

# Izvanbilačni zapisi (izvanbilačna evidencija)

Igor Milinović, mag. oec.

## Sadržaj:

1.	<b>O izvanbilačnim zapisima</b>	<b>12</b>
2.	<b>Primjeri evidentiranja u okviru izvanbilačnih zapisa</b>	<b>13</b>
2.1.	Tuđa materijalna imovina	13
2.2.	Prava	14
2.3.	Vrijednosni papiri i potencijalne vrijednosnice, pridržaji i slično	15
3.	<b>Bilješke o izvanbilačnim zapisima</b>	<b>16</b>

## 1. O izvanbilačnim zapisima

U izvanbilačnim zapisima (tj. izvanbilačnim evidencijama) evidentiraju se poslovni događaji koji ne utječu na vrijednost bilance i račun dobiti i gubitka, ali bi se u budućim razdobljima to moglo dogoditi.

U Zakonu o računovodstvu i računovodstvenim standardima izvanbilačni zapisi nisu detaljnije uređeni. Naime, izvanbilačni zapisi samo navedeni u odredbama čl. 12. st. 3. i 6. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20).<sup>1</sup>

Stoga, sam poduzetnik određuje način vođenja izvanbilačne evidencije sukladno njegovim potrebama.



### ističemo...

Mišljenja smo da bi poduzetnici svakako trebali evidentirati u okviru izvanbilačnih zapisa one poslovne događaje koji su značajni, tj. one poslovne događaje iz kojih proizlaze informacije čije bi izostavljanje ili pogrešno prikazivanje moglo imati utjecaja na odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja poduzetnika.

Svi poslovni događaji evidentiraju se u izvanbilačnoj evidenciji na temelju vjerodostojne, uredne i prethodno kontrolirane knjigovodstvene isprave (dokumenta). U praksi su to najčešće dokumenti koji „prate“ druge knjigovodstvene isprave o nastalom poslovnom događaju.

Poslovni događaji koji se evidentiraju u izvanbilačnoj evidenciji, knjiže se u okviru skupine konta **99 – Izvanbilačni zapisi**, kao aktivna i pasivna konta. Raspored konta i njihova povezanost prikazana su u nastavku.

IZVANBILAČNI ZAPISI	
AKTIVNA KONTA 990 - 994	PASIVNA KONTA 995 - 990
990 - Tuđa materijalna imovina	995 - Obveze i izvori za materijalne oblike sredstava
991 - Prava	996 - Obveze i izvori prava
992 - Vrijednosni papiri i potencijalne vrijednosnice, pridržaji i slično	997 - Obveze i izvori vrijednosnih papira i potencijalnih vrijednosnica
993 - Vrijednosni papiri u pripremi	998 - Izvori i obveze vrijednosnih papira u pripremi
994 - Obracun ulaganja, potencijalni dobitak	999 - Izvori ulaganja i potencijalnog dobitka

Izvanbilačni zapisi upisuje se bilanci u okviru *aktive* pod pozicijom *F - Izvanbilačni zapisi* te u okviru *pasive* pod pozicijom *G – Izvanbilačni zapisi*, ali se navedene pozicije NE zbrajaju s ostalim pozicijama bilance.

Tuđa imovina koja je kod poduzetnika često se evidentira u okviru izvanbilačnih zapisa. To je primjerice slučaj kod komisione prodaje robe gdje komisionar zaprima robu od komitenta te ju evidentira u izvanbilačnoj evidenciji. Također, potrebno je za tuđu imovinu koja

<sup>1</sup> Članak 12. Zakona o računovodstvu:

„(3) Dnevnik je poslovna knjiga u koju se knjigovodstvene promjene nastale u određenom izvještajnom razdoblju unose kronološki. Dnevnik se može uspostaviti kao jedinstvena poslovna knjiga ili više poslovnih knjiga koje su namijenjene za evidenciju promjena na pojedinim skupinama bilančnih zapisa ili za izvanbilančne zapise.“

...  
(6) Glavnu knjigu čine dva odvojena dijela, i to:  
– bilančni zapisi i  
– izvanbilančni zapisi.“



je kod poduzetnika vršiti godišnji popis (inventuru) i to u posebne popisne liste. O rezultatima popisa i eventualnim popisnim razlikama treba obavijestiti vlasnika imovine.

U nastavku prikazujemo nekoliko osnovnih primjera evidentiranja poslovnih događaja koji se prikazuju u okviru izvanbilačnih zapisa.

## 2. Primjeri evidentiranja u okviru izvanbilačnih zapisa

### 2.1. Tuđa materijalna imovina

#### Primjer – roba primljena u komisiju:

- 1) Društvo „A“ d.o.o. (komisionar) primilo je robu (500 komada televizora) u komisiju od društva „B“ d.o.o. (komitent). Nabavna vrijednost jednog televizora je 1.000,00 kn, tj. nabavna vrijednost 500 kom televizora je 500.000,00 kn (iznos bez PDV). Komisionar prodaje robu uz proviziju 20%. Komisionar i komitent su u sustavu PDV-a.
- 2) Tijekom mjeseca prodano je 100 komada televizora.

#### Obračun prodaje robe u komisiji:

Red. br.	Opis	1 kom	Prodano 100 kom
1.	Nabavna cijena televizora	1.000,00	100.000,00
2.	Provizija komisionara 20% (red. br. 1 x 20%)	200,00	20.000,00
3.	Prodajna cijena za kupce bez PDV-a (red. br. 1.+2.)	1.200,00	120.000,00
4.	PDV na prodajnu cijenu (25% x red. br. 3.)	300,00	30.000,00
5.	Krajnja prodajna cijena s PDV-om za kupce (red. br. 3.+4.)	1.500,00	150.000,00

- 3) Smanjenje zalihe tuđe robe u komisiji u izvanbilačnoj evidenciji iznosi 100.000,00 kn (100 kom x 1.000,00 kn).

#### Knjiženje kod komisionara:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Primljena roba u komisiju</b>			
	Tuđa roba u komisiji	500.000,00	9900	
	Obveze za robu u komisiji	500.000,00		9950
2.	<b>Obračun prodaje robe u komisiji</b>			
	Potraživanje od kupaca	150.000,00	1200	
	Obveze prema obračunu za robu u komisiji	125.000,00		2250
	Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu	20.000,00		7524
	Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH	30.000,00		2600
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	25.000,00	1600	
3.	<b>Smanjenje zalihe tuđe robe u izvanbilačnoj evidenciji</b>			
	Tuđa roba u komisiji	100.000,00		9900
	Obveze za robu u komisiji	100.000,00	9950	

#### Primjer – primljena roba na doradu:

- 1) Društvo je primilo na doradu robu od društva „B“ d.o.o. u vrijednosti 50.000,00 kn.

- 2) Društvo je izvršilo predviđenu doradu robe, te je za tu uslugu ispostavilo račun društvu „B“ d.o.o. u iznosu 10.000,00 kn (osnovica 8.000,00 kn + PDV 25% 2.000,00 kn).
- 3) Društvo „B“ d.o.o. platilo je račun u iznosu 10.000,00 kn.
- 4) Nakon dorade roba je vraćena društvu „B“ d.o.o. što je evidentirano u izvanbilačnoj evidenciji.

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Primljena roba na doradu</b>			
	Tuđa roba u doradi	50.000,00	9903	
	Obveze za robu u doradi	50.000,00		9953
2.	<b>Ispostavljen je račun kupcu za uslugu dorade robe</b>			
	Potraživanje od kupaca	10.000,00	1200	
	Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu	8.000,00		7524
	Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH	2.000,00		2600
3.	<b>Kupac platio račun</b>			
	Žiro – račun	10.000,00	1000	
	Potraživanje od kupaca	10.000,00		1200
4.	<b>Evidentiranje vraćene robe s dorade</b>			
	Tuđa roba u doradi	50.000,00		9903
	Obveze za robu u doradi	50.000,00	9953	

#### Primjer – uređaj (fotokopirni aparat) u najmu:

- 1) Društvo je unajmilo fotokopirni aparat od društva „B“ d.o.o. na 15 mjeseci. Društvo „B“ d.o.o. zaračunavat će svaki mjesec svoju naknadu, a ona iznosi 0,40 kn po jednoj stranici napravljene kopije. Troškove servisa i tonera snosi društvo „B“. Vrijednost fotokopirnog aparata je 9.000,00 kn.
- 2) Društvo „B“ d.o.o. ispostavilo je račun na iznos 200,00 kn (500 stranica kopije x 0,40 kn = 200,00 kn). Na računu je iskazana osnovica za PDV 160,00 kn i PDV 40,00 (obračunat po stopi 25%).
- 3) Plaćen je račun društvu „B“ d.o.o. u iznosu 200,00 kn.
- 4) Nakon isteka najma od 15 mjeseci vraćen je fotokopirni aparat društvu „B“ d.o.o.

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Fotokopirni aparat uzet u najam</b>			
	Tuđa oprema u najmu (zakupu)	9.000,00	9906	
	Obveze za opremu u najmu (zakupu)	9.000,00		9956
2.	<b>Račun dobavljača</b>			
	Obveze prema dobavljačima	200,00		2200
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	40,00	1600	
	Ostale usluge (prijepis, umnožavanje, kopiranje i druge usluge)	160,00	4199	

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	<b>Plaćen račun dobavljaču „B“ d.o.o.</b>			
	Žiro – račun	200,00		1000
	Obveze prema dobavljačima	200,00	2200	
4.	<b>Evidentiranje vraćenog fotokopirnog aparata</b>			
	Tuđa oprema u najmu (zakupu)	9.000,00		9906
	Obveze za opremu u najmu (zakupu)	9.000,00	9956	

## 2.2. Prava

### Primjer – hipoteka na tuđoj nekretnini:

- Društvo „A“ d.o.o. odobrilo je zajam na 12 mjeseci društvu „B“ d.o.o. u iznosu 1.000.000,00 kn. Godišnja kamatna stopa iznosi 5%. Sa žiro računa doznačen je društvu „B“ d.o.o. cjelokupni iznos zajma.
- Kao jamstvo za dani zajam društvo „A“ d.o.o. upisalo je hipoteku u zemljišnim knjigama na nekretninu društva „B“ d.o.o. u vrijednosti 1.000.000,00 kn.
- Obračunate su godišnje kamate po stopi 5% na odobreni zajam što iznosi 5.000,00 kn.
- Društvo „B“ d.o.o. nakon 12 mjeseci vratilo je zajam 1.000.000,00 kn i uplatilo je kamate 5.000,00 kn.
- Nakon što je vraćen zajam, u zemljišnim knjigama izvršeno je brisanje hipoteke.

### Knjiženje kod društva „A“ d.o.o.:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Odobren kratkoročni zajam</b>			
	Žiro – račun	1.000.000,00		1000
	Dani zajmovi nepovezanim poduzetnicima u zemlji	1.000.000,00	1560	
2.	<b>Upis hipoteke kao jamstva</b>			
	Hipotekarno pravo	1.000.000,00	9911	
	Obveze za hipotekarno pravo	1.000.000,00		9961
3.	<b>Obračunate kamate</b>			
	Potraživanja za kamate na zajmove	5.000,00	1870	
	Prihodi od ugovorenih kamata	5.000,00		7760
4.a	<b>Povrat zajma</b>			
	Žiro – račun	1.000.000,00	1000	
	Dani zajmovi nepovezanim poduzetnicima u zemlji	1.000.000,00		1560
4.b	<b>Naplaćene kamate</b>			
	Žiro – račun	5.000,00	1000	
	Potraživanja za kamate na zajmove	5.000,00		1870
5.	<b>Brisanje hipoteke iz zemljišnih knjiga</b>			
	Hipotekarno pravo	1.000.000,00		9911
	Obveze za hipotekarno pravo	1.000.000,00	9961	

### Primjer – ugovoreni kredit kod kojeg banka direktno plaća račune dobavljaču:

- Društvo „A“ d.o.o. je dogovorilo s izvođačem radova „B“ d.o.o. izgradnju poslovnog prostora koje će služiti kao skladište. Dogovoreno je plaćanje prema stupnju dovršenosti. S bankom je dogovoren kredit za gradnju poslovnog prostora u iznosu 3.000.000,00 kn. Kredit se neće uplatiti na račun kod društva „A“ d.o.o. već će banka direktno plaćati račune koje će izvođač radova „B“ d.o.o. ispostaviti društvu „A“ d.o.o.
- Izvođač radova „B“ d.o.o. ispostavio račun za prvu obračunsku situaciju u iznosu 40.000,00 kn. Dobavljač je napravio tuzemni prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u za obavljene građevinske usluge te je društvo „A“ d.o.o. obračunalo PDV po stopi 25% (40.000,00 x 25% = 10.000,00 kn).
- Banka je platila izvođaču radova „B“ d.o.o. račun u iznosu 40.000,00 kn.
- Evidentirano je iskorištenje kredita u iznosu 40.000,00 kn u izvanbilačnoj evidenciji.

### Knjiženje kod društva „A“ d.o.o.:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Evidentiranje odobrenog kredita – iznos kojeg će banka u budućnosti platiti dobavljaču</b>			
	Odobreni krediti	3.000.000,00	9910	
	Obveze za odobrene kredite	3.000.000,00		9960
2.a	<b>Račun dobavljača za obavljene građevinske usluge</b>			
	Skladišta u pripremi	40.000,00	05523	
	Obveze prema dobavljačima	40.000,00		2200
2.b	<b>Obračun PDV kod tuzemnog prijenosa porezne obveze</b>			
	Obveze za PDV za primljene isporuke u RH za koju PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	10.000,00		2602
	Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	10.000,00	1602	
3.	<b>Plaćen račun dobavljaču od strane banke</b>			
	Obveze za dugoročne kredite od banaka u zemlji	40.000,00		9820
	Obveze prema dobavljačima	40.000,00	2200	
4.	<b>Evidentiranje iskorištenog dijela kredita</b>			
	Odobreni krediti	40.000,00		9910
	Obveze za odobrene kredite	40.000,00	9960	

### Primjer – ugovorena koncesija na 10 godina, mjesečno plaćanje koncesije:

- Društvo je dobilo koncesiju na morsku plažu za njeno gospodarsko korištenje. Ugovorena je koncesija na 10 godina. Koncesija se plaća mjesečno i iznosi 10.000,00 kn. Procijenjena vrijednost koncesije za 10 godina je 1.200.000,00 kn.
- Koncesija za prvi mjesec iznosi 10.000,00 kn.
- Plaćena je koncesija za prvi mjesec u iznosu 10.000,00 kn.
- Smanjenje vrijednosti za iskorišteni prvi mjesec koncesije u iznosu 10.000,00 kn.



## Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Koncesija na morsku plažu na 10 godina</b>			
	Ostala prava	1.200.000,00	9919	
	Izvori za ostala prava	1.200.000,00		9963
2.	<b>Obveza za koncesiju za prvi mjesec</b>			
	Obveze za koncesije	10.000,00		26691
	Troškovi koncesija	10.000,00	4660	
3.	<b>Plaćen koncesija za prvi mjesec</b>			
	Žiro – račun	10.000,00		1000
	Obveze za koncesije	10.000,00	26691	
4.	<b>Evidentiranje smanjenja koncesije na morsku plažu za prvi mjesec</b>			
	Ostala prava	10.000,00		9919
	Izvori za ostala prava	10.000,00	9963	

### 2.3. Vrijednosni papiri i potencijalne vrijednosnice, pridržaji i slično

#### Primjer – primljena zadužnica (kupac platio račun te je vraćena zadužnica):

- 1) Trgovačko društvo je prodalo robu kupcu „C“ d.o.o. u vrijednosti 100.000,00 kn (osnovica 80.000,00 kn + PDV 20.000,00 kn).
- 2) Za kupljenu robu kupac „C“ d.o.o. dao je običnu zadužnicu na iznos 100.000,00 kn kao osiguranje plaćanje.
- 3) Kupac „C“ d.o.o. platio je račun trgovačkom društvu u iznosu 100.000,00 kn.
- 4) Trgovačko društvo vratilo je kupcu „C“ d.o.o. zadužnicu.

## Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Prodana roba kupcu „C“ d.o.o.</b>			
	Potraživanje od kupaca	100.000,00	1200	
	Obveza za PDV za isporuke dobara i usluga u RH	20.000,00		2600
	Prihod od prodaje robe na domaćem tržištu	80.000,00		7540
2.	<b>Primljena zadužnica od kupca „C“ d.o.o. kao osiguranje plaćanja</b>			
	Primljena zadužnica	100.000,00	9922	
	Izvori za primljene zadužnice	100.000,00		9972
3.	<b>Kupac „C“ d.o.o. platio račun</b>			
	Žiro – račun	100.000,00	1000	
	Potraživanje od kupaca	100.000,00		1200
4.	<b>Vraćena zadužnica kupcu „C“ d.o.o.</b>			
	Primljena zadužnica	100.000,00		9922
	Izvori za primljene zadužnice	100.000,00	9972	

#### Primjer – primljena zadužnica (račun od kupca naplaćen putem zadužnice):

- 1) Trgovačko društvo prodalo je robu kupcu „D“ d.o.o. u vrijednosti 100.000,00 kn (osnovica 80.000,00 kn + PDV 20.000,00 kn).
- 2) Za kupljenu robu kupac „D“ d.o.o. dao je običnu zadužnicu na iznos 100.000,00 kn kao osiguranje plaćanje.
- 3) Kupac „D“ d.o.o. nije platio račun po dospijeću te je poslao zadužnicu na naplatu. Zaduznica je naplaćena u iznosu 100.000,00 kn.

## Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Prodana roba kupcu „D“ d.o.o.</b>			
	Potraživanje od kupaca	100.000,00	1200	
	Obveza za PDV za isporuke dobara i usluga u RH	20.000,00		2600
	Prihod od prodaje robe na domaćem tržištu	80.000,00		7540
2.	<b>Primljena zadužnica od kupca „D“ d.o.o. kao osiguranje plaćanja</b>			
	Primljena zadužnica	100.000,00	9922	
	Izvori za primljene zadužnice	100.000,00		9972
3.a	<b>Zadužnicom naplaćen račun od kupca „D“ d.o.o.</b>			
	Žiro – račun	100.000,00	1000	
	Potraživanje od kupaca	100.000,00		1200
3.b	<b>Isknjižavanje naplaćene zadužnice</b>			
	Primljena zadužnica	100.000,00		9922
	Izvori za primljene zadužnice	100.000,00	9972	

#### Primjer – izdana zadužnica (dobavljač vratio zadužnicu nakon što je plaćen račun):

- 1) Trgovačko društvo nabavilo je robu od dobavljača „B“ d.o.o. u vrijednosti 100.000,00 kn (osnovica 80.000,00 kn + PDV 20.000,00 kn).
- 2) Za nabavljenu robu trgovačko društvu dalo je dobavljaču „B“ d.o.o. običnu zadužnicu na iznos 100.000,00 kn kao osiguranje plaćanje.
- 3) Trgovačko društvo platio je račun dobavljaču „B“ d.o.o. u iznosu 100.000,00 kn.
- 4) Dobavljač „B“ d.o.o. vratio je trgovačkom društvu zadužnicu.

## Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Nabavljena roba od dobavljača „B“ d.o.o.</b>			
	Obveze prema dobavljačima	100.000,00		2200
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	20.000,00	1600	
	Roba u skladištu	80.000,00	6600	
2.	<b>Dana zadužnica dobavljaču „B“ d.o.o. kao osiguranje plaćanja</b>			
	Izdane zadužnice	100.000,00	9926	
	Obveze za izdane zadužnice	100.000,00		9976

