uloge, investitora ili proizvođača, a nerijetko su te dvije uloge isprepletene u svim mogućim omjerima. Nije stoga začudno da se pri evidentiranju izgradnje dugotrajne imovine za vlastite potrebe, poduzetnik, prema računovodstvenoj praksi, može poslužiti s dvije potpuno različite metode evidentiranja, o čemu pišemo u poglavlju koje slijedi.

1 Pojam izgradnja uobičajeno se koristi za građevinske objekte, dok je pojam izrade namijenjen proizvodnji pokretnina. Radi jednostavnosti u ovom članku ćemo pojam izgradnja koristiti u smislu oba navedena pojma.



## 2. Modeli evidentiranja

Poduzetnik koji samostalno izgrađuje dugotrajnu imovinu za vlastite potrebe (planira ju upotrijebiti kao vlastitu dugotrajnu imovinu)<sup>2</sup> ima **moгуćnost koristiti dva različita modela evidentiranja:**

### Model 1. - Evidentiranje izravno na investiciju u tijeku

Ovaj model odnosi se na situaciju kada poduzetnik izgradnju dugotrajne imovine za vlastite potrebe iskazuje izravno na kontu *investicije u tijeku* pri čemu nema iskazivanja prihoda od kapitalizacije.

### Model 2 - Evidentiranje priznavanjem prihoda od kapitalizacije

Ovim modelom izgradnja dugotrajne imovine za vlastite potrebe evidentira se kroz obračun proizvodnje odnosno evidentiranjem preko konta skupine **60 - Proizvodnja u tijeku** na konta skupine **63 - Gotovi proizvodi**. Pri tome dolazi do kapitalizacije troškova izgradnje dugotrajne imovine u vlastitoj izvedbi priznavanjem prihoda od kapitalizacije.

U poglavlju koje slijedi pojašnjavamo pravila iz računovodstvenih standarda iz kojih je vidljivo da standardi izričito upućuju da se evidentiranje imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje primjenom istih načela kao kod kupljene imovine, dakle preko investicija u tijeku. U poglavlju 2.2. pojašnjavamo razloge primjene modela koji nije predviđen računovodstvenim standardima, ali je njegova primjena moguća i dio je redovne računovodstvene prakse.

### 2.1. Model iz računovodstvenih standarda - evidentiranje preko investicije u tijeku

Računovodstvena pravila izgradnje u vlastitoj izvedbi ne nalaze se u odredbama Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 178/15, 134/15, 120/16 i 116/18). U ovom propisu korisnim možemo smatrati samo odredbe članaka 16. i 17. navedenog propisa koje određuju koji poduzetnici moraju primjenjivati **Hrvatske standarde financijskog izvještavanja** (u daljnjem tekstu: **HSFI**)<sup>3</sup>, a koji **Međunarodne standarde financijskog izvještavanja**.

U računovodstvenim propisima način evidentiranja izgradnje dugotrajne imovine u vlastitoj izvedbi evidentirano je s nekoliko odredbi. U **Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja** upute o postupanjima možemo pronaći u **točki 22. MRS-a 16** - Nekretnine postrojenja i oprema:

*Trošak imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se primjenom istih načela kao za nabavljenu imovinu. Ako subjekt u okviru svojega redovitoga poslovanja proizvodi sličnu imovinu namijenjenu prodaji, trošak nabave imovine obično je jednak trošku izgradnje imovine namijenjene prodaji (vidjeti MRS 2). Stoga se pri utvrđivanju troška nabave isključuje unutarnja dobit. Slično tomu, troškovi nenormalnih količina otpadnog materijala, rada ili drugih resursa nastali tijekom proizvodnje imovine u vlastitoj izvedbi ne uključuju se u trošak nabave imovine. MRS 23 - Troškovi posudbe utvrđuje mjerila za priznavanje kamata kao sastavnoga dijela knjigovodstvene vrijednosti pojedine nekretnine, postrojenja i opreme proizvedenih u vlastitoj izvedbi.*

U HSFI-ima jednoznačnu odredbu naći ćemo u točki HSFI-a 6.21. koja je dana u okviru standarda koji se bavi dugotrajnom materijalnom imovinom:

*Trošak dugotrajne materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupljene imovine. Ako poduzetnik u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine uobičajeno je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji u skladu s HSFI 10 - Zalihe. Prema tome, isključuju se interni dobiti, a neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak imovine.*

Iz navedenih odredbi računovodstvenih standarda jasno je da se poduzetnici upućuju da troškove materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuju na isti način kao i da su imovinu kupili. Detaljnije o značajkama ove metode s praktičnim primjerima pišemo u poglavlju 3. ovog članka.

Međutim, u ovom slučaju treba u obzir uzeti i računovodstvenu praksu, prema kojoj se kod izgradnje ili izrade dugotrajne imovine u vlastitoj izvedbi ravnopravno javlja i drugačiji model evidentiranja.

### 2.2. Model iz računovodstvene prakse - evidentiranje priznavanjem prihoda od kapitalizacije

Premda oba računovodstvena standarda propisuju jedinstveni model evidentiranja izgradnje dugotrajne imovine u vlastitoj izvedbi, izjednačujući ga s postupcima koji se primjenjuju kod nabave dugotrajne imovine, u **računovodstvenoj praksi je prisutan i drugi model evidentiranja**.



**ističemo...**

Prema tom modelu evidentiranje izgradnje dugotrajne imovine u vlastitoj izvedbi provodi se na isti način kako se evidentira proizvodnja. Kod tog modela dolazi do kapitalizacije troškova priznavanjem prihoda od kapitalizacije.

Nije jednostavno utvrditi temeljni razlog postojanja modela koji evidentno nije predviđen niti hrvatskim niti međunarodnim računovodstvenim standardima. Veliki dio leži u činjenici da se model kod kojeg se obavlja kapitalizacija troškova priznavanjem prihoda od kapitalizacije primjenjivao prije stupanja na snagu sadašnjih računovodstvenih standarda i u Republici Hrvatskoj i u brojnim drugim državama članicama Europske unije.

Razlog zbog čega je ovaj model i danas u upotrebi možemo, osim u tradiciji, pronaći i u propisima koji reguliraju obvezni oblik i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja, ali i posredno u određenim zahtjevima izvještavanja. Detaljnije o značajkama ove metode s praktičnim primjerima pišemo u poglavlju 4. ovog članka.

### 3. Evidentiranje preko investicije u tijeku

U točki 22. MRS-a 16. i točke HSFI-a 6.21. poduzetnici se upućuju da troškove materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuju na isti način kao i da su imovinu kupili. U ovom poglavlju dajemo uvid u točke računovodstvenih standarda kojima je uređeno početno mjerenje dugotrajne imovine koja je stečena kupnjom, a koji se tre-

<sup>2</sup> Za ovaj postupak u računovodstvenim standardima i propisima koji se bave oblikom i sadržajem financijskih izvještaja kao sinonimi se koriste pojmovi "u vlastitoj izvedbi" i "za vlastite potrebe", pa ih kao sinonime koristimo i u ovom članku.

<sup>3</sup> Aktualna verzija HSFI-a objavljena u Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/15).

baju primijeniti i kod korištenja ovog modela evidentiranja imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi.

Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje:

- nabavnu cijenu, uključujući uvozna davanja i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjerne različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja (HSFI 6.20).

#### Nekretnine - troškovi nabave koje treba priznati kao imovinu

➔	projektna i druga dokumentacija za dotični građevinski objekt
➔	izdaci za dobivanje potrebnih dozvola za priključke za vodu, struju, plin
➔	troškovi izgradnje pristupnih cesta i staza
➔	troškovi uređenja okoliša

Točkom HSFI-a 6.19. propisano je da trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako i isključivo ako:

- je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritijecati poduzetniku, i
- se trošak imovine može pouzdano izmjeriti.

Naknadni izdaci priznaju se u trošak nabave kada zadovoljavaju oba gore navedena kriterija.

Način evidentiranja dugotrajne imovine koju poduzetnik kupi na tržištu ovisi o poreznim i drugim pravilima koje treba primijeniti prije nabave. Tako, obzirom na pravila vezana uz PDV različito se evidentira nabava iz EU u odnosu na nabavu iz trećih zemalja.

Zemljište je dugotrajna materijalna imovina koja najčešće ima neograničen vijek uporabe pa se stoga ne amortizira. Građevinski objekti uvijek imaju ograničen vijek uporabe, a razlikuju se po svojoj namjeni, pa tako po vijeku trajanja.

Obzirom da se s građevinskim objektom kupuje i pripadajući dio zemljišta točkom 58. MRS-a 16 pojašnjeno je postupanje u tom slučaju.

*Zemljište i zgrade su odvojena imovina i obračunava se i iskazuje odvojeno, čak ako se zajedno nabavljaju. Zemljište obično ima neograničeni vijek upotrebe, uz iznimke, primjerice kame-noloma i odlagališta otpada, i stoga je to imovina koja se ne amortizira. Zgrade obično imaju ograničeni vijek upotrebe i stoga su imovina koja se amortizira. Povećanje vrijednosti zemljišta na kojem se nalaze zgrade ne utječe na utvrđivanje amortizirajućeg iznosa za zgradu.*

Dakle, čak i kada se građevinski objekt i pripadajuće zemljište nabavljaju zajedno, potrebno ih je u knjigovodstvu iskazati i pratiti odvojeno. Obzirom da su zadnjim izmjenama PDV-a izjednačeni porezni tretmani prodaje građevinskog objekta i pripadajućeg mu zemljišta, smanjen je pritisak na prodavatelja da na računu odvojeno iskaže navedene dvije stavke. Stoga, odredbu točke 58. MRS-a 16 treba zadovoljiti prodavatelj, te prije unosa u poslovne knjige dati stručnoj osobi da procijeni koji dio nabavne vrijednosti pripada građevinskom objektu, a koji zemljištu. O potrebi korištenja stručne osobe upućuje i odredba HSFI-a.



#### ističemo...

**Fer vrijednost zemljišta i zgrada** obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji. Fer vrijednost predmeta postrojenja i opreme obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom (HSFI 6.33.).

Za potrebe odvojenog evidentiranja građevinskog objekta i zemljišta u našem kontnom planu otvorili smo posebnu skupinu konta **02 - Dugotrajna materijalna imovina - zemljišta i građevinski objekti**. Unutar ove skupine odvojeno se iskazuju zemljišta (**020 - Zemljišta**) i građevinski objekti (**024 - Građevinski objekti**).

Prilikom kupnje dugotrajne imovine treba voditi računa o tome koji **sve troškovi nabave ulaze u nabavnu vrijednost građevinskog objekta**. Tako osim vrijednosti građevinskog objekta iz računa dobavljača, u nabavnu vrijednost građevinskog objekta treba uključiti i druge troškove koji se mogu direktno povezati sa dotičnom nabavom građevinskog objekta i sa samim građevinskim objektom.

Sve navedeno jednako se primjenjuje i u slučaju kada poduzetnik naruči izgradnju ili izradu dugotrajne imovine, odnosno kada izgradnju ili izradu obavlja sam.



#### ističemo...

Bitna značajka ovog modela evidentiranja odnosi se na činjenicu da u konačnici nema iskazanog troška povezanog s investicijom za vlastite potrebe. Svi troškovi vanjskih dobavljača evidentiraju se na način da dobavljač potražuje, a investicija u tijeku duguje.

Ukoliko su izdaci za izradu dugotrajne imovine evidentirani na trošak jer tako zahtijevaju predviđene sheme knjiženja računovodstvenog programa, tada je takve troškove potrebno stornirati i prenijeti na investicije u tijeku. Takav primjer dajemo u nastavku.

#### Primjer 1. - Evidentiranje izgradnje dugotrajne imovine preko investicije u tijeku

U ovom primjeru pretpostavljamo da poduzetnik koji se bavi samo trgovinom želi djelomično samostalno izgraditi silos za skladištenje svoje robe. Primjereno je (a knjigovodstveni standardi to ne zabranjuju) da ovu izgradnju poduzetnik ne vodi preko skupine konta 60-Proizvodnja (izgradnja) u tijeku i preko skupine konta 63-Gotovi proizvodi, veća izravno na konta investicije u tijeku.

Poslovni događaji u financijskom knjigovodstvu trgovačkog društva:

- Zaprimljen je račun dobavljača za projekt izgradnje silosa u iznosu od **15.000,00 kn**
- Zaprimljen je račun dobavljača za pripremu gradilišta za izgradnju silosa u iznosu od **50.000,00 kn**;
- Zaprimljeno je rješenje od lokalne samouprave za izdavanje lokacijske dozvole i komunalne naknade u iznosu od **25.000,00 kn**;
- Zaprimljen je račun dobavljača za građevinski materijal za izgradnju silosa u iznosu od **150.000,00 kn** (PDV iznosi **30.000,00 kn**);
- Zaprimljen je račun dobavljača za izgradnju zgrade silosa u iznosu od **400.000,00 kn**;
- Zaprimljen je račun dobavljača za izradu instalacija na izgradnji silosa u iznosu od **40.000,00 kn**;



- 7) Zaprimljen je račun za uređenje okoliša u iznosu od **5.950,00** kn;
- 8) Zaprimljen je račun od advokata za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u iznosu od **14.000,00** kn (PDV iznosi **2.800,00** kn);
- 9) Direktno iz kredita od banke, banka isplatila obveze prema dobavljačima u iznosu od **660.950,00** kn;
- 10) Sa žiro-računa isplaćena obveza prema lokalnoj samoupravi u iznosu od **25.000,00** kn i prema advokatu u iznosu od **14.000,00** kn;
- 11) Obračun plaće vlastitih radnika koji su sudjelovali u izgradnji silosa: neto plaće 7.550,00 kn, porezi, prirezi i doprinosi iz plaće 3.750,00 kn, doprinosi na plaće 2.000,00 kn, ukupno 13.300,00 kn;
- 12) Prema posebnom obračunu troškovi vlastitog kamiona koji se upotrebljavao za izgradnju silosa su: troškovi motornog benzina 2.700,00 kn, troškovi tekućeg održavanja 400,00 kn, troškovi autoguma 700,00 kn, amortizacija 4.100,00 kn, neto plaća šofera 4.670,00 kn, porezi, prirezi i doprinosi iz plaće šofera 777,00 kn, doprinosi na plaće šofera 533,00 kn, ukupno 13.880,00 kn;
- 13) Prema posebnom obračunu ostali troškovi poduzetnika koji su utrošeni za izgradnju silosa su u ukupnom iznosu od **40.000,00** kn;
- 14) Banka je obračunala kamate na dugoročni kredit u svoti od **5.342,80** kn. Od navedenih kamata za razdoblje od trenutka korištenja kredita do aktiviranja silosa kamate iznose **4.867,90** kn, a razlika kamata u iznosu od **474,90** kn odnosi se na razdoblje nakon stavljanja silosa u upotrebu;
- 15) Silos stavljen u upotrebu u vrijednosti od **739.197,90** kn.

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za projekt izgradnje silosa	15.000,00	055231	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	3.750,00	1602	2602
2.	Račun dobavljača za pripremu gradilišta za silos	50.000,00	055231	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	12.500,00	1602	2602
3.	Obveza prema lokalnoj samoupravi	25.000,00	055231	26690
4.	Račun dobavljača za građevinski materijal	150.000,00	-	2200
	■ porez na dodanu vrijednost	30.000,00	16005	-
	■ vrijednost građevinskog materijala bez PDV-a	120.000,00	055231	-
5.	Račun dobavljača za izgradnju zgrade silosa	400.000,00	055231	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	100.000,00	1602	2602
6.	Račun dobavljača za izradu instalacija na izgradnji silosa	40.000,00	055231	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	10.000,00	1602	2602

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
7.	Račun dobavljača za uređenje okoliša	5.950,00	055231	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	1.487,50	1602	2602
8.	Račun advokata za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige	14.000,00	-	2223
	■ porez na dodanu vrijednost	2.800,00	16005	-
	■ vrijednost usluga bez PDV-a	11.200,00	055231	-
9.	Banka iz kredita platila izvođačima radova na silosu:			
	■ dobavljaču za projekt izgradnje silosa	15.000,00	2202	-
	■ dobavljaču za pripremu gradilišta za silos	50.000,00	2202	-
	■ dobavljaču za građevinski materijal	150.000,00	2200	-
	■ dobavljaču za izgradnju silosa	400.000,00	2202	-
	■ dobavljaču za izradu instalacija na izgradnji silosa	40.000,00	2202	-
	■ dobavljaču za uređenje okoliša	5.950,00	2202	-
	■ ukupna isplata dobavljačima od banke iz kredita	660.950,00	-	9820
10.	Izvod žiro-računa - plaćena obveza prema advokatu i lokalnoj samoupravi	39.000,00	-	1000
	■ obveza prema lokalnoj samoupravi	25.000,00	26690	-
	■ obveza prema advokatu	14.000,00	2223	
11.	Obračun plaće vlastitih radnika koji su sudjelovali u izgradnji silosa:			
	■ neto plaće	7.550,00	-	2710
	■ porezi, prirezi i doprinosi iz plaće	3.750,00	-	273 i 274
	■ doprinosi na plaće	2.000,00	-	265
	■ ukupno	13.300,00	055231	-
12.	Obračun troškova vlastitog kamiona:			
	■ troškovi motornog benzina	2.700,00	/4013/	-
	■ troškovi tekućeg održavanja	400,00	/4120/	-
	■ troškovi autoguma	700,00	/4041/	-
	■ amortizacija kamiona	4.100,00	/4304/	-
	■ neto plaća šofera	4.670,00	/47000/	-
	■ porezi, prirezi i doprinosi iz plaće šofera	777,00	/47002/	-
	■ doprinosi na plaće šofera	533,00	/472/	-
■ ukupno	13.880,00	055231	-	
13.	Ostali troškovi poduzetnika koji su utrošeni za izgradnju skladišta	40.000,00	/razred 4/	
		40.000,00	055231	
14.	Obračun kamata od banke - ukupna svota	5.342,80	-	2003
	■ kamate koje se kapitaliziraju	4.867,90	055231	-
	■ kamate koje se ne kapitaliziraju	474,90	7230	-
15.	Silos stavljen u upotrebu	739.197,90	02431	055231

055231 -	Silos u pripremi
02431 -	Silos
1602 -	Pret porez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)
16005 -	Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
2003 -	Obveze za ugovorene kamate prema bankama u zemlji
2200 -	Obveza prema doavljateljima - pravnim osobama u zemlji za kratkotrajnu imovinu
2202 -	Obveza prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge
2223 -	Obveze prema dobavljačima - fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za usluge
2602 -	Obveze za PDV za primljene isporuke u RH za koju PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)
26690 -	Obveze prema lokalnoj samopravi
265 -	Obveze za doprinose na plaće
2710 -	Obveze za neto plaće
273 -	Doprinosi iz plaća
274 -	Porez i prirez iz plaća
4 -	Troškovi
4013 -	Motorni benzin
4120 -	Usluge tekućeg održavanja
4041 -	Otpis auto guma za ostala vozila
4304 -	Amortizacija transportne imovine
47000 -	Neto plaće i nadnice u novcu
47002 -	Porezi i doprinosi iz plaća
472 -	Doprinosi na bruto plaće
7230 -	Ugovorene kamate
9820 -	Dugoročni krediti od banaka u zemlji

## 4. Evidentiranje priznavanjem prihoda od kapitalizacije

Osim modela evidentiranja preko investicija u tijeku koji je predviđen računovodstvenim standardima, u praksi se primjenjuje i model kojim se priznaju prihodi od kapitalizacije. Taj model odgovara načinu evidentiranja proizvodnje koje primjenjuju poduzetnici koji se bave proizvodnjom dobara i/ili usluga. U nastavku pojašnjavamo računovodstvena pravila koja se odnose na proizvodnju, a koja se primjenjuju i u slučaju kada se troškovi materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuju prema ovom modelu.

Računovodstvo proizvodnje najvećim dijelom obuhvaća pravila evidentiranja i praćenja zalihe sirovina i materijala, nedovršene proizvodnje i poluproizvoda te zaliha gotovih proizvoda, pa je većinu točaka koje treba primjenjivati nalazimo u HSFI-u 10 - *Zalihe*. Iz tog razloga prvo treba upoznati odredbe koje se općenito bave zalihama, a potom ćemo naglasiti specifičnosti koje se odnose na utvrđivanje zaliha proizvodnje.

### 4.1. Općenito o priznavanju 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 reproduktivskog 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.

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**.

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.

**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 **pouzdanost izmjeriti**.

Na temelju ove opće definicije, u točki HSFI-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 koristi pritići poduzetniku, i kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koja se pouzdano mogu izmjeriti. U nastavku detaljnije obrađujemo pravila povezana sa zalihama proizvodnje.

### 4.2. Evidentiranje proizvodnje

Premda je definicija priznavanja primjenjiva za sve zalihe, priznavanje zaliha proizvodnje dugotrajan 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.

**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.**

**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 konta skupine 63 - Gotovi proizvodi (zalihe).**

#### 4.2.1. Koji se troškovi uključuju u proizvodnju?

Koji troškovi se uključuju u proizvodnju, odnosno, 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.

##### 4.2.1.1. 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.

##### 4.2.1.2. 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).

##### 4.2.1.3. 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.

#### 4.2.1.4. 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).

#### 4.2.2. Koji troškovi se ne uključuju u proizvodnju?

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 → neraspoređeni fiksni opći troškovi,
- HSFI 10.24 → troškovi posudbe nekvalificirane imovine,
- HSFI 10.26 → 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.

### 4.3. Primjeri izrade dugotrajne imovine za vlastite potrebe evidentiranjem preko proizvodnje

U nastavku kroz dva praktična primjera prikazujemo evidentiranje izgradnje dugotrajne imovine za vlastite potrebe po modelu priznavanja prihoda od kapitalizacije, odnosno kroz obračun proizvodnje.

#### Primjer 2. - Primjer izgradnje poslovne zgrade u vlastitoj izvedbi priznavanjem prihoda od kapitalizacije

U ovom primjeru pretpostavljamo da se građevinska firma bavi izgradnjom poslovnih zgrada i da je u 2019. gradila dvije poslovne zgrade. Jednu poslovnu zgradu gradila je za svoje potrebe, a drugu poslovnu zgradu gradila je za tržište.

Ukupni troškovi podulzetnika u 2019. iznosili su **86.535.265,00 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	42.312.814
2.	41	Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)	3.326.763
3.	42	Troškovi dugoročnih rezerviranja	1.135.635
4.	43	Amortizacija	8.323.425
5.	44	Ostali troškovi poslovanja - troškovi za radnike (zaposlenike)	2.489.434
6.	45	Ostali troškovi poslovanja - porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu	2.943.184
7.	46	Ostali troškovi poslovanja	1.534.681
8.	47	Troškovi osoblja	24.469.329
9.	48	Financijski troškovi koji se uključuju u zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda	-
10.		<b>Ukupno</b>	<b>86.535.265</b>

Izvođač radova za svako gradilište uspostavlja poseban radni nalog. Za gradilište "X" ispostavljen je radni nalog 105, a za gradilište "Y" ispostavljen je radni nalog 106. U tablici koja slijedi prikazuju se izravni (direktni) troškovi materijala i izravni (direktni) troškovi rada raspoređeni po radnim nalozima odnosno po gradilištima.

Tablica 2.: Raspored izravnih troškova na radne naloge

R.br	Radni nalog (gradilište)	Trošak izravnog materijala	Trošak izravnog rada	Ukupno
1.	105 - X	15.832.425	8.934.315	24.766.740
2.	106 - Y	22.686.514	10.687.468	33.373.982
3.	<b>Ukupno</b>	<b>38.518.939</b>	<b>19.621.783</b>	<b>58.140.722</b>

Iz navedenih evidencija u Tablicama 1 i 2 proizlazi da izvođač radova ima sljedeće troškove u obračunskom razdoblju: **trošak izravnog (direktnog) materijala 38.518.939 kn, trošak izravnog (direktnog) rada 19.621.783 kn, neizravni (opći) troškovi 28.394.543 kn, ukupno 86.535.265 kn**

Izvođač radova neizravne (opće) troškove materijala i rada i ostale opće troškove proizvodnje prati po mjestima troškova. Osim "Gradilišta X" i "Gradilišta Y" mjesto troška je još i "Administracija".

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

## 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.



**Tablica 3.: Raspored neizravnih troškova po mjestima troškova**

R.br	Vrsta neizravnog troška	Gradilište X		Gradilište Y		Administracija		Ukupno
		Fiksni	Varijabilni	Fiksni	Varijabilni	Fiksni	Varijabilni	
1.	40	-	2.076.325	-	853.610	538.620	325.320	3.793.875
2.	41	456.915	938.614	383.525	835.605	285.618	426.486	3.326.763
3.	42	1.135.635	-	-	-	-	-	1.135.635
4.	43	5.410.226	-	582.640	-	2.330.559	-	8.323.425
5.	44	115.776	1.188.800	114.264	508.377	69.267	492.950	2.489.434
6.	45	136.748	1.404.825	121.356	526.348	75.948	677.959	2.943.184
7.	46	82.435	612.615	78.516	323.516	83.520	354.079	1.534.681
8.	47	1.635.620	1.282.840	836.050	-	785.080	307.956	4.847.546
9.	<b>Ukupno</b>	<b>8.973.355</b>	<b>7.504.019</b>	<b>2.116.351</b>	<b>3.047.456</b>	<b>4.168.612</b>	<b>2.584.750</b>	<b>28.394.543</b>

Izvođač radova u troškove gradilišta uključuje fiksne opće troškove gradnje na razinu iskorištenja normalnog kapaciteta. Iskorišteni normalni kapacitet u "Gradilištu X" je **85%**, a u "Gradilištu Y" **65%**. Fiksni opći troškovi mjesta troška "Administracija" u svoti od **4.168.612** kn i varijabilni opći troškovi u svoti od **2.584.750** kn predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u troškove gradilišta.

U tablici koja slijedi iskazuje se raspodjela fiksnih općih troškova gradnje na iskorištene i neiskorištene fiksne troškove na mjesta troška "Gradilište X" i "Gradilište Y".

**Tablica 4.: Raspored fiksnih troškova Gradilišta X i Gradilišta Y na iskorištene i neiskorištene**

R.br.	Mjesto troška	Ukupno fiksni troškovi	Iskorištenost normalnog kapaciteta	Fiksni troškovi	
				Iskorišteni	Neiskorišteni
1.	Gradilište X	8.973.355	85%	7.627.352	1.346.003
2.	Gradilište Y	2.116.351	65%	1.375.628	740.723
3.	<b>Ukupno</b>	<b>11.089.706</b>		<b>9.002.980</b>	<b>2.086.726</b>

Neiskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Gradilište X" u svoti od **1.346.003** kn i neiskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Gradilište Y" u svoti od **740.723** kn predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihi gradnje.

U tablici koja slijedi prikazujemo pregled ukupne cijene gradnje za radni nalog 105 odnosno "Gradilište X".

**Tablica 5.: Pregled ukupne cijene gradnje za "Gradilište X"**

R.br.	Vrsta troška	Iznos
1.	Trošak izravnog materijala (stupac 3. red.br.1. Tablice 2)	15.832.425
2.	Trošak izravnog rada (stupac 4. red.br.1. Tablice 2)	8.934.315
3.	Varijabilni troškovi (stupac 4. red.br.9. Tablice 3)	7.504.019
4.	Iskorišteni fiksni troškovi (stupac 5. red.br.1. Tablice 4)	7.627.352
5.	<b>Ukupna cijena gradnje</b>	<b>39.898.111</b>

U tablici koja slijedi prikazujemo ukupne cijene gradnje za radni nalog 106 odnosno "Gradilište Y".

**Tablica 6.: Pregled ukupne cijene gradnje za "Gradilište Y"**

R.br.	Vrsta troška	Iznos
1.	Trošak izravnog materijala (stupac 3. red.br.2. Tablice 2)	22.686.514
2.	Trošak izravnog rada (stupac 4. red.br.2. Tablice 2)	10.687.468
3.	Varijabilni troškovi (stupac 6. red.br.9. Tablice 3)	3.047.456
4.	Iskorišteni fiksni troškovi (stupac 5. red.br.2. Tablice 4)	1.375.628
5.	<b>Ukupna cijena gradnje</b>	<b>37.797.066</b>

U tablici koja slijedi prikazujemo pregled svih troškova gradnje po radnim nalogima odnosno po gradilištima.

**Tablica 7.: Pregled svih direktnih i indirektnih troškova gradnje po gradilištima**

R.br.	Radni nalog	Gradilište	Ukupni troškovi		Sveukupni troškovi
			Direktni	Indirektni	
1.	105	Gradilište X	24.766.740	15.131.371	39.898.111
2.	106	Gradilište Y	33.373.982	4.423.084	37.797.066
3.	<b>Ukupno</b>		<b>58.140.722</b>	<b>19.554.455</b>	<b>77.695.177</b>



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

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

R.br.	Vrsta troška	Iznos
1.	Fiksni opći troškovi Administracije (stupac 7. red.br.8. Tablice 3)	4.168.612
2.	Varijabilni opći troškovi Administracije (stupac 8. red.br.8. Tablice 3)	2.584.750
3.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi Gradilišta X (stupac 6. red.br.1. Tablice 4)	1.346.003
4.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi Gradilišta Y (stupac 6. red.br.2. Tablice 4)	740.723
5.	<b>Ukupno</b>	<b>8.840.088</b>

U tablici koja slijedi prikazujemo pregled ukupnih troškova raspoređenih po gradilištima i troškova koji su knjiženi direktno kao rashod razdoblja.

**Tablica 9.: Pregled ukupnih troškova građenja**

R.br.	Mjesto troška	Iznos
1.	Gradilište X	39.898.111
2.	Gradilište Y	37.797.066
3.	Rashod razdoblja	8.840.088
4.	<b>Ukupno</b>	<b>86.535.265</b>

Poslovni događaji u financijskom knjigovodstvu izvođača radova:

- Saldo troškova razreda 4 = **86.535.265 kn**
- Prijenos direktnih troškova iz Tablice 2: "Gradilište X" (red.br.1. stupac 5.) **24.766.740 kn**, "Gradilište Y" - (red.br.2. stupac 5.) **33.373.982 kn**, **ukupno 58.140.722 kn**
- Prijenos općih troškova Administracije iz Tablice 3 na rashode razdoblja: **fiksni opći troškovi** (red.br.9. stupac 7.) **4.168.612 kn**; **varijabilni opći troškovi** (red.br.9. stupac 8.) **2.584.750 kn**, **ukupno 6.753.362 kn**
- Prijenos varijabilnih troškova iz Tablice 3: "Gradilište X" (red.br.9. stupac 4.) **7.504.019 kn**; ...na "Gradilište Y" iz Tablice 3 (red.br.9. stupac 6.) **3.047.456 kn**, **ukupno 10.551.475 kn**
- Prijenos neiskorištenih fiksnih općih troškova iz Tablice 4 u rashode razdoblja: "Gradilište X" (red.br.1. stupac 6.) **1.346.003 kn**, "Gradilište Y" (red.br.2. stupac 6.) **740.723 kn**, **ukupno** (red.br.3. stupac 6.) **2.086.726 kn**
- Prijenos iskorištenih fiksnih općih troškova iz Tablice 4: "Gradilište X" (red.br.1. stupac 5.) **7.627.352 kn** "Gradilište Y" (red.br.2. stupac 5.) **1.375.628 kn**, **ukupno** (red.br.3. stupac 5.) **9.002.980 kn**
- Poslovna zgrada na "Gradilištu X" koja će se upotrijebiti za vlastite potrebe je u potpunosti izgrađena i prenosi se na zalihe gotovih proizvoda **39.898.111 kn**
- Poslovna zgrada na "Gradilištu Y" koja će se prodati kupcu je u potpunosti izgrađena i prenosi se na zalihe gotovih proizvoda **37.797.066 kn**
- Kapitalizirani troškovi izgradnje poslovne zgrade u vlastitoj izvedbi koja će se upotrijebiti za vlastite potrebe prenose se na investicije u tijeku **39.898.111 kn**
- Prenose se troškovi izgradnje poslovne zgrade koja će se upotrijebiti za vlastite potrebe na rashode razdoblja **39.898.111 kn**

- Poslovna zgrada izgrađena u vlastitoj izvedbi stavlja se u uporabu **39.898.111 kn**
- Poslovna zgrada na "Gradilištu Y" prodana je kupcu: **vrijednost poslovne zgrade bez PDV-a 45.000.000 kn**, **PDV 25% na 45.000.000 11.250.000 kn**, **prodajna vrijednost poslovne zgrade - iznos računa 56.250.000 kn**
- Prenose se troškovi izgradnje poslovne zgrade koja je prodana kupcu na rashode razdoblja **37.797.066 kn**
- Kupac platio za kupljenu poslovnu zgradu na žiro-račun **56.250.000 kn**

**Knjiženje u financijskom knjigovodstvu:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Saldo troškova u razredu 4	86.535.265	40 do 48	-
2.	Prijenos direktnih troškova - podaci iz Tablice 2:			
	■ "Gradilište X" - (red.br.1. stupac 5.)	24.766.740	6000 X	-
	■ "Gradilište Y" - (red.br.2. stupac 5.)	33.373.982	6000 Y	-
	■ Ukupno -(red.br.3. stupac 5.)	58.140.722	-	490
3.	Prijenos općih troškova Administracije na rashode razdoblja iz Tablice 3 (red.br.9. stupci 7 i 8)	6.753.362	706	491
4.	Prijenos varijabilnih troškova - podaci iz Tablice 3			
	■ "Gradilište X" - (red.br.9. stupac 4.)	7.504.019	6000 X	
	■ "Gradilište Y" - (red.br.9. stupac 6.)	3.047.456	6000 Y	
	■ Ukupno	10.551.475	-	490
5.	Prijenos neiskorištenih fiksnih općih troškova "Gradilišta X" i "Gradilišta Y" na rashode razdoblja iz Tablice 4 (red. br. 3. stupac 6.)	2.086.726	706	491
6.	Prijenos iskorištenih fiksnih općih troškova iz Tablice 4			
	■ "Gradilište X" - (red.br.1. stupac 5.)	7.627.352	6000 X	
	■ "Gradilište Y" - (red.br.2. stupac 5.)	1.375.628	6000 Y	
	■ Ukupno - (red.br.3. stupac 5.)	9.002.980	-	490
7.	Prijenos vrijednosti proizvodnje poslovne zgrade koja će se upotrijebiti za vlastite potrebe na zalihe gotovih proizvoda	39.898.111	6300 X	6000 X
8.	Prijenos vrijednosti proizvodnje poslovne zgrade koja će se prodati kupcu na zalihe gotovih proizvoda	37.797.066	6300 Y	6000 Y
9.	Prijenos vrijednosti poslovne zgrade koja će se upotrijebiti za vlastite potrebe na investicije u tijeku	39.898.111	05520	76000
10.	Razduženje vrijednosti poslovne zgrade upotrijebljene za vlastite potrebe na rashode	39.898.111	700	6300 X
11.	Poslovna zgrada izgrađena u vlastitoj izvedbi stavlja se u uporabu	39.898.111	0240	05520
12.	Izlazni račun za prodanu poslovnu zgradu kupcu	56.250.000	1201	-
	■ PDV 25% na 45.000.000	11.250.000	-	260030
	■ iznos računa bez PDV-a	45.000.000	-	7520



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
13.	Razduženje vrijednosti poslovne zgrade koja je prodana kupcu	37.797.066	700	6300 Y
14.	Izvod žiro-računa - naplata za prodanu poslovnu zgradu	56.250.000	1000	1201

0240 - Upravne zgrade  
 05520 - Upravne zgrade u pripremi  
 1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje  
 1201 - Potraživanja od kupaca u zemlji za dugotrajnu imovinu  
 260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune  
 40-48 - Troškovi  
 490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga  
 491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda

6000 - Proizvodnja u tijeku  
 6300 - Gotovi proizvodi na skladištu  
 700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta  
 706 - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja odnosno koji ne idu u zalihe proizvodnje usluga  
 76000 - Prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za dugotrajnu imovinu  
 7520 - Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu

### Primjer 3. - Primjer izgradnje alata u vlastitoj izvedbi priznavanjem prihoda od kapitalizacije

U ovom primjeru pretpostavljamo da se poduzetnik bavi izgradnjom alata i da je u 2019. proizveo tri vrste alata (alat i "X", "M" i "Z"). Dio alata "X" proizveo je za svoje potrebe, a ostalo je proizveo za tržište.

Poduzetnik koji se bavi proizvodnjom alata uz pogon za proizvodnju alata ima još dva mjesta troška: "Održavanje" i "Administraciju".

Poduzetnik je u 2019. proizveo:

- 2.856 komada alata "X",
- 3.126 komada alata "M" i
- 1.539 komada alata "Z".

U ovom primjeru za razliku od prvog primjera koristiti ćemo razred 5-Slobodni interni obračuni.

Utrošak izravnog materijala i rada prati se vođenjem posebne evidencije u pogonu, dok se udio ostalih troškova izračunava prema pravilima utvrđenim računovodstvenim politikama.

Ukupni troškovi poduzetnika u 2019. 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.		<b>Ukupno</b>	<b>2.865.352,65</b>

Poduzetnik unutar pogona za svaku vrstu alata 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 alata.

Tablica 2: Pregled izravnih troškova po alatima

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

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.

## 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.

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.	<b>Ukupno</b>	<b>334.733,55</b>	<b>145.040,19</b>	<b>116.163,51</b>	<b>80.474,56</b>	<b>61.686,12</b>	<b>45.847,50</b>	<b>783.945,43</b>

Poduzetnik 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.	<b>Ukupno</b>	<b>450.897,06</b>		<b>339.945,78</b>	<b>110.951,28</b>

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 korištenih 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.	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.	<b>Ukupno</b>	<b>4.395</b>	<b>100</b>	<b>80.474,56</b>	<b>75.506,28</b>	<b>155.980,84</b>

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 proizvodnju alata poduzetnik je odlučio da se kao osnovica 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 alate.

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

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



Temeljem utvrđenih direktnih troškova 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 alatima X, M i Z i utvrđivanje cijene koštanja po jedinici proizvoda**

R.br	Vrsta troška	Iznos		
		Alat "X"	Alat "M"	Alat "Z"
1.	Trošak izravnog materijala (stupac 3. Tablice 2.)	357.394,85	406.885,04	620.909,50
2.	Trošak izravnog rada (stupac 4. Tablice 2.)	149.843,95	196.879,65	349.494,23
A.	<b>Ukupni direktni (izravni) troškovi (rb.1 + rb.2)</b>	<b>507.238,80</b>	<b>603.764,69</b>	<b>970.403,73</b>
3.	Iskorišteni fiksni troškovi Pogona (stupac 6. Tablice 6.)	63.465,48	76.687,46	124.286,56
4.	Iskorišteni fiksni troškovi Održavanja (stupac 7. Tablice 6.)	15.040,85	18.174,36	29.455,00
5.	Varijabilni troškovi Pogona (stupac 8. Tablice 6.)	34.809,65	42.061,65	68.168,89
6.	Varijabilni troškovi Održavanja (stupac 9. Tablice 6.)	16.030,53	19.370,23	31.393,12
B.	<b>Ukupni indirektni (neizravni) troškovi (rb.3 do rb.6)</b>	<b>129.346,51</b>	<b>156.293,70</b>	<b>253.303,57</b>
C.	<b>Ukupna cijena proizvodnje (A + B)</b>	<b>636.585,31</b>	<b>760.058,39</b>	<b>1.223.707,30</b>
D.	Proizvedeno proizvoda (u komadima)	2.856	3.126	1.539
E.	<b>Cijena koštanja po jedinici proizvoda (C / D)</b>	<b>222,89401</b>	<b>243,14087</b>	<b>795,13144</b>

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. red.br.9. Tablice 3)	61.686,12
2.	Varijabilni opći troškovi Administracije (stupac 8. red.br. 9. Tablice 3)	45.847,50
3.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi Pogona (stupac 6. red.br.1. Tablice 4)	70.294,05
4.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi Održavanja (stupac 6. red.br.2. Tablice 4)	40.657,23
5.	Varijabilni opći troškovi Održavanja preneseni na Administraciju (stupac 5. red.br.2. Tablice 5)	13.680,68
6.	Iskorišteni fiksni opći troškovi Održavanja preneseni na Administraciju (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 alat ima 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.	Alat "X" - rashod proizvodnje	636.585,31
2.	Alat "M" - rashod proizvodnje	760.058,39
3.	Alat "Z" - rashod proizvodnje	1.223.707,30
4.	Rashod razdoblja	245.001,65
5.	<b>Ukupno</b>	<b>2.865.352,65</b>

Poslovni događaji Primjera br. 3. u financijskom knjigovodstvu izvođača radova:

Saldo troškova razreda 4 = **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 (stupac 3.), troškovi izravnog rada **696.217,83** kn (stupac 4.), ukupno 2.081.407,22 kn (stupac 5.).
- Prijenos općih (neizravnih) troškova iz red. br. 9. Tablice 3. na mjesto troška "Pogon": fiksni opći troškovi 334.733,55 kn (stupac 3.), varijabilni opći troškovi 145.040,19 kn (stupac 4.), ukupno 479.773,74 kn.
- Prijenos općih (neizravnih) troškova iz Tablice 3 na mjesto troška "Održavanje": materijalni troškovi 8.536,10 kn (red. br.1. stupac 6.), troškovi osoblja 8.360,59 kn (red.br.8. stupac 5.), opći fiksni troškovi 107.803,01 kn (red.br.2. do 7. stupca 5.), opći varijabilni troškovi 71.938,46 kn (red.br.2. do 7. stupca 6.), ukupno 196.638,07 kn.
- Prijenos općih (neizravnih) troškova iz Tablice 3 na mjesto troška "Administracija": materijalni troškovi 8.639,40 kn (red. br.1. stupca 7. i 8.), troškovi osoblja 10.930,36 kn (red.br.8. stupca 7. i 8.), opći fiksni troškovi 48.449,12 kn (red.br.2. do 7. stupca 7.), opći varijabilni troškovi 39.514,74 kn (red.br.2. do 7. stupca 8.), ukupno 107.533,62 kn.
- Prijenos neiskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Pogon" u rashode razdoblja **70.294,05** kn (red. br. 1. stupac 6. Tablice 4).
- Prijenos neiskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" u rashode razdoblja **40.657,23** kn (red. br. 2. stupac 6. Tablice 4.).
- Prijenos varijabilnih troškova i iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" na mjesto troška "Administracija iz Tablice 5.: varijabilni troškovi 13.680,68 kn (red.br.2.stupca 5.), iskorišteni fiksni troškovi 12.836,07 kn (red.br.2. stupca 6.), ukupno 26.516,75 kn (red.br. 2. stupca 7.).
- Prijenos troškova izravnog materijala mjesta troška "Pogon" na alate (stupac 3. Tablice 2): na alat "X" 357.394,85 kn (red.br.1.), na alat "M" 406.885,04 kn (red.br.2.), na alat "Z" 620.909,50 kn (red.br.3.), ukupno 1.385.189,39 kn (red. br.4.).
- Prijenos troškova izravnog rada mjesta troška "Pogon" na alate (stupac 4. Tablice 2): na alat "X" 149.843,95 kn (red.br.1.), na alat "M" 196.879,65 kn (red.br.2.), na alat "Z" 349.494,23 kn (red.br.3.), ukupno 696.217,83 kn (red.br.4.).
- Prijenos iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 5. Tablice 6): na alat "X" 63.465,48 kn (red.br.1.), na alat "M" 76.687,46 kn (red.br.2.), na alat "Z" 124.286,56 kn (red.br.3.), ukupno 264.439,50 kn (red.br.4.).
- Prijenos iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" na proizvode (stupac 6. Tablice 6): na alat "X" 15.040,85

kn (red.br.1.), na alat "M" **18.174,36** kn (red.br.2.), na alat "Z" **29.455,00** kn (red.br.3.), ukupno **62.670,21** kn (red.br.4.).

- 12) Prijenos varijabilnih troškova mjesta troška "Pogon" na proizvode (stupac 7. Tablice 6): na alat "X" **34.809,65** kn (red.br.1.), na alat "M" **42.061,65** kn (red.br.2.), na alat "Z" **68.168,89** kn (red.br.3.), ukupno **145.040,19** kn (red.br.4.).
- 13) Prijenos varijabilnih troškova mjesta troška "Održavanje" na proizvode (stupac 8. Tablice 6): na alat "X" **16.030,53** kn (red.br.1.), na alat "M" **19.370,23** kn (red.br.2.), na alat "Z" **31.393,12** kn (red.br.3.), ukupno **66.793,88** kn (red.br.4.).
- 14) Prijenos troškova s mjesta troška "Administracija" u rashode razdoblja **61.686,12** kn (red.br.9. stupac 7. Tablice 3.), **45.847,50** kn (red.br. 9. stupac 8. Tablice 3.), **13.680,68** kn (red.br.2. stupac 5. Tablice 5.), **12.836,07** (red.br.2. stupac 6. Tablice 5.), ukupno **134.050,37** kn.
- 15) Prijenos troškova proizvodnje s obračunskih konta razreda 5 na konta zalihe proizvodnje: za alat "X" **636.585,31** kn, za alat "M" **760.058,39** kn, za alat "Z" **1.223.707,30** kn.
- 16) Prijenos troškova proizvodnje s konta zalihe proizvodnje na konta zalihe gotovih proizvoda: za alat "X" **636.585,31** kn, za alat "M" **760.058,39** kn, za alat "Z" **1.223.707,30** kn.
- 17) Kapitalizirani troškovi izgradnje alata X u vlastitoj izvedbi koji će se upotrijebiti za vlastite potrebe prenose se na investicije u tijeku (156 kom x 222,89401 kn) u iznosu od **34.771,47** kn;
- 18) Prenose se troškovi izgradnje alata X koja će se upotrijebiti za vlastite potrebe na rashode razdoblja u iznosu od **34.771,47** kn.
- 19) Alat "X" izgrađen u vlastitoj izvedbi stavlja se u uporabu u iznosu od **34.771,47** kn;
- 20) Alat "M" u količini od 1.000 komada prodan je kupcu: vrijednost alata "M" bez PDV-a (1.000 x 345,00 kn) **345.000,00** kn, PDV 25% **86.250,00** kn, prodajna vrijednost alata "M" **431.250,00** kn.
- 21) Prenose se troškovi izgradnje alata "M" koji je prodan kupcu na rashode razdoblja u iznosu od (1.000 kom x 243,14087 kn) **243.140,87** kn.
- 22) Kupac platio za kupljeni alat "M" na žiro-račun **431.250,00** 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.	<b>Prijenos direktnih troškova iz red.br.4. Tablice 2 na mjesto troška "Pogon":</b>			
	■ troškovi izravnog materijala - stupac 3.	1.385.189,39	5000-P	-
	■ troškovi izravnog rada - stupac 4	696.217,83	5001-P	-
	■ ukupno - stupac 5	2.081.407,22	-	490
2.	<b>Prijenos općih (neizravnih) troškova iz red.br.9. Tablice 3. na mjesto troška "Pogon":</b>			
	■ fiksni opći troškovi - stupac 3.	334.733,55	50020-P	-
	■ varijabilni opći troškovi - stupac 4.	145.040,19	50021-P	-
	■ ukupno	479.773,74	-	490

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	<b>Prijenos općih (neizravnih) troškova iz Tablice 3. na mjesto troška "Održavanje":</b>			
	■ materijalni troškovi - red.br.1. stupac 6.	8.536,10	5100-0	-
	■ troškovi osoblja - red.br.8. stupac 5.	8.360,50	5101-0	-
	■ fiksni opći troškovi - red.br.2. do 7. stupca 5.	107.803,01	51020-0	-
	■ varijabilni opći troškovi - red.br.2. do 7. stupca 6.	71.938,46	51021-0	-
	■ ukupno	196.638,07	-	490
4.	<b>Prijenos općih (neizravnih) troškova iz Tablice 3 na mjesto troška "Administracija":</b>			
	■ materijalni troškovi - red.br.1. stupca 7. i 8.	8.639,40	5400-A	-
	■ troškovi osoblja - red.br.8. stupca 7. i 8..	10.930,36	5401-A	-
	■ fiksni opći troškovi - red.br.2. do 7. stupca 7.	48.449,12	54020-A	-
	■ varijabilni opći troškovi - red.br.2. do 7. stupca 8.	39.514,74	54021-A	-
	■ 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.	<b>Prijenos varijabilnih troškova i iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" na mjesto troška "Administracija" iz Tablice 5.</b>			
	■ varijabilni troškovi - red.br.2. stupca 5.	13.680,68	54021-A	-
	■ iskorišteni fiksni troškovi - red.br.2. stupca 6.	12.836,07	54020-A	-
	■ ukupno - red.br.2. stupca 7.	26.516,75	-	5108
		/26.516,75/	-	/490/
		26.516,75	-	491
8.	<b>Prijenos troškova izravnog materijala mjesta troška "Pogon" na alat e (stupac 3. Tablice 2):</b>			
	■ na alat "X" - red.br.1.	357.394,85	5500	-
	■ na alat "M" - red.br.2.	406.885,04	5510	-
	■ na alat "Z" - red.br.3.	620.909,50	5520	-
	■ ukupno - red.br.4.	1.385.189,39	-	50080
9.	<b>Prijenos troškova izravnog rada mjesta troška "Pogon" na alat e (stupac 4. Tablice 2):</b>			
	■ na alat "X" - red.br.1.	149.843,95	5501	-
	■ na alat "M" - red.br.2.	196.879,65	5511	-
	■ na alat "Z" - red.br.3.	349.494,23	5521	-
	■ ukupno - red.br.4.	696.217,83	-	50081



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
10.	<b>Prijenos iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Pogon" na alat e (stupac 5. Tablice 6):</b>			
	■ na alat "X" - red.br.1.	63.465,48	55020	-
	■ na alat "M" - red.br.2.	76.687,46	55120	-
	■ na alat "Z" - red.br.3.	124.286,56	55220	-
	■ ukupno - red.br.4.	264.439,50	-	50082
11.	<b>Prijenos iskorištenih fiksnih troškova mjesta troška "Održavanje" na alat e (stupac 6. Tablice 6):</b>			
	■ na alat "X" - red.br.1.	15.040,85	55020	-
	■ na alat "M" - red.br.2.	18.174,36	55120	-
	■ na alat "Z" - red.br.3.	29.455,00	55220	-
	■ ukupno - red.br.4.	62.670,21	-	5108
12.	<b>Prijenos varijabilnih troškova mjesta troška "Pogon" na alat e (stupac 7. Tablice 6):</b>			
	■ na alat "X" - red.br.1.	34.809,65	55021	-
	■ na alat "M" - red.br.2.	42.061,65	55121	-
	■ na alat "Z" - red.br.3.	68.168,89	55231	-
	■ ukupno - red.br.4.	145.040,19	-	50083
13.	<b>Prijenos varijabilnih troškova mjesta troška "Održavanje" na alat e (stupac 8. Tablice 6):</b>			
	■ na alat "X" - red.br.1.	16.030,53	55021	-
	■ na alat "M" - red.br.2.	19.370,23	55121	-
	■ na alat "Z" - red.br.3.	31.393,12	55221	-
	■ ukupno - red.br.4.	66.793,88	-	5108
14.	Prijenos troškova s mjesta troška "Administracija" u rashode razdoblja	134.050,37	706	5409
15.	Prijenos troškova proizvodnje s obračunskih konta razreda 5 na konta zalihe proizvodnje:			
	■ za alat "X"	636.585,31	6000 X	5508
	■ za alat "M"	760.058,39	6000 M	5518
	■ za alat "Z"	1.223.707,30	6000 Z	5528
16.	<b>Prijenos troškova proizvodnje s konta zalihe proizvodnje na konta zalihe gotovih proizvoda:</b>			
	■ za alat "X"	636.585,31	6300 X	6000 X
	■ za alat "M"	760.058,39	6300 M	6000 M
	■ za alat "Z"	1.223.707,30	6300 Z	6000 Z
17.	Prijenos vrijednosti alata X koji će se upotrijebiti za vlastite potrebe na investicije u tijeku (156 kom x 222,89401 kn)	34.771,47	056100	76000
18.	Razduženje vrijednosti alata X koji će se upotrijebiti za vlastite potrebe na rashode	34.771,47	700	6300 X
19.	Alat "X" izraden u vlastitoj izvedbi stavlja se u uporabu	34.771,47	03300	056100
20.	Izlazni račun za prodan alat "M" kupcu:	431.250,00	1201	-
	- PDV 25% na 345.000,00	86.250,00	-	260030
	- iznos računa bez PDV-a	345.000,00	-	7520

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
21.	Razduženje vrijednosti alata M koji je prodan kupcu (1.000 kom x 243,14087 kn)	243.140,87	700	6300 M
22.	Izvod žiro-računa - naplata za prodani alat "M"	431.250,00	1000	1201

056100 - Alat i u pripremi

03300 - Alati

1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje

1201 - Potraživanja od kupaca u zemlji za dugotrajnu imovinu

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

40-48 - Troškovi

490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga

491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda (izravni prijenos na razred 7)

5000-P - Izravni troškovi proizvodnje - mjesto troška „Pogon“

5001-P - Izravni troškovi rada - mjesto troška „Pogon“

50020-P - Fiksni opći troškovi - mjesto troška „Pogon“

50021-P - Varijabilni opći troškovi - mjesto troška „Pogon“

5009 - Prijenos troškova temeljne djelatnosti na rashode razdoblja (na razred 7)

50080 - Prijenos izravnih troškova proizvodnje temeljne djelatnosti u vrijednost proizvodnje (na razred 5)

50081 - Prijenos izravnih troškova rada temeljne djelatnosti u vrijednost proizvodnje (na razred 5)

50082 - Prijenos fiksnih troškova temeljne djelatnosti u vrijednost proizvodnje (na razred 5)

50083 - Prijenos varijabilnih troškova temeljne djelatnosti u vrijednost proizvodnje (na razred 5)

5100-0 - Izravni troškovi proizvodnje - mjesto troška „Održavanje“

5101-0 - Izravni troškovi rada - mjesto troška „Održavanje“

51020-0 - Fiksni opći troškovi - mjesto troška „Održavanje „

51021-0 - Varijabilni opći troškovi - mjesto troška „Održavanje „

5108 - Prijenos troškova sporedne i pomoćne djelatnosti u vrijednost proizvodnje (na razred 5)

## 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.

5109 -	Prijenos troškova sporedne i pomoćne djelatnosti na rashode razdoblja (na razred 7)
5400-A -	Materijalni troškovi - mjesto troška "Administracija"
5401-A -	Troškovi osoblja - mjesto troška "Administracija"
54020-A -	Fiksni opći troškovi - mjesto troška "Administracija"
54021-A -	Varijabilni opći troškovi - mjesto troška "Administracija"
5409 -	Prijenos troškova administracije na rashode razdoblja (na razred 7)
55020 -	Opći fiksni troškovi - alat "X"
55120 -	Opći fiksni troškovi - alat "M"
55220 -	Opći fiksni troškovi - alat "Z"
55021 -	Opći varijabilni troškovi - alat "X"
55121 -	Opći varijabilni troškovi - alat "M"
55221 -	Opći varijabilni troškovi - alat "Z"
5500 -	Izravni troškovi proizvodnje - alat "X"
5510 -	Izravni troškovi proizvodnje - alat "M"
5520 -	Izravni troškovi proizvodnje - alat "Z"
5501 -	Izravni troškovi rada - alat "X"
5511 -	Izravni troškovi rada - alat "M"
5521 -	Izravni troškovi rada - alat "Z"
6000 X -	Proizvodnja u tijeku za alat "X"
6000 M -	Proizvodnja u tijeku za alat "M"
6000 Z -	Proizvodnja u tijeku za alat "Z"
6300 X -	Zaliha u skladištu za alat "X"
6300 M -	Zaliha u skladištu za alat "M"
6300 Z -	Zaliha u skladištu za alat "Z"
700 -	Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
703 -	Troškovi neiskorištenog kapaciteta (troškovi zaliha proizvodnje koji prije prodaje gotovih proizvoda idu na troškove razdoblja zbog neiskorištenog kapaciteta)
706 -	Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja odnosno koji ne idu u zalihe proizvodnje ili usluga
7520 -	Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu
76000 -	Prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za dugotrajnu imovinu

## 5. Objavljivanje (izvještavanje)

Računovodstvenim standardima propisana su i pravila objavljivanja, odnosno, propisano je koje dodatne informacije uz evidentiranje poslovnih događaja, trebaju biti sastavni dio financijskih izvještaja. Takve dodatne informacije uključuju se u bilješke uz financijske izvještaje.



### ističemo...

Računovodstvenim standardima nisu propisane obveze objavljivanja za poslovne događaje koje se odnose na izgradnju dugotrajne imovine za vlastite potrebe.

Međutim, u određenim slučajevima obveznici primjene računovodstvenih standarda mogu imati obveze objavljivanja ako na kraju godine imaju iskazano stanje na investicijama u tijeku za model evidentiranja koji uključuje tu bilančnu poziciju, odnosno stanje nedovršee proizvodnje za model evidentiranja priznavanjem prihoda od kapitalizacije. U kojim slučajevima i koje objave u financijskim izvještajima poduzetnici mogu imati pojašnjavamo u poglavljima koji slijede.

### 5.1. Za model evidentiranja preko investicije u tijeku

Pozicija investicija u tijeku nalazi se unutar razreda koji se odnosi na dugotrajnu imovinu, pa obveze objavljivanja treba potražiti u

odredbama koje se bave tim imovinskim oblikom. Obveze objavljivanja za dugotrajnu materijalnu imovinu propisane su točkom HSFI-a 6.70 koju u nastavku citiramo:

Za svaku skupinu dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima treba objaviti:

- a) osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti,
- b) korištene metode amortizacije,
- c) korisni vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije,
- d) bruto knjigovodstvenu vrijednost, kumulativne iznos ispravka vrijednosti, kumulativne iznose gubitaka od umanjenja imovine na početku i na kraju izvještajnog razdoblja,
- e) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:
  - i) povećanja, smanjenja i prijenosi tijekom izvještajnog razdoblja,
  - ii) u slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije u izvještajnom razdoblju uz objašnjenje poreznog tretmana sadržanih stavki, uključujući povećanja, smanjenja i prijenose koji proizlaze iz revalorizacije, gubitke od umanjenja revalorizirane imovine koji su priznati ili ukinuti izravno u kapitalu,
  - iii) gubitke od umanjenja imovine koji su priznati, odnosno ukinuti u računu dobiti i gubitka, odnosno izravno u kapitalu, te koji su naplaćeni tijekom izvještajnog razdoblja, i
  - iv) amortizaciju, otpise i prijenose tijekom izvještajnog razdoblja,
  - v) neto tečajne razlike koje su posljedica prevođenja financijskih izvještaja iz funkcionalne valute u drugu valutu prezentiranja, uključujući prevođenje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog poduzetnika, i
  - vi) ostale promjene,
- f) u slučaju kada se kamata kapitalizira, iznos kapitaliziran tijekom izvještajnog razdoblja,
- g) knjigovodstvena vrijednost u bilanci koja bi se iskazala da dugotrajna materijalna imovina nije bila revalorizirana,
- h) u slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, trošak nabave ako je dugotrajna materijalna imovina predmet vrijednosnog usklađivanja samo za potrebe oporezivanja, iznos usklađenja kao i razlozi zbog kojih su izvršena.

Kao što se vidi dio podataka koje treba objaviti odnosi se na **amortizaciju koja se na imovinu iskazanu na poziciji investicije u tijeku ne obračunava** jer na toj poziciji ne može biti iskazana dugotrajna imovina koja se upotrebljava. Ostale obveze objavljivanja međutim odnose se i na investicije u tijeku. Naime, u slučaju ako se investicija protegne kroz više razdoblja, postoji mogućnost smanjenja vrijednosti imovine neovisno o tome što imovina nije u upotrebi, a moguća je i primjena metode revalorizacije pa može biti iskazano i povećanje. Smanjenje vrijednosti stvara gubitak od umanjenja, a on u nekom od idućeg razdoblja može biti i ukinut. Tako primjerice kada kroz više godina investiramo u poslovnu zgradu mogu se dogoditi promjene na tržištu kapitala, ili se promjene uvjeti obavljanja djelatnosti na način da investicija u onom obliku u kojem je prvotno planirana ima značajni pad vrijednosti koji treba iskazati kao umanjenje na toj poziciji te



će se iskazati i gubitak od umanjenja. Vrijednost investicije u zgradu treba provjeravati prije sastavljanja svakog financijskog izvještaja, te ovisno o daljnjem trendu povećati gubitak ili ga ukinuti u dijelu u kojem se dalje smanjila, ili povratila vrijednost investicije u zgradu.

Kada je investicija završena, odnosno od trenutka od kada je spremna za namjeravanu upotrebu, počinje njen život na poziciji dugotrajne imovine te počinje teći i amortizacija. U tom slučaju za takvu dugotrajnu imovinu primjenjuju se sva gore navedena pravila HSFI-a 6.65, uključivo i ona koja se odnose na amortizaciju. O evidentiranju korištenja dugotrajne imovine, otpisu vrijednosti, rashodovanju i isknjiženju pisali smo u članku *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6* koji je objavljen u časopisu RiPup 5/2016.

## 5.2. Za model evidentiranja priznavanjem prihoda od kapitalizacije

Kod primjene modela evidentiranja priznavanjem prihoda o kapitalizacije, izgradnja vlastite dugotrajne imovine vodi se preko proizvodnje, pa u slučaju kada se proizvodnja protegne kroz više poslovnih godina, stanje na poziciji proizvodnje u tijeku (nedovršene proizvodnje) biti će iskazano u financijskim izvještajima.

Obveze objavljivanja kod primjene modela evidentiranja priznavanjem prihoda od kapitalizacije u potpunosti odgovaraju obvezama koje imaju poduzetnici koji se bave proizvodnjom dobara i usluga, koje imaju u slučaju kada imaju iskazanu poziciju proizvodnje u tijeku (nedovršene proizvodnje). Ovdje ističemo i posebnu poziciju računa dobiti i gubitka o čijem ispravnom ispunjavanju treba voditi računa u slučaju kada na početku ili kraju izvještajnog razdoblja imamo iskazanu poziciju proizvodnje.

### 5.2.1. Objavljivanje u bilješkama

Na iskazane iznose nedovršene proizvodnje primjenjuju se pravila objavljivanja koja se odnose na zalihe, a takva pravila sadržana su u točki HSFI-a 10.42. koju citiramo:

U bilješkama treba objaviti:

- a) računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha uključivši korištene metode obračuna troškova;
- b) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha i knjigovodstvenu 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 događaje 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, sa stoje se od troškova koji su prethodno uključeni u mjere-

nje 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.

Ova pravila na adekvatan način treba primijeniti i na iznose proizvodnje u tijeku koja se odnosi na izgradnju (izradu) dugotrajne imovine za vlastite potrebe.

### 5.2.2. Obveze iz Pravidnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja

Odredbama *Pravidnika 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:

**C 1 2.** - *Proizvodnja u tijeku,*

**C 1 3.** - *Gotovi proizvodi i*

**C 1 7.** - *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.

Upravo ova specifičnost Obrasca RDG gdje se umjesto konta rashoda unašaju 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 trebaju utjecati na rezultat te godine.

**Pa 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.

Detaljno o specifičnosti izvještavanja proizvodnje i iskazivanja promjena preko navedene pozicije pisali smo u članku *"Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda"* koji je objavljen u RiPup-u br. 3/2016.



### 5.2.3. Obveze iz Pravilnika o obliku i sadržaju dodatnih podataka za statističke i druge potrebe

Kao što smo vidjeli iz prethodnih poglavlja, računovodstveni pro-pisi nemaju specifične odredbe koje bi se odnosile na izradu dugotrajne imovine u vlastitoj izvedbi osim onih iz točke 22. MRS-a 16. i točke HSFI-a 6.21 koje upućuju da se u tom slučaju postupa na isti način kao i kod nabave dugotrajne imovine. No, specifičnost pove-zana s izgradnjom dugotrajne imovine za vlastite potrebe ipak posto-ji i nalazimo je u **Pravilniku o obliku i sadržaju dodatnih podataka za statističke i druge potrebe** (Nar. nov., br., broj 2/17) kojim je propisan sadržaj dodatnih podataka godišnjih financijskih izvještaja. Specifičnost se odnosi na poziciju dodatnih podataka:

AOP 244	Kapitalizirana proizvodnja za vlastite potrebe
---------	--

U Uputama za popunjavanje godišnjega financijskog izvještaja po-duzetnika koje su objavljene na stranicama FINA-e navedena pozici-ja dodatnih podataka pojašnjena je na slijedeći način:

**AOP 244 Kapitalizirana proizvodnja za vlastite potrebe - obuhvaća se onaj dio prihoda na temelju upotrebe vlastitih pro-izvoda robe i usluga koji se odnosi na obračunanu vrijednost s osnove upotrebe za investicije u dugotrajnu imovinu**

Dakle, prema navedenom u slučaju kada se u dugotrajnu imovinu uključuju vlastiti proizvodi robe ili usluge takav iznos treba iskazati u navedenoj poziciji. Ova pozicija u dodatnim podacima obrasca GFI-POD nalazi se pod naslovom "Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga" što nazivom odgovara istoimenoj poziciji računa dobiti i gubitka:

AOP 128	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga
---------	--

Radi se o poziciji u koju se unose iznosi upotrebljenih vlastitih proi-zvoda, robe i usluga u primjerice slijedećim slučajevima:

- korištenje vlastitih ugostiteljskih usluga za potrebe reprezenta-cije (kod poduzetnika ugostitelja)
- korištenje vlastite robe kao uredskog materijala (kod poduzet-nika koji se bavi trgovinom uredskog materijala)
- proizvodnja stroja za vlastite potrebe (kod poduzetnika koji se bavi proizvodnjom).

O postupanjima vezanim uz poziciju AOP 128 s praktičnim primje-rima pisali smo u članku **Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (interna realizacija)**; koji je objavljen u RiPup-u br. 10/2017. U tom članku evidentiranja prikazana u primjeru 1. u kojem se pojašnjava evidentiranje proizvodnje stroja za potrebe poduzet-nika u potpunosti odgovaraju primjeni modela evidentiranja izrade dugotrajne materijalne imovine za vlastite potrebe priznavanjem pri-hoda od kapitalizacije.



#### ističemo...

Iz svega navedenog proizlazi da primjenu modela izrade dugotrajne materijalne imovine za vlastite potrebe prizna-vanjem prihoda od kapitalizacije zahtijevaju propisi koji uređuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj.

U poglavlju koje slijedi dajemo mišljenje na koji način bi poduzetnik trebao pristupiti kod izbora modela po kojem će evidentirati izradu dugotrajne materijalne imovine za vlastite potrebe.

## 6. Na kraju: Koji model koristiti?

Na početku članka naglasili smo da su u Republici Hrvatskoj i ve-ćini drugih država članica Europske unije u upotrebi dva modela evi-dentiranja izrade dugotrajne materijalne imovine za vlastite potrebe.

Jedan model proizlazi iz računovodstvenih propisa kojima se upu-ćuje da se evidentiranje obavlja izravno na investicije u tijeku, dok drugi model nema uporište u računovodstvenim propisima ali njego-vo postojanje proizlazi iz odredbi propisa koji u Republici Hrvatskoj reguliraju izgled i sadržaj financijskih izvještaja.

U poglavlju 5.2 pojasnili smo koje pozicije poduzetnik treba ispuniti u slučaju kada pri izgradnji ili izradi vlastite dugotrajne imovine koristi vlastite proizvode, robu ili usluge.

Iz svega navedenog možemo zaključiti da postoji potreba za po-stojanjem oba modela evidentiranja. Model kojim se evidentiranje obavlja izravno na investicije u tijeku u potpunosti je prikladan u svim slučajevima kada poduzetnik ne upotrebljava vlastite proizvo-de, dobra ili usluge. Takav model, primjerice, upotrebljavat će oni poduzetnici koji su investitori izgradnje vlastite zgrade, dok sve us-luge gradnje obavlja drugo društvo, primjerice građevinsko društvo i njegovi podizvođači.

U slučaju kada primjerice građevinsko društvo proizvodi poslovnu zgradu za potrebe upravnih i administrativnih poslova, tada takvo društvo za evidentiranje proizvodnje zgrade treba koristiti model priznavanja prihoda od kapitalizacije koji će osigurati ispravno iska-zivanje pozicije AOP 128 - *Prihodi na temelju upotrebe vlastitih pro-izvoda, robe i usluga*.



#### ističemo...

No, obzirom da u praksi paralelno egzistiraju dva mode-la, smatramo da se ona u određenim slučajevima mogu kombinirati, odnosno da se kod proizvodnje iste dugotrajne imovine u pojedinim slučajevima trebaju upotrijebiti oba modela.

Takav primjer može biti slučaj kada društvo koje se bavi stolarijom proizvodi zgradu za vlastite potrebe. Najveći dio građevinskih radova obavit će građevinsko društvo kojeg je stolarsko društvo angažiralo kao izvođača. Taj dio izgradnje u skladu s računovodstvenim pro-pisima treba evidentirati modelom evidentiranja preko investicije u tijeku. Prozore i vrata, međutim, prema građevinskom ugovoru pro-izvest će i ugraditi u svoju poslovnu zgradu stolarsko društvo, i taj dio prema našem mišljenju treba iskazati prema modelu priznavanja prihoda od kapitalizacije.