



UDK: 657

Provođenje godišnjeg popisa (inventure) kod poduzetnika za 2015.

Ljiljana Benčić Markulin, dipl. oec., Vladimir Cindori, dipl. oec.,
Igor Milinović, mag. oec., Jadranka Sukno, dipl. oec.

Računovodstvo

U ovom članku pišemo o načinu provođenja godišnjeg popisa (inventure) kod poduzetnika. U idućem broju RiPup-a, u posebnom članku, prikazat ćemo knjiženja inventurnih viškova i manjkova utvrđenih godišnjim popisom.

O godišnjem popisu (inventurama) kod obrtnika - obveznika poreza na dohodak pisali smo u RiPup-u broj 12/2014.

Sadržaj:

1. Obveznici popisa (inventure)	50
2. Kada treba obaviti popis	50
3. Organizacija popisa	51
3.1. Tko donosi odluku o popisu	51
3.2. Pripreme za popis, odluka i plan popisa	51
3.3. Priprema mjesta za popis	51
3.4. Primjer odluke i upute o provedbi popisa	51
4. Izvršenje popisa	52
5. Popis dugotrajne imovine	53
5.1. Popis dugotrajne nematerijalne imovine	53
5.2. Popis dugotrajne materijalne imovine	55
5.2.1. Zemljište	55
5.2.2. Građevinski objekti	55
5.2.3. Postrojenja i oprema	56
5.2.4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	56
5.2.5. Biološka imovina	57
5.2.6. Predujmovi za materijalnu imovinu	57
5.2.7. Materijalna imovina u pripremi	57
5.2.8. Ulaganja u nekretnine	58
5.3. Dugotrajna financijska imovina	58
5.4. Dugotrajna potraživanja	59
5.5. Odgođena porezna imovina	59

6.	Popis potraživanja i obveza	60
6.1.	Potraživanja	60
6.2.	Obveze	60
7.	Popis zaliha	61
7.1.	Sirovine, materijal i rezervni dijelovi	61
7.2.	Sitan inventar, ambalaža i autogume	61
7.3.	Proizvodnja u tijeku (nedovršena proizvodnja)	61
7.4.	Gotovi proizvodi	61
7.5.	Trgovačka roba	62
7.6.	Obrazac za popis zaliha	62
8.	Popis novčanih sredstava i vrijednosnih papira	63
9.	Specifičnosti vezane za obavljanje popisa u nekim djelatnostima	63
9.1.	Popis u trgovini	63
9.2.	Popisi u graditeljstvu	66
9.3.	Popisi u ugostiteljstvu i hotelijerstvu	67
10.	Izvješće o popisu	70

1. Obveznici popisa (inventure)

Financijski izvještaji da bi na određeni dan realno i objektivno iskazivali stanje imovine i obveza kao i rezultat poslovanja, popis je jedan od neizostavnih postupaka s obzirom da se njime utvrđuje stvarno stanje imovine i obveza u odnosu na knjigovodstveno stanje na dan 31. prosinca.

Poduzetnici odnosno pravne osobe i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost s ciljem ostvarivanja dobiti obvezani su obaviti popis imovine i obveza, sukladno čl. 11. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07 i 54/13) i čl. 56. st. 13. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08 do 26/15), **na kraju poslovne godine** odnosno i u tijeku poslovne godine, ukoliko se za to ukaže potreba, zbog promjene cijena proizvoda i roba, statusnih promjena, otvaranja postupaka stečaja i likvidacije.

Poduzetnik koji provodi popis imovine i obveza tijekom poslovne godine dužan je na kraju poslovne godine s popisanim stanje m uskladiti knjigovodstveno stanje.



ističemo...

Za neobavljanje godišnjeg popisa, sukladno čl. 207. Općeg poreznog zakona, predviđena je novčana kazna za poduzetnika od 2.000,00 do 200.000,00 kn, te za odgovornu osobu 2.000,00 do 20.000,00.

Podaci koji se iskazuju u knjigovodstvu pouzdani su samo ako su ispunjeni uvjeti koje propisuju zakonski propisi, a to znači da su obuhvaćeni svi poslovni događaji i da dokumenti koji se knjiže odražavaju stvarne i istinite promjene te da su uredno i bez pogrešaka evidentirani.

Stoga bi cilj svakog društva trebao biti da ima dobro organizirano računovodstvo čija će pouzdanost u evidentiranju knjigovodstvenih podataka smanjiti mogućnost da se događaju razlike između stvarnih stanja utvrđenih fizičkim popisom i stanja iskazanih u knjigovodstvu.



ističemo...

Postupak i način provođenja popisa (inventure) nije propisano detaljnije reguliran, ali se u pravilu provodi na uobičajen način iz prakse ili je reguliran aktima društva.

2. Kada treba obaviti popis



ističemo...

Što se tiče dana popisa, potrebno je istaknuti da 31. prosinca ne mora biti (a to najčešće i nije) i dan samog fizičkog popisa, budući se pod danom popisa smatra dan na koji se stvarno obavlja popis imovine i obveza. U svakom trgovačkom društvu redoviti popis počinje određenog dana i traje potrebno vrijeme sukladno s planom popisa.

Komisije su dužne na temelju knjigovodstvenih evidencija promjene koje su nastale između dana popisa i 31. prosinca naknadno unijeti u popisne liste. Zbog prije navedenog, društva koja obavljaju trgovačku djelatnost trebala bi dan popisa odrediti što bliže kraju godine. Ističemo da za sredstva kod kojih nema učestalih promjena kao što su materijalna i nematerijalna imovina, rezervni dijelovi, sitan inventar, i za neke vrste zaliha za dan popisa može se odrediti čak i u studenom odnosno u prvoj polovici prosinca, no uvijek vodeći računa na pouzdanost stanja iskazanih na dan 31. prosinca.

Za popis potraživanja i obveza koji proizlazi iz stanja u knjigovodstvu odrediti će se vrijeme popisa u siječnju ili veljači sljedeće godine u zavisnosti od ažurnosti u knjiženjima i izvršenim usuglašavanjima. Sva novčana sredstva koja se nalaze na računima banaka popisati će se u siječnju sljedeće godine na temelju izvoda i izvještaja o stanju tih sredstava. Obveze po kreditima, po garancijama, po pismima namjere prema bankama također će se popisati uvidom u izvještaje koje šalju banke u siječnju.



3. Organizacija popisa

3.1. Tko donosi odluku o popisu

Direktor društva (uprava), ravnatelj, nadzorni odbor ili drugo ovlašteno tijelo ili osoba donosi odluku ili rješenje kojim se imenuju predsjednici i članovi komisija kao i njihovi zamjenici. Za svaku komisiju određuje se vrsta (predmet) i mjesto popisa, zadaci članova komisije i vrijeme početka i završetka popisa te rok za predaju izvještaja o popisu. Direktor društva imenuje odgovornu osobu za organizaciju i stručan nadzor popisa i popisuje druge detalje neophodne za kvalitetno obavljanje popisa

3.2. Pripreme za popis, odluka i plan popisa

Skrećemo pozornost da osobe materijalno (u skladištima, blagajnama) ili financijski (u analitičkim knjigovodstvima) zadužene za sredstva kao ni njihovi neposredni rukovoditelji ne bi trebali biti članovi popisnih komisija, ali moraju pripremiti sredstva za popis. Prije početka popisa kao i u tijeku popisa potrebno je s članovima komisije održati sastanke da bi se definiralo zadatke te raspravilo nejasna i eventualno sporna pitanja.

Sve popisne komisije moraju pored okvirnog plana iz Odluke prije početka popisa sastaviti detaljni plan i program na pripremi i izvršenju popisa.

3.3. Priprema mjesta za popis

Odgovorna osoba za popis mora provjeriti da li su izvršene pripreme za popis od strane odgovornih osoba na mjestima popisa (u skladištima, proizvodnji, prodavaonicama i dr.), kako bi se zalihe i roba mogle nesmetano i točno prebrojati i vagati. Potrebno je grupirati istovrsne zalihe, izdvojiti neupotrebljive i oštećene, izdvojiti tuđa sredstva, riješiti reklamacije. Materijale koji se ne mogu vagati (ugljen, pijesak, šećerna repa, stočna hrana, staro željezo i slično) treba pripremiti za procjenu količina, a isto tako organizacijom rada na mjestima popisa mora se omogućiti nesmetan rad komisija kao i provesti druge radnje važne za popis. Također, potrebno je utvrditi da su sredstva koja se popisuju osigurana od pristupa trećih osoba, skladišta trebaju biti zatvorena, što znači da nema izdavanja i ulaza tijekom popisa. Isto tako proizvodnja mora biti obustavljena. Liste za popise sa šiframa i opisom, ali **bez količina**, moraju na vrijeme biti dostavljene komisijama.

3.4. Primjer odluke i upute o provedbi popisa

U nastavku dajemo primjer Odluke i upute o provedbi popisa, te Plan rada komisija.

Temeljem čl. 11. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07 i 54/13) i čl. ___ statuta «XY» d.o.o, direktor društva _____ kao jedini član Uprave na dan 12. prosinca 2015. godine, donio je

ODLUKU

O POPISU IMOVINE, OBVEZA I OSNIVANJU KOMISIJA ZA POPIS IMOVINE I OBVEZA

I. Sa stanjem na dan 31. prosinca 2015. godine obaviti će se redoviti potpuni popis:

- 1) Dugotrajne imovine;
- 2) Zaliha;
- 3) Potraživanja (dugoročnih i kratkoročnih);
- 4) Novca u banci (na računima) i u blagajni;
- 5) Obveza (dugoročnih i kratkoročnih).

II. Organizacijom popisa rukovodi _____.

III. Za obavljanje popisa osnivaju se sljedeće komisije:

- 1) Središnja komisija

_____, predsjednik _____, zamjenik predsjednika
_____, član _____, zamjenik člana
_____, član _____, zamjenik člana

- 2) Komisija za popis osnovnih sredstava i sitnog inventara

_____, predsjednik _____, zamjenik predsjednika
_____, član _____, zamjenik člana
_____, član _____, zamjenik člana

- 3) Komisija za popis robe u maloprodaji

_____, predsjednik _____, zamjenik predsjednika
_____, član _____, zamjenik člana
_____, član _____, zamjenik člana

- 4) Komisija za popis novca, potraživanja i obveza

_____, predsjednik _____, zamjenik predsjednika
_____, član _____, zamjenik člana
_____, član _____, zamjenik člana

IV. Svi poslovi popisa moraju biti dovršeni i izvještaj o obavljenom popisu mora biti izrađen i dostavljen direktoru do 20. siječnja 2016. godine.

Popis će se obaviti u vremenu od 20. prosinca 2015. do 10. siječnja 2016. godine. Pojedinačne rokove za popis utvrdit će komisije u svojim planovima rada.

Komisije za popis obaviti će procjenu vrijednosti viškova na osnovi tržišne vrijednosti. Pri tom će procjenu viškova dugotrajne imovine obaviti tako da utvrde tržišnu vrijednost i stupanj otpisanosti (vrijednosni), a za sitan inventar u uporabi tržišnu vrijednost.

Upute o provedbi popisa su u prilogu ove Odluke.

Direktor:



Telefon za savjete

01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)

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

UPUTE O PROVEDBI POPISA «XY» D.O.O.

I. PLAN POPISA

Za uspješno provođenje popisa potrebno je izraditi plan popisa.

U prilogu ove upute slijede dva plana popisa:

- PLAN POPISA KOMISIJE za osnovnih sredstava i sitnog inventara
- PLAN POPISA KOMISIJE za popis zaliha robe u maloprodaji

Planove popisa sastavili su predsjednici pojedinih komisija.

II. RADNJE PRIJE SAMOG IZVRŠENJA POPISA

Prije samog izvršenja popisa osobe koje su neposredno odgovorne za predmete popisa (osnovne sredstva, trgovačku robu...)

Dužne su:

- grupirati i srediti robu radi lakšeg i bržeg popisivanja,
- posebno izdvojiti oštećene ili zastarjele zalihe,
- posebno izdvojiti tuđa sredstva što se s bilo kojeg temelja nalaze u pravnoj osobi,
- srediti evidencije o imovini koja pripada pravnoj osobi, a dana je na poslugu, čuvanje, obradu, popravak...
- srediti evidenciju o potraživanjima i obvezama, te obaviti usklađivanje potraživanja i obveza.

III. POPISIVANJE SREDSTAVA

Rad na popisu obuhvaća:

- a) unošenje, mjerenje, prebrojavanje i pobliže opisivanje materijalnih vrijednosti u naravi i unošenje tih podataka u popisne liste, te utvrđivanje ostalih sredstava i njihovih izvora,
- b) unošenje knjigovodstvenih podataka u popisne liste,
- c) novčano obračunavanje popisnih materijalnih vrijednosti,
- d) utvrđivanje razlika između stvarnih stanja utvrđenih popisima i stanja iskazanih u knjigovodstvu, te utvrđivanje razloga tog neslaganja,
- e) druge potrebne radnje za obavljanje popisa imovine i obveza.

Popunjene popisne liste potpisuju članovi komisije za popis, te osoba koja rukuje popisnom imovinom.

Popis obuhvaća:

- 1) popis osnovnih sredstava,
- 2) popis sitnog inventara,
- 3) popis zaliha robe,
- 4) popis i utvrđivanje potraživanja i obveza,
- 5) popis novca u banci i blagajni.

IV. ELABORAT O OBAVLJENOM POPISU

Nakon što je obavila popis, komisija je dužna sastaviti iscrpno izvješće o rezultatima obavljenog popisa. Elaborat sadrži:

- popisne liste,
- izvješće popisne komisije o obavljenom popisu.

U popisne liste komisija unosi utvrđeno stanje sredstava i njihovih izvora, te knjigovodstveno stanje tih sredstava i obveza. Na temelju tih stanja komisija utvrđuje manjkove odnosno viškove u okviru svih kategorija sredstava i obveza i iskazuje ih u naturalnim odnosno vrijednosnim pokazateljima.

Zagreb, _____

Direktor društva:

«XY» d.o.o.

PLAN RADA KOMISIJE ZA POPIS OSNOVNIH SREDSTAVA I SITNOG INVENTARA

u sastavu:

_____, predsjednik _____, zamjenik predsjednika
_____, član _____, zamjenik člana
_____, član _____, zamjenik člana

popisivat će po sljedećem planu:

LOKACIJA	Razdoblje popisa
Prodavaonica – prehrana 1	Od __. do __. prosinca 2015.
Prodavaonica – prehrana 2	Od __. do __. prosinca 2015.
Uprava	Od __. do __. prosinca 2015.

Predsjednik komisije: _____

«XY» d.o.o.

PLAN RADA KOMISIJE ZA POPIS ZALIHA U MALOPRODAJI

u sastavu:

_____, predsjednik _____, zamjenik predsjednika
_____, član _____, zamjenik člana
_____, član _____, zamjenik člana

popisivat će po sljedećem planu:

Naziv objekta	Datum popisa
Prodavaonica – prehrana 1	__ . prosinca 2015.
Prodavaonica – prehrana 2	__ . prosinca 2015.

Predsjednik komisije: _____

4. Izvršenje popisa

Iz svrhe popisa proizlazi da je zadatak svake komisije za popis utvrditi fizičkim popisom stvarno stanje imovine i obveza. Podatke do kojih komisija dolazi brojanjem, mjerenjem, vaganjem, primjenom metoda procjena ili raznim formulama izračunavanja upisuju u popisne liste. **Uz stvarno stanje komisija nakon izvršenog popisa unosi i podatke o stanju u knjigovodstvu te utvrđuje i u listama iskazuje inventurne razlike tj. viškove i manjkove.**

Popisne liste potpisuju svi članovi komisije. Oštećene, zastarjele, neupotrebne i zalihe ispod standardne kvalitete kao i zalihe trećih osoba moraju se naći na posebnim listama popisa, te se popisne liste dostavljaju društvima i osobama kojima pripadaju. **Komisije na osnovi vjerodostojne dokumentacije (primke i izdatnica) u liste unose promjene nastale od dana popisa do određenog dana pod kojim se popis obavlja a to je najčešće 31. prosinac.**

Osobe odgovorne za knjigovodstvo moraju uskladiti analitičke knjigovodstvene evidencije s odgovarajućim sintetičkim kontima glavne knjige prije nego se stanje uvrštava u popisne liste budući se u popisne liste unosi knjigovodstveno stanje na dan 31. prosinca.

U knjigovodstvu moraju biti proknjiženi svi poslovni događaji nastali do zaključno i tog dana, a to znači da ako se postupi na prije



navedeni način, stanja utvrđena fizičkim popisom usporediva su s knjigovodstvenim stanjem.

Usporedbom knjigovodstvenog stanja sa stanjem utvrđenim popisom komisije utvrđuju inventurne razlike koje se iskazuju kao višak ili manjak.

5. Popis dugotrajne imovine

Dugotrajnu imovinu, sukladno Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 38/08, 12/09 i 130/10, u nastavku teksta: Pravilnik), čini:

- 1) dugotrajna nematerijalna imovina,
- 2) dugotrajna materijalna imovina,
- 3) dugotrajna financijska imovina,
- 4) dugotrajna potraživanja i
- 5) odgođena porezna imovina.

Obilježje dugotrajne imovine jest, da ona uključuje iznose koji se očekuju nadoknaditi u razdoblju duljem od 12 mjeseci nakon datuma izvještaja o financijskom položaju (bilance).

Dugotrajnom nematerijalnom i materijalnom imovinom, s poreznog stajališta, smatraju se, sukladno čl. 12. st. 3. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 do 143/14 – u nastavku teksta: ZPD), stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i vijek trajanja duži od godine dana. Dugotrajnom financijskom imovinom smatraju se financijska prava za koja se očekuje da će se realizirati nakon više od 12 mjeseci.

Dugotrajna potraživanja su prava vjerovnika na novčane primitke od dužnika, koja će se realizirati u periodu dužem od 12 mjeseci, prema okolnostima koje su utvrđene njihovim međusobnim ugovorom.

Odgođena porezna imovina, kao bilančna pozicija, javlja se u slučajevima kada poduzetnik ima odbitne privremene razlike u svezi poreza na dobit odnosno kada je $KIO > POO$, $KIS < POS$ i $RD < OD$.¹

Pri popisu dugotrajne imovine korisno je da povjerenstvo istovremeno utvrdi vlasništvo (primjerice, poduzetnik može koristiti sredstvo koje nije u njegovom vlasništvu), postojanost (primjerice, poduzetnik je vlasnik sredstva, ali ono ne postoji), imovinu koja nije u uporabi odnosno imovinu od koje se ne očekuju buduće ekonomske koristi, imovinu kojoj je umanjena odnosno povećana vrijednost, stvarnu količinu brojanjem, mjerenjem, vaganjem, okolnosti za utvrđivanje odgovornosti za manjkove, procijeni vrijednost viškova, da li se primjenjuju određene računovodstvene politike koje se odnose na tu imovinu, te da preispituje vijek uporabe i metodu amortizacije.

Da bi povjerenstvo sve te zadatke moglo izvršiti potrebno je da dobije odgovarajuće izlitanje analitike dugotrajne imovine koje će sadržavati sve potrebne podatke, a ne samo inventarske brojeve, nazive i količine, ali i da članovi povjerenstva pritom raspoložu određenim nivoom stručnosti ili da dobiju primjerene upute, jer u protivnom, popis ne će imati potrebnu kakvoću, a slijedom toga ni godišnji financijski izvještaji.

Prije popisa treba analitičku evidenciju dugotrajne materijalne imovine (koja se, u pravilu, vodi u okviru knjigovodstva dugotrajne materijalne imovine kao pomoćna knjiga) uskladiti sa sintetičkom evidencijom te imovine u glavnoj knjizi.

Na kraju treba dodati, da se dugotrajna imovina, koja je namijenjena prodaji (ali ne i otpisu) sukladno kriterijima navedenim u toč. 6-12. MSFI-ja 5, Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, klasificira kao kratkotrajna imovina pa se njen popis iskazuje na posebnoj listi.

¹ KIO = knjigovodstveni iznos obveze, POO = porezna osnovica obveze, KIS = knjigovodstveni iznos sredstva, POS = porezna osnovica sredstva, RD = računovodstvena dobit, OD = oporeziva dobit.

5.1. Popis dugotrajne nematerijalne imovine

Nematerijalna imovina je definirana toč. 8. MRS-a 38, Nematerijalna imovina, odnosno toč. 3. HSFI-ja 5, Dugotrajna nematerijalna imovina.²

Osnovne značajke dugotrajne nematerijalne imovine su neopipljivost (nedostatak fizičkog obilježja), stjecanje po posebnim postupcima i računovodstvena složenost pa se stvarno stanje, u pravilu, ne utvrđuje klasičnim metodama popisa (brojanje, mjerenje, vaganje).

Popis dugotrajne nematerijalne imovine vrši se na temelju dokumentacije koja je bila podloga za njeno (stjecanje) knjigovodstveno evidentiranje (primjerice, svjedodžba o pravu prvenstva, ugovori, instrumenti osiguranja plaćanja, ulazni računi, interni obračuni, izvješća uprave, nalozi za plaćanje).

U nematerijalnu imovinu, prema Pravilniku, spadaju:

- 1) izdaci za razvoj,
- 2) koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava,
- 3) goodwill,
- 4) predujmovi za nabavu nematerijalne imovine,
- 5) nematerijalna imovina u pripremi,
- 6) ostala nematerijalna imovina,

što se u potpunosti ne podudara s navodima u toč. 3. HSFI-a 5. Osim toga, nematerijalnu imovinu koja proizlazi iz autorskih prava, temeljem registracije žiga, industrijskog dizajna, topografije poluvođičkih proizvoda, oznaka zemljopisnog podrijetla, oznaka izvornosti i oznaka tradicionalnog ugleda, svrstava u "ostala prava".

Smjernice iz toč. 119. MRS-a 38, upućuju na formiranje ponešto drukčijih skupina (nazivi zaštitnih znakova; oznake i publicirajući nazivi; računalni softver; licencije i franšize; prava izdavanja (reproduciranja), patenti i druga industrijska vlasnička prava, usluge i poslovna prava; recepti, formule, dizajni i prototipi; nematerijalna imovina u razvoju).

Razvoj se definira kao primjena nalaza istraživanja ili drugih znanja u plan ili oblikovanja za proizvodnju novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe. Primjeri izdataka za razvoj navedeni su u smjernicama iz toč. 59. MRS-a 38.

Prema smjernicama iz toč. 37. MRS-a 38, "stjecatelj može priznati skupinu komplementarnih nematerijalnih sredstava kao jedno sredstvo, uz uvjet da pojedinačna sredstva u skupini imaju sličan koristan vijek trajanja. Primjerice, izrazi kao što su "marka" (brand) i "ime marke" (brand name) se često koriste kao sinonim za robne i druge žigove. Međutim, riječ je o općim marketinškim izrazima koji se u pravilu koriste za označavanje skupine komplementarnih sredstava kao što su robni (ili uslužni) žig i pripadajući robni naziv, formule, recepture i tehnološka stručnost."

Inače, prema zahtjevu iz toč. 63. MRS-a 38, izdaci za interno dobivene zaštitne znakove, oznake, publicirajuće nazive, popise kupaca i druge slične stvari ne će se priznati kao nematerijalna imovina, nego kao rashodi u razdoblju kada su nastali.

Računalni program je zaštićen kao jezično djelo prema ZAP-u, ako je izvoran u smislu da predstavlja vlastitu intelektualnu tvorevinu svog autora. Ako je računalni program stvorio zaposlenik u izvršavanju svojih obveza ili slijedeći upute poslodavca, poslodavac je isključivo ovlašten izvršavati sva imovinska prava na tako stvorenom programu, ako ugovorom nije drugačije određeno.

² Za taj i ostale Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, koji se spominju u tekstu, izvor je Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja ("Narodne novine", 30/08. do 140/11.)

U drugu poziciju, pored softvera, može se uključiti i izdatke za web-stranice, sukladno SIC³ tumačenju 32.

Goodwill je definiran u Dodatku A MSFI-ja 3, Poslovna spajanja, dakle, može nastati samo pri poslovnom spajanju, a interno dobiveni goodwill, sukladno zahtjevu iz toč. 48. MRS-a 38, ne priznaje se kao nematerijalna imovina; način njegovog utvrđivanja regulira toč. 32. MSFI-ja 3, a njegova raspodjela i testiranje na umanjenje pojašnjena je u MRS-u 36, Umanjenje imovine. Za male i srednje poduzetnike goodwill je reguliran HSFI-jem 2, Konsolidirani financijski izvještaji, pri čemu posebno treba imati na umu toč. 2.72. prema kojoj se goodwill stečen u poslovnom spajanju amortizira u korisnom vijeku trajanja od najviše pet godina.

ZPD u svezi s godišnjim amortizacijskim stopama iz grupe nematerijalne imovine, koja se amortizira po stopi od 25% odnosno 50%, izdvaja samo računalne programe za koje je predviđena amortizacijska stopa od 50% odnosno 100%. Ovaj iznimno kratak amortizacijski vijek može se primijeniti i na web-stranice, sukladno toč. 10. SIC tumačenja 32.

U "ostala prava" ili u "ostalu nematerijalnu imovinu" može se uključiti, primjerice, know-how, odobrenje za istraživanje arhitektonsko-građevnog kamena, sporazumi o franšizi, baze podataka zaštićene autorskim pravom, topografija poluvodičkih proizvoda, dugogodišnji zakup poljoprivrednog zemljišta, i druga nespomenuta nematerijalna imovina.

Baza podataka je, prema čl. 147. ZAP-a, zbirka samostalnih djela, podataka ili druge građe u bilo kojem obliku, koji su uređeni po određenom sustavu ili metodi i pojedinačno dostupni elektroničkim ili drugim sredstvima, pri čemu bilo postizanje, bilo verifikacija, bilo predstavljanje njezina sadržaja zahtijeva kvalitativno i/ili kvantitativno znatno ulaganje koje se primjerice sastoji u sredstvima, utrošenom vremenu i uloženom trudu. Prava proizvođača baze podataka traju 15 godina od završetka izrade baze podataka.

Za priznavanje koncesije i dugogodišnjeg zakupa kao nematerijalne imovine nije odlučujuće obračunavaju li se i plaćaju u fiksnom i/ili varijabilnom iznosu, nego da li ispunjavaju uvjete iz definicije, tj. da li su utvrđivi prema smjernicama iz toč. 11. i zahtjevu iz toč. 12.(b) MRS-a 38. I prema smjernicama iz toč. B32. MSFI-ja 3, nematerijalno sredstvo koje ispunjava kriterij ugovorno-pravne osnove (što vrijedi za ugovor o koncesiji i ugovor o dugogodišnjem zakupu) je utvrdivo.

Pri popisu valja obratiti pozornost na eventualne naknadne izdatke za nematerijalnu imovinu koji se mogu kapitalizirati (dodati trošku nabave nematerijalnog sredstva)⁴, ili uračunati u rashode u razdoblju u kojemu su nastali.

Pored toga, treba imati na umu, da nematerijalna imovina može imati ograničeni i neodređeni korisni vijek trajanja, sukladno toč. 88. MRS-a 38 odnosno toč. 26. HSFI-a 5, te da se korisni vijek trajanja, a s time u vezi razdoblje i metoda amortizacije, trebaju provjeravati u svakom obračunskom razdoblju, a popis s 31. XII. 2014. je takva prigoda. Istovremeno, sukladno zahtjevu iz toč. 9. MRS-a 36, Umanjenje imovine, odnosno toč. 36. HSFI-a 5, na svaki datum izvještavanja (izvještaja o financijskom položaju - bilance) poduzetnik treba ocijeniti da li postoje pokazatelji o tome da bi vrijednost nekog nematerijalnog sredstva mogla biti umanjena, jer je u takvim slučajevima potrebno procijeniti nadoknadi iznos nematerijalnog sredstva i iskazati odgovarajući gubitak od umanjenja.

Međutim, povjerenstvo može utvrditi i da je fer vrijednost nekog nematerijalnog sredstva ne samo manja, nego i veća od njegove knjigovodstvene vrijednosti pa će u takvom slučaju predložiti revalorizaciju dotičnog nematerijalnog sredstva⁵, sukladno zahtjevima iz toč. 72. i 75. MRS-a 38 odnosno toč. 17. i 19. HSFI-a 5. Revalorizaciju, u pravilu, vrši profesionalno kvalificirani procjenitelj.

Ako povjerenstvo utvrdi da se od nekog nematerijalnog sredstva ne mogu više očekivati buduće ekonomske koristi, predložit će povlačenje takvog nematerijalnog sredstva tj. njegovo isključenje iz izvještaja o financijskom položaju (bilance), pri čemu treba obratiti pozornost na porezne propise, primjerice, odredbe st. 10, 11. i 15. čl. 12. ZPD-a.

Nematerijalna imovina se može steći i financijskim najmom (vidi toč. 27. MRS-a 17, Najmovi) pa se u tom slučaju popisuje kao i druga vlastita imovina. Pri ovom popisu, u pravilu, neće biti niti viškova, niti manjkova nematerijalne imovine.

Sve naprijed navedeno upućuje, da članovi ovog povjerenstva ne će obavljati popis klasičnim metodama i da trebaju imati određeni nivo stručnosti ili odgovarajuće upute da bi se popis dugotrajne nematerijalne imovine obavio s potrebitom kakvoćom.

Za popis dugotrajne nematerijalne imovine može se kreirati vlastiti obrazac ili kupiti već kreirani obrazac od strane "Narodnih novina" d. d.

DUGOTRAJNA IMOVINA – NEMATERIJALNA IMOVINA																	
POPIS NEMATERIJALNE IMOVINE na dan _____ god.																	
Red. broj	Invent. broj	Šifra	Smještaj	Količina	Naziv	OSNOVICA ZA AMORTIZACIJU				INVENTURNE RAZLIKE				OTPIS-ISPRAVAK VRIJEDNOSTI			Knjižna vrijednost 31.XII _____ god.
						Stanje po knjigama 31.XII _____ god. stvari nabavljene ranijih godina	Nabavljeno ili pronađeno u _____ god.		Manjak		%	_____ god.	Do konca _____ god.	Ukupno			
							Mjesec promj.	Nabavljeno	Pronađeno višak	Kom.					Iznos	Kom.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16		

3 S(tanding) I(nterpretations) C(ommittee) = Stalni odbor za tumačenja

4 Prema smjernicama iz toč. 18. revidiranog MRS-a 38, Nematerijalna imovina, koji se primjenjuje nakon 31. ožujka 2004. godine, na troškove koji su se naknadno pojavili prilikom dopunjavanja nematerijalnog sredstva, zamjene jednog njegovog dijela ili prilikom njegovog servisiranja, primjenjuju se elementi definicije iz toč. 8. do 17. MRS-a 38 i kriteriji priznavanja iz toč. 21. do 23. MRS-a 38. Pritom treba imati na umu i smjernice iz toč. 20. MRS-a 38 koje kazuju da će "rijetko kad naknadni troškovi – troškovi nastali nakon početnog priznavanja stečenog nematerijalnog sredstva ili nakon dovršenja interno stvorenog nematerijalnog sredstva – biti priznati u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine."

5 Prema zahtjevu iz toč. 75. MRS-a 38, revalorizacija je moguća samo ako za dotičnu nematerijalnu imovinu postoji aktivno tržište! Pritom treba imati na umu smjernice iz toč. 78. MRS-a 38.



5.2. Popis dugotrajne materijalne imovine

U dugotrajnu materijalnu imovinu, prema Pravilniku, spadaju:

- 1) zemljište,
- 2) građevinski objekti,
- 3) postrojenja i oprema.
- 4) alati, pogonski inventar i transportna imovina,
- 5) biološka imovina,
- 6) predujmovi za materijalnu imovinu,
- 7) materijalna imovina u pripremi,
- 8) ostala materijalna imovina, te
- 9) ulaganja u nekretnine.

I u ovom slučaju Pravilnik i toč. 4. HSFI-a 6, Dugotrajna materijalna imovina, nisu posve usuglašeni, primjerice, toč. 4. HSFI-a 6. ne navodi "ulaganja u nekretnine" i "materijalnu imovinu u pripremi", a te se dvije kategorije ne mogu uključiti u "ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu".

"Šume" su odvojene od "zemljišta" i uključene su u biološku imovinu, sukladno MRS-u 41, Poljoprivreda, odnosno HSFI-u 17, Poljoprivreda.

"Stambene zgrade i stanovi" izgubili su zasebnu bilančnu poziciju i mogu se uključiti u "građevinske objekte" ili u "ostalu materijalnu imovinu". Pritom je bitno da povjerenstvo utvrdi da li se stambeni objekti koriste za stanovanje ili u poslovne svrhe.

5.2.1. Zemljište

U okviru sintetičkog konta zemljišta, u knjigovodstvu će se na posebnim analitičkim kontima iskazivati poljoprivredno zemljište, građevinsko zemljište, šumsko zemljište, zemljište za rekreaciju, zemljište za pridobivanje rudnog blaga, zemljište pod ribnjacima i ostala zemljišta, ako je na njima stečeno vlasništvo.

Pri popisu zemljišta treba izvršiti uvid u kopiju katastarskog plana s označenim parcelama, katastarskom općinom, katastarskom česticom, kulturom, klasom i površinom, i u izvod iz zemljišne knjige, a eventualno i premjeravanje na terenu. Naime, povjerenstvo će na taj način moći utvrditi koristi li se zemljište koje nije u vlasništvu poduzetnika, ili se ne koristi zemljište koje je u vlasništvu poduzetnika, što se, nažalost, u praksi ipak događa.

U vezi sa zemljištem treba imati na umu smjernice iz toč. 59. MRS-a 16 koje glase: "Ako trošak zemljišta uključuje i trošak vraćanja u prvotno stanje, premještanja i restauracije, taj se udio zemljišta tijekom vremena amortizira kroz koristi koje subjekt očekuje od tih troškova. U nekim slučajevima, zemljište može imati ograničeni vijek upotrebe te se amortizira na način koji odražava koristi koje pritiče u subjekt povezano s njim." Iz toga proizlazi, da se "troškovi vraćanja u prvotno stanje" moraju zasebno evidentirati i amortizirati sukladno računovodstvenoj politici za takve troškove.

Zemljište koje se koristi temeljem ugovora o zakupu, ugovora o koncesiji ili ugovora o doživotnom odnosno dosmrtnom uzdržavanju, povjerenstvo će popisati na posebne liste, te ih dostaviti vlasnicima zemljišta.

Ako se zemljište drži u svrhu zarade prihoda od najma ili zbog porasta vrijednosti, ili u obje svrhe, onda se takvo zemljište vodi na posebnom kontu kao "ulaganje u nekretnine" i popisuje na posebnu listu, a računovodstveni tretman reguliran je MRS-om 40, Ulaganje u nekretnine, odnosno HSFI-om 7, Ulaganja u nekretnine.

Popis je prigoda i da se ocijeni je li zemljištu povećana ili umanjena vrijednost. Ako je povećana, predložiti će se revalorizacija, a ako je umanjena, postupiti će se sukladno MRS-u 36, Umanjenje imovine. Revalorizaciju, u pravilu, vrši profesionalno kvalificirani procjenitelj.

5.2.2. Građevinski objekti

Građevinski objekt (građevina) je građenjem nastao i s tlom povezan sklop, svrhovito izveden od građevnih proizvoda sa zajedničkim instalacijama i opremom, ili sklop s ugrađenim postrojenjem, odnosno opremom kao tehničko-tehnološka cjelina ili samostalna postrojenja povezana s tlom, te s tlom povezan sklop koji nije nastao građenjem, ako se njime mijenja način korištenja prostora,⁶ primjerice: zgrade, naftovodi, brane, dalekovodi, bunari, ceste, mostovi, nasipi, luke, piste, montažne kuće od drva, ali ne i prikolice i poluprikolice za stanovanje i kampiranje.

Zgrada je zatvorena i/ili natkrivena građevina namijenjena boravku ljudi, odnosno smještaju životinja, biljaka i stvari. Zgradom se ne smatra pojedinačna građevina unutar sustava infrastrukturne građevine (trafostanice, pothodnici, mostovi i sl. građevine).⁷

MRS-16 ne rabi izraz "građevinski objekti", nego koristi izraz "nekretnine". Prema Zakonu o vlasništvu i drugim stvarnim pravima (Nar. nov., 91/96 do 152/14), nekretnine su čestice zemljine površine, zajedno sa svime što je sa zemljištem trajno spojeno na površini ili ispod nje (ako zakonom nije drukčije određeno). Međutim, pri popisu građevinskih objekata, unatoč pravnom jedinstvu nekretnine, povjerenstvo treba postupati sukladno računovodstvenim stajalištima izraženim u smjernicama iz toč. 58. MRS-a 16.

Prema tim smjernicama "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 kamenoloma i odlagališta otpada, i stoga je to imovina koja se ne amortizira. Zgrade obično imaju ograničeni vijek upotrebe i stoga su sredstvo koje se amortizira. Povećanje vrijednosti zemljišta na kojem se nalaze zgrade ne utječe na utvrđivanje amortizirajućeg iznosa za zgradu."

K tome treba dodati zahtjev i smjernice iz toč. 43. do 47. MRS-a 16 odnosno iz toč. 39. do toč. 41. HSFI-a 6, prema kojima treba raspoređivati početno priznati iznos svake pojedine nekretnine na njihove značajne dijelove i amortizirati zasebno svaki dio. O tome treba voditi računa kod popisa, jer se građevinski objekt može u knjigovodstvenoj evidenciji voditi kao zasebna evidencija pojedinih značajnih dijelova (primjerice: zgrada uprave + centralno grijanje + dizalo).

Građevinski objekti mogu biti u financijskom najmu pa ih poduzetnik-najmoprimalatelj u takvom slučaju popisuje kao i drugu svoju imovinu. Naime, prema toč. 57. Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, u određivanju postojanja imovine, pravo vlasništva nije naj osnovnije; tako je primjerice, nekretnina u najmu imovina, ako subjekt kontrolira korist za koju se očekuje da će ih ona ostvariti.

Ako se zgrada, ili dio zgrade, drži u svrhu zarade prihoda od najma ili zbog porasta vrijednosti, ili u obje svrhe, onda se takva zgrada ili dio zgrade evidentira na posebnom kontu kao "ulaganje u nekretnine" i popisuje na posebnu listu, a računovodstveni tretman reguliran je MRS-om 40.

I pri ovom popisu valja izvršiti uvid u zemljišno-knjižni izvadak radi utvrđivanja vlasništva, jer u praksi ima slučajeva da se koristi (i vodi kao aktiva) zgrada koja nije u vlasništvu poduzetnika.

Popis građevinskih objekata je i prigoda da se preispitaju vijek uporabe i metoda amortizacije, na što upućuju zahtjevi iz toč. 51. i 61. MRS-a 16, te povećanje i smanjenje vrijednosti građevina.

6 Prema toč. 36. st. 1. čl. 2. Zakona o prostornom uređenju i gradnji, "Narodne novine", 76/07, 38/09, 55/11, 90/11, 50/12. i 55/12., nastavno: ZPUG.

7 Prema toč. 47. st. 1. čl. 2. ZPUG

Ako je nekim građevinama povećana vrijednost, povjerenstvo će predložiti revalorizaciju koju, u pravilu, rade profesionalno kvalificirani procjenitelji.

Isto tako, prema zahtjevu iz toč. 9. MRS-a 36, na svaki datum izvještaja o financijskom položaju (bilance) treba ocijeniti postoje li pokazatelji da je vrijednost neke građevine umanjena. Ako takvi pokazatelji postoje, treba procijeniti nadoknadivi iznos sredstva.

Pri procjenjivanju postoje li takvi pokazatelji, povjerenstvo mora razmotriti barem vanjske i unutarnje izvore informacija koji su navedeni u toč. 12. MRS-a 36.

Ocjeni li povjerenstvo za popis da se od neke građevine više ne mogu očekivati buduće ekonomske koristi (ili da se više ne koriste), predložit će njeno povlačenje i isključenje iz izvještaja o financijskom položaju (bilance), a popisuju se na posebne liste, pri čemu treba voditi računa o poreznom tretmanu takvih građevina.

Ako je tijekom godine na građevini izvršena rekonstrukcija, povjerenstvo za popis utvrđuje mjesec promjene nabavne vrijednosti i vrši uvid u dotičnu dokumentaciju.

Pod rekonstrukcijom se podrazumijeva izvedba građevinskih i drugih radova kojima se utječe na ispunjavanje bitnih zahtjeva za postojeću građevinu i/ili kojima se mijenja usklađenost postojeće građevine s lokacijskim uvjetima u skladu s kojima je izgrađena (dograđivanje, nadograđivanje, uklanjanje vanjskog dijela građevine, izvođenje radova radi promjene namjene građevine ili tehnološkog procesa i sl.)⁸

Ovdje treba skrenuti pozornost da MRS-16 sve naknadne izdatke za građevinske objekte svrstava pod opće načelo priznavanja iz toč. 7. MRS-a 16. Drugim riječima, napušten je zahtjev iz toč. 23. MRS-a 16 iz 1998. godine, da naknadni izdatak treba dodati knjigovodstvenom iznosu dotičnog sredstva kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi, koje prelaze izvorno procijenjeni standard uspjeha postojećeg sredstva, dotjecati u poduzeće, tj. više ne vrijede dva kriterija: jedan za početno priznavanje, a drugi za priznavanje naknadnih izdataka za građevinski objekt.

Ako je objekt u fazi izgradnje, procjenjuje se stupanj dovršenosti i uspoređuje s privremenim situacijama, te unosi u posebnu popisnu listu – dugotrajna materijalna imovina u pripremi 31.12.2015.

Na kraju treba napomenuti da povjerenstvo za popis popisuje građevine bez obzira da li su izgrađene zakonito ili nelegalno.

5.2.3. Postrojenja i oprema

Postrojenje je sklop svrhovito povezane opreme za obavljanje tehnološkog ili drugog procesa kojemu je namijenjena građevina.⁹

Oprema čine pojedinačni uređaji, strojevi, procesne instalacije i drugi proizvodi od kojih se sastoji postrojenje ili su samostalno ugrađeni u građevinu radi tehnološkog ili drugog procesa kojemu je namijenjena građevina.¹⁰

Pri popisu povjerenstvo ne bi trebalo imati poteškoća ako se na opremi nalaze inventarski brojevi i ako je u tijeku godine vođena evidencija o promjeni mjesta opreme, te ako je snabdjeveno izlistanjem postrojenja i opreme sa stopama amortizacije odnosno vijekom uporabe.

Pri popisu postrojenja i opreme treba također imati na umu zahtjev i smjernice iz toč. 43. do 47. MRS-a 16, kao što je to navedeno u toč. 5.2.3. Građevinski objekti.

Povjerenstvo treba ne samo identificirati pojedino sredstvo, nego istovremeno ispunjavati zadatke u svezi preispitivanja vijeka upora-

be i metode amortizacije, uvećanja ili smanjenja vrijednosti dotičnog sredstva, te utvrditi da li se sredstvo koristi ili ne koristi odnosno predložiti povlačenje sredstva.

Ako se zatekne tuđa oprema, povjerenstvo će ju popisati na posebnoj listi, a takva se lista upućuje vlasniku dotične opreme. Oprema se može imati u zakupu i u svezi te opreme povjerenstvo će postupiti na prethodno opisani način (slučaj tuđe opreme).

Oprema se može nabaviti i na financijski leasing, ali takva se oprema popisuje kao i druga vlastita sredstva.

Na postrojenjima i opremi moguća su dodatna ulaganja kojima se povećava kapacitet ili produljuje vijek uporabe, mijenja namjena, omogućava znatno unapređenje kakvoće proizvodnje ili postiže znatno smanjenje proizvodnih troškova. U takvim slučajevima povjerenstvo utvrđuje mjesec promjene, jer je iznosom tih ulaganja moguće povećati knjigovodstvenu vrijednost dotičnog postrojenja odnosno opreme i vršiti amortizaciju od prvog dana slijedećeg mjeseca koji slijedi iza mjeseca u kojemu je ulaganje aktivirano odnosno postrojenje ili oprema stavljena u uporabu, ako takvi naknadi izdaci udovoljavaju općem načelu priznavanja, kako je to već spomenuto u toč. 5.2.3. Građevinski objekti.

Ako povjerenstvo utvrdi višak opreme, procijenit će njen vijek uporabe i vrijednost po kojoj će se unijeti u knjigovodstvenu evidenciju, te joj dodijeliti određeni inventarski broj i unijeti u posebnu popisnu listu.

Ako pak povjerenstvo utvrdi manjak opreme, utvrdit će i okolnosti za terećenje ili ne terećenje odgovorne osobe za taj manjak, osim ako manjak nije rezultat više sile ili drugih izvanrednih događaja.

Na dan popisa može se zateći i oprema odnosno postrojenje koje je u fazi montaže, izrade ili izgradnje, dakle, nisu u funkciji, pa će se popisati kao dugotrajna materijalna imovina u pripremi na temelju odgovarajuće knjigovodstvene dokumentacije, pazeći pri tome da se u troškove ne uključe interni profiti, i unijeti u posebnu popisnu listu.

Ako se oprema drži radi ponovne prodaje, tada se ne vodi kao dugotrajna materijalna imovina, nego kao zaliha, sukladno smjernici iz toč. 8. MRS-a 2, Zalihe, odnosno sukladno MSFI-u 5, Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, koja se iskazuje na bilančnoj poziciji C.I.7. kao "ostala imovina namijenjena prodaji" pa je kao takva predmet popisa povjerenstva koje popisuje zalihe.

5.2.4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina

Po buhvalu ovo je nova bilančna pozicija, jer ujedinjuje nekadašnju poziciju "alati, pogonski i uredski namještaj" i poziciju "prijevozna sredstva".

Povjerenstvo treba dobiti izlistanje alata, pogonskog inventara i transportne imovine sa stopama amortizacije odnosno vijekom uporabe. Pritom treba imati na umu, da u transportnu imovinu ne spadaju traktori za poljoprivredu i šumarstvo, nego u "postrojenja i opremu", ali cestovni traktori spadaju u transportnu imovinu. Isto vrijedi i za viličare i kamione opremljene dizalicom. Međutim, u transportna sredstva spadaju, primjerice, ribarski brodovi, plutajuće ili fiksne platforme za bušenje i proizvodnju, damperi.

Pri popisu ove grupacije dugotrajne materijalne imovine povjerenstvo treba imati na umu da se skupine (garniture) alata, kalupa ili matrica mogu iskazati kao zasebna sredstva, ovisno o računovodstvenim politikama, a sukladno smjernicama iz toč. 8. i 9. MRS-a 16.

Garnitura namještaja treba se voditi zasebno po sastavnim dijelovima samo ako sastavni dijelovi imaju različit vijek uporabe ili različiti

8 Prema toč. 35.1. st. 1. čl. 2. ZPUG.

9 Prema toč. 42. st. 1. čl. 2. ZPUG.

10 Prema toč. 40. st. 1. čl. 2. ZPUG.



tu funkciju (primjerice, uredski ormar može se koristiti u pogonu za smještaj specijalnog alata).

Kod transportne imovine također treba imati na umu da se za neku transportnu imovinu (primjerice, motorni čamac, zrakoplov) sastavni dijelovi (primjerice, motor, sjedala u zrakoplovu) vode kao zasebna sredstva, jer imaju različiti vijek uporabe. Kada se vrši zamjena sastavnog dijela takve transportne imovine, novi sastavni dio tretira se kao nabava zasebnog sredstva, a zamijenjeni sastavni dio se otpisuje, sukladno smjericama iz toč. 13. i toč. 43. do 47. MRS-a 16.

Transportna imovina stečena financijskim leasingom popisuje se kao i druga vlastita imovina, sukladno zahtjevu iz toč. 20. MRS-a 17.

Pri popisu povjerenstvo će istovremeno preispitivati vijek uporabe i metodu amortizacije, da li je došlo do povećanja ili smanjenja vrijednosti, te predložiti za povlačenje one alate, pogonski inventar i transportnu imovinu koji se više ne koriste odnosno od kojih se više ne mogu očekivati buduće ekonomske koristi.

5.2.5. Biološka imovina

Prema toč. 5. MRS-a 41, biološku imovinu čine živuće životinje i biljke koji se prema toč. 43. MRS-a 41, dijele na potrošačku (primjerice: stoka namijenjena za proizvodnju mesa, izlučene krave, konzumna riba, kukuruz merkantilni, kukuruz silažni, šećerna repa, lucerka, pšenica merkantilna, djetelinsko-travna smjesa) i osnovnu (primjerice: voćnjaci, vinogradi, gospodarske šume, konji za trke, krmače za proizvodnju prasadi, stoka za proizvodnju mlijeka, goveda u sustavu "krava-tele", psi čuvari). U dugotrajnu materijalnu imovinu spada osnovna biološka imovina.

Međutim, prema smjericama iz toč. 45. MRS-a 41, biološka imovina može se razvrstati ili kao dozrela (primjerice: krave, krmače, pšenica merkantila, kukuruz merkantilni, vinograd, voćnjak), ili kao nedozrela biološka imovina (primjerice: telad, rasplodne junice, prasadi sisajuća, rasplodne nazimice, pšenica i kukuruz merkantilni u tijeku vegetacije - kao proizvodnja u tijeku, vinograd ili voćnjak u podizanju). "Dozrela biološka imovina je ona koja ima obilježja žetve (za potrošačku imovinu) ili može održati redovnu žetvu (za osnovnu biološku imovinu)". Pri takvoj podjeli, dakle, dozrela biološka imovina može biti dugotrajna (primjerice: krave) i kratkotrajna (primjerice: merkantilna pšenica).

Za šume se, u pravilu, ne vrši godišnji popis kao kod ostale dugotrajne materijalne imovine.

Šumom se smatra zemljište obraslo šumskim drvećem u obliku sastojine na površini većoj od 10 ari kao i vjetrobrani i zaštitne zone – zaštitni pojasevi drveća površine veće od 10 ari i širine veće od 20 m, ali ne i drvoredi i parkovi u naseljenim mjestima.¹¹

Kad se govori o šumama, onda treba razlikovati "Hrvatske šume" d. o. o. koje gospodare šumama u vlasništvu Republike Hrvatske i šumoposjednike pod kojima se podrazumijevaju ostale pravne ili fizičke osobe koje su vlasnici ili posjednici šuma.

Na računovodstveno tretiranje šuma primjenjuje se MRS-41 odnosno HSFI-17, ali se na šumsko zemljište, bez obzira na povezanost s drvećem, primjenjuje MRS-16 odnosno HSFI-6 ili MRS-40 odnosno HSFI-7.

Voćnjaci, vinogradi i ostale slične plantaže do faze rodosti tretiraju se kao "materijalna imovina u pripremi" odnosno kao "nedozrela biološka imovina", mjere se po svom trošku jer za takvu biološku imovinu i u toj fazi, u pravilu, ne postoji aktivno tržište, sukladno za-

htjevu iz toč. 30. MRS-a 41 odnosno toč. 9. HSFI-a 17, i do te mijene ne podliježu amortizaciji.

Dakle, povjerenstvo će voćnjake i vinograde u podizanju procijeniti prema njihovim stvarnim troškovima proizvodnje, bez internih profita. Za voćnjake i vinograde koji se već nalaze u mijeni rodosti, povjerenstvo će utvrditi površinu i stvarni broj rodnih stabala odnosno rodnih trsova.

Osnovno stado obuhvaća stočni fond koji se uzgaja za proizvode ili usluge koji se osiguravaju godinu za godinom (mlijeko, vuna, prasadi za tov, vuča, transport, čuvanje, trke i dr.). U praksi povjerenstvo ne će imati poteškoća u svezi identificiranja vrste i kategorije stoke, jer su te kategorije, u pravilu, i fizički odvojene, a njeno stvarno stanje ustanovit će mjerenjem, brojanjem i vaganjem. Primjerice, u svinjogojstvu osnovno stado čine nerastovi, krmače roditeljske linije, proizvodno stado (krmače koje daju prasadi za tov), sisajuća prasadi (ali sisajuća prasadi namijenjena za tov ne spada u tu kategoriju), rasplodne nazimice.

U popisnim listama povjerenstvo će, u pravilu, pored količina, iskazati i tržišnu cijenu po kilogramu žive vage na datum izvještaja o financijskom položaju (bilance). Takav postupak nije primjeren za sve kategorije osnovnog stada, primjerice, za pse čuare. Naime, treba imati na umu da MRS-41 podupire razdvajanje povećanja fer vrijednosti osnovne biološke imovine, umanjene za očekivane troškove do točke prodaje, na dio koji se pripisuje fizičkim promjenama i na dio koji se pripisuje promjenama cijene.

Stoka, u pravilu, ima svoje "životne brojeve" (identifikacijski broj životinje), a za svaki "životni broj" mora se imati "potvrda o označavanju" koja sadrži detaljnije podatke o dotičnoj životinji, a stvarno stanje treba odgovarati stanju u registru određene kategorije stoke koji mora voditi svaki vlasnik odnosno posjednik životinja.

Međutim, vrijednosti osnovnog stada na datum izvještaja o financijskom položaju (bilance), u pravilu, ne može se utvrditi bez "obrtu stada" po pojedinim kategorijama koji u "ulazu" sadrži početno stanje, priplod, prevod iz niže kategorije i nabavu, a u "izlazu" prevod u višu kategoriju, uginuće, prisilno klanje, prodaju i završno stanje, ali sastavljanje "obrtu stada" nije u nadležnosti povjerenstva za popis.

Pri popisu moguće su pojave viškova i manjkova kod osnovnog stada, ali oni su, u pravilu, posljedica propusta u evidencijama.

5.2.6. Predujmovi za materijalnu imovinu

Predujmovi (avansi) za dugotrajna materijalna sredstva popisuju se na temelju knjigovodstvene dokumentacije (ugovori, nalozi za plaćanje, računi za predujmove i sl.), dakle, treba provjeriti dokumentiranost i opravdanost iskazanog stanja u knjigovodstvenoj evidenciji. Predujmam bi, u pravilu, na datum bilance trebao biti "zavrtoren" ako je izvršena ugovorna obveza prema dobavljaču i ako je dobavljač izvršio svoje obveze u svezi isporuke. U pravilu, samo ako dobavljač nije izvršio svoju obvezu, povjerenstvo će na ovom kontu zateći saldo.

5.2.7. Materijalna imovina u pripremi

Dugotrajna materijalna imovina u pripremi obuhvaća svu onu imovinu koja nije stavljena u upotrebu zato što još nije okončan proces nabave ili nije dovršena izgradnja, izrada, montaža, podizanje nasada i sl. ili još nije oplodena, primjerice, rasplodne junice.

Povjerenstvo za popis treba provjeriti dokumentiranost, točnost i realnost iskazanih stanja za pojedina materijalna sredstva u pripremi. Naime, moguće je da se na kontu "materijalna imovina u pripremi" vode i neka sredstva koja su već u upotrebi, jer knjigovodstvo nije registriralo "aktiviranje" ili "prijenos u upotrebu" dotičnog sredstva.

¹¹ Prema čl. 4. Zakona o šumama (Nar. nov., br. 140/05 do 68/12 – u nastavku teksta: ZŠ). Kako su pašnjaci na području krša obrasli šumskim drvećem (makijom), u koliziji su čl. 4. ZŠ-a i čl. 3. Zakona o poljoprivrednom zemljištu (Nar. nov., br. 125/08 do 63/11).

Ako se vrši izgradnja ili izrada u vlastitoj izvedbi, povjerenstvo za popis treba obratiti pozornost na troškove ulaganja koji ne mogu sadržavati interne profite, ali ni neuobičajene iznose otpadnog materijala, rada ili drugih resursa sukladno smjernicama iz toč. 22. MRS-a 16.

5.2.8. Ulaganja u nekretnine

Prema toč. 5. MRS-a 40, odnosno toč. 3. HSFI-a 7, ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta tržišne vrijednosti nekretnine ili oboje, a ne radi korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili prodaje u sklopu redovnog poslovanja.

Povjerenstvo ne bi trebalo imati poteškoća u svezi popisa ulaganja u nekretnine, jer će dobiti izlitanje dotičnog konta s uputama o kriterijima koje poduzetnik primjenjuje za razlikovanje ulaganja u nekretnine od nekretnine koju koristi poduzetnik i nekretnine namijenjene prodaji tijekom redovnog poslovanja.

Treba primijetiti, da su nekretnine i voćnjaci, vinogradi, maslinici i sl., ali se, kao biološka imovina, ne smatraju "ulaganjima u nekretnine", sukladno toč. 4. MRS-a 40.

Za razliku od popisa "građevinskih objekata" u kojima se nalaze, primjerice, dizala ili uređaji za klimatizaciju, kod popisa "ulaganja u nekretnine" ti se dijelovi objekta ne iskazuju kao posebna (odvojena) imovina, a isto se odnosi i na iznajmljivanje namještenog poslovnog prostora, sukladno smjernicama iz toč. 50. MRS-a 40.

Za popis dugotrajne materijalne imovine može se kreirati vlastiti obrazac ili kupiti već kreirani obrazac od strane "Narodnih novina" d. d.

DUGOTRAJNA IMOVINA - MATERIJALNA IMOVINA																							
POPIS STVARI-SREDSTAVA ZA RAD NA DAN ____ god.																							
Red. broj	Invent. broj	Oznaka (šifra)	Smjestaš	Naziv	Količina	Stanje po knjigama 31.XII. ____ god. stvari nabavljene ranijih godina	OSNOVICA ZA AMORTIZACIJU								OTPIS-ISPRAVAK VRIJEDNOSTI								
							NABAVLJENO ILI PRONAĐENO TIJEKOM GODINE				OTUĐENO TIJEKOM GODINE				STANJE 31.XII. ____ god.		u ____ god.	ZA IZNOS	UKUPNO	Od ukupnog iznosa pada na otuđene stvari iz kolone 14 i 15	Procijenjena otpisana vrijednost nabavljenih i pronađenih sredstava rada	SADAŠNJA VRIJEDNOST 31.XII. ____ god. 17-(21+23-22)	
							mjesec promjene	količina	nabavljeno	pronađeno (višak)	mjesec promjene	količina	prijenos, prodano, rashodovano	nije pronađeno (manjak)	količina	vrijednost (7+10+11)-(14+15)							%
1	2	3	4	6	5	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24

5.3. Dugotrajna financijska imovina

Dugotrajna financijska imovina, prema Pravilniku, obuhvaća:

- 1) udjele (dionice) kod povezanih poduzetnika,
- 2) dane zajmove povezanim poduzetnicima,
- 3) sudjelujuće interese (udjele)
- 4) zajmove dane poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi,
- 5) ulaganja u vrijednosne papire,
- 6) dane zajmove, depozite i slično,
- 7) ostalu dugotrajnu financijsku imovinu,
- 8) ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela.

Ova klasifikacija nije posve identična klasifikaciji koja je navedena u toč. 9.4. HSFI-a 9, Financijska imovina.

Popis dugotrajne financijske imovine, u pravilu, ne vrši isto povjerenstvo koje vrši popis dugotrajne materijalne imovine. Ovaj se popis vrši "u kancelariji" na temelju knjigovodstvene evidencije i dostupne dokumentacije, pri čemu povjerenstvo u popisne liste unosi stanja sa odgovarajućih konta na kojima se vodi dugotrajna financijska imovina.

Financijska imovina može biti dugotrajna i kratkotrajna, a od strane uprave mora biti klasificirana u četiri skupine, sukladno toč. 45. MRS-a 39 odnosno toč. 9.4. HSFI-a 9, kao:

- financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka (u pravilu, kratkoročna financijska imovina koja se drži za trgovanje)
- ulaganja koja se drže do dospelosti (primjerice: dugoročni depoziti, dugoročne obveznice)
- zajmovi i potraživanja, te kao
- financijska imovina raspoloživa za prodaju (primjerice, dionice koje ne kotiraju na aktivnom tržištu).

Definicije ovih četiriju kategorija financijske imovine nalaze se u toč. 9. MRS-a 39 i toč.

9.8. do toč. 9.11. HSFI-a 9.

Povjerenstvo se ne može upuštati u utvrđivanje točnosti stanja na tim kontima, jer se radi o složenim poslovnim događajima i nedostupnosti cjelokupne dokumentacije.



Naime, da li se "značajan utjecaj" ili "kontrola" računovodstveno korektno provodi ne samo u slučaju dobiti, nego i u slučaju gubitka, da li je financijska imovina pravilno razvrstana i mjerena, da li na datum izvještaja o financijskom položaju (bilance) za dane zajmove i ostalu financijsku imovinu postoji objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti, nije u nadležnosti povjerenstva, nego uprave poduzetnika.

Opće napomene u svezi financijske imovine:

- za financijsku imovinu mora postojati analitička evidencija po vrsti ulaganja i njihovoj početnoj vrijednosti, sukladno st. 2. čl. 35. Pravilnika poreza na dobit ("Narodne novine", 95/05. do 61/12);
- koji su poduzetnici povezani, regulirano je čl. 473. ZTD-a, ali i definicijom iz toč. 9. MRS-a 24¹². (HSFI ne definira "povezane osobe"), a računovodstveni postupci ulaganja u povezane poduzetnike regulira HSFI-2 odnosno MRS-27, Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, MRS-28, Ulaganja u pridružena društva i MRS-31, Udjeli u zajedničkim pothvatima;
- računovodstveni postupci za ostalu financijsku imovinu nalaze se u MRS-u 32, Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje i u MRS-u 39, Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje, MSFI-ju 7, Financijski instrumenti: objavljivanje, i u HSFI-u 9, Financijska imovina;
- što se smatra sudjelujućim interesom (udjelom) također nije regulirano HSFI-ima, ali se može zaključiti, da se radi o pravima u kapitalu poduzetnika¹³ manjim od 20%, sukladno čl. 17. IV. smjernice Vijeća EU;
- ulaganja u vrijednosne papire mogu biti ulaganja u, primjerice, povlaštene dionice, zamjenjive obveznice i druge dugoročne vrijednosne papire¹⁴;
- u svakom trgovačkom društvu moraju postojati takvi kontrolni postupci kojima se osigurava da odluke o kupnji ili prodaji nekog ulaganja donose isključivo osobe ovlaštene za to;
- dugoročni vrijednosni papiri se moraju klasificirati na one koji se drže do dospijeća i na one koji su raspoloživi za prodaju;
- pod "danim zajmovima" podrazumijevaju se određeni iznosi novca ili određene količine drugih zamjenjivih stvari koje zajmodavac predaje zajmoprimcu, a zajmoprimac će poslije stanovitog vremena vratiti isti iznos novca odnosno istu količinu stvari iste vrste i kakvoće, što se regulira ugovorom o zajmu, sukladno odredbama čl. 499. do 508. ZOO-a. U trgovačkim ugovorima (tj. u ugovorima između trgovaca¹⁵) zajmoprimac duguje i kamate iako nisu ugovorene. Treba dodati, da poduzetnici ne smiju davati zajam ako više od 30 dana kasne s isplatom plaće i pripadajućih poreza i doprinosa i ako više od 60 dana kasne u ispunjenju novčanih obveza, sukladno odredbama st. 2. čl. 15. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi ("Narodne novine", 108/12.);
- pod ulaganjima, koja se obračunavaju metodom udjela, podrazumijevaju se ulaganja u pridružene subjekte kada udjel iznosi 20% ili više, koji osigurava značajan utjecaj, sukladno smjernici iz toč. 6. MRS-a 28, ili kada se radi o ulaganju u

zajednički kontrolirane subjekte, sukladno zahtjevu iz toč. 38. i smjernica iz toč. 40. MRS-a 31. Za male i srednje poduzetnike računovodstveni postupak je reguliran HSFI-jem 2, Konsolidirani financijski izvještaji. Za ovu metodu bitno je utvrditi datum stjecanja udjela, jer se od tog datuma priznaje udio u proporcionalnom stjecanju dobiti/gubitka. Primljene raspodjele od subjekta u koji je izvršeno ulaganje smanjuju knjigovodstvenu vrijednost ulaganja, sukladno smjernicama iz toč. 11. MRS-a 28.

5.4. Dugotrajna potraživanja

Prema Pravilniku u dugoročna potraživanja spadaju:

- 1) potraživanja od povezanih poduzetnika,
- 2) potraživanja po osnovi prodaje na kredit,
- 3) ostala potraživanja

Dugoročna potraživanja također se popisuju "u kancelariji" na temelju knjigovodstvene dokumentacije, u pravilu, usklađenog izvoda otvorenih stavaka odnosno stanja na analitičkim kontima dugoročnih potraživanja.

Tipično je za sve vrste potraživanja da se na datum izvještaja o financijskom položaju (bilance) provjerava i procjenjuje njihova naplativost što se podudara sa zahtjevom iz toč. 46. MRS-a 39, prema kojem "sva financijska imovina, osim imovine koja se mjeri po fer vrijednosti u dobit ili gubitak, podložna je pregledu u svrhu umanjenja vrijednosti u skladu s točkama 58-70 i točkama VP 84-VP 93 Dodatka A."

Kod popisa potraživanja od povezanih poduzetnika treba imati na umu odredbe čl. 13. ZPD-a, a posebno stavak (4), prema kojemu se poslovni odnosi između povezanih osoba priznaju samo ako porezni obveznik posjeduje i na zahtjev Porezne uprave pruži podatke i informacije o povezanim osobama i poslovnim odnosima s tim osobama, metodama kojima se koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena i razlozima za odabiranje konkretnih metoda.

Potraživanja po osnovi prodaje na kredit zasnivaju se, u pravilu, na kupoprodaji s pridržajem prava vlasništva, što je regulirano čl. 462. i 463. ZOO-a, i kupoprodaji s obročnom otplatom cijene, što je regulirano čl. 464. do 473. ZOO-a. To su, u pravilu, trgovački (komercijalni, robni) krediti, ali i potrošački krediti uz odobrenje, sukladno odredbi čl. 21.a Zakona o potrošačkom kreditiranju (Nar. nov., br. 75/09 i 112/12).

Od ovih kredita treba razlikovati bankarske kredite koji su regulirani odredbama čl. 1021. do 1024. ZOO-a.

U svezi evidentiranja dugoročnih potraživanja srednji i mali poduzetnici trebaju obratiti pozornost na toč. 11.24 HSFI-a 11, Potraživanja, prema kojoj se ono priznaje u iznosu koji predstavlja sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova diskontiranih primjenom tržišne kamatne stope, ako se naplata potraživanja odgađa na dulje vremensko razdoblje (dulje od jedne godine), a nisu ugovorene kamate ili su ugovorene po stopi koja je niža od tržišne.

Zadatak povjerenstva je da utvrdi točnost i valjanost (pregledom usklađenih izvoda otvorenih stavaka), potpunost (usklađenost analitičke i sintetičke evidencije), vlasništvo (potraživanja mogu biti prodana) i procjenu (vrijednosno usklađivanje) dugoročnih potraživanja.

5.5. Odgođena porezna imovina

Ona je rezultat odbitnih privremenih razlika. Odbitne privremene razlike, kako je već uvedeno navedeno, nastaju u slučajevima kada je: KIS < POS, KIO > POO i RD < OD.

12 Prema toč. 24. st. 1. čl. 3. Zakona o tržištu kapitala ("Narodne novine", 88/08, 146/08. i 74/09, nastavno: ZTK), ovisno društvo se definira sukladno računovodstvenim propisima.

13 Prema čl. 16. Zakona o kreditnim institucijama ("Narodne novine", 117/08, 74/09, 153/09. i 108/12), sudjelujući udio su i izravna ili neizravna ulaganja na temelju kojih se sudjeluje s 20 ili više posto udjela u kapitalu pravne osobe ili u glasačkim pravima u toj pravnoj osobi.

14 Prenosivi vrijednosni papiri regulirani su toč. 3. st. 1. čl. 3. ZTK-a.

15 Prema čl. 1. ZTD-a, trgovac je pravna ili fizička osoba koja samostalno trajno obavlja gospodarsku djelatnost radi ostvarivanja dobiti proizvodnjom, prometom roba ili pružanjem usluga na tržištu.

Privremeno smanjenje knjigovodstvenog iznosa sredstva (primjerice, otpisivanje zaliha ispod troška do njihove neto utržive vrijednosti, sukladno smjernicama iz toč. 28. MRS-a 2, sa stajališta poreza na dobit se ne priznaje u razdoblju kada je izvršeno, nego u razdoblju u kojemu je sredstvo prodano ili na drugi način uporabljeno, sukladno čl. 10. ZPD-a. To znači da se dotični rashodi ne uključuju u računovodstvenu i oporezivu dobit, niti u istom iznosu, niti u istom obračunskom razdoblju, uslijed čega je računovodstvena dobit u početnom razdoblju manja od oporezive dobiti, ali će se ta privremena razlika moći odbiti (odnosno bit će porezno priznata) pri utvrđivanju oporezive dobiti u jednom od budućih razdoblja, kada se ispune uvjeti za njeno porezno priznavanje odnosno ukidanje.

Odbitne privremene razlike imaju za posljedicu nastanak odgođene porezne imovine odnosno unaprijed plaćeni porez na dobit.

Prema zahtjevu iz toč. 24. MRS-a 12, i smjernice iz toč. 27. MRS-a 12, zahtijeva se računovodstveno priznavanje odgođene porezne imovine za sve odbitne privremene razlike, ali samo u visini za koju je vjerojatno¹⁶ da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju se može iskoristiti odbitna privremena razlika.

Vjerojatno je da će oporeziva dobit biti raspoloživa, za koju će se odbitne privremene razlike moći upotrijebiti, kada:

- 1) postoje dostatne oporezive privremene razlike (primjerice, po osnovi revalorizacije), za koje se očekuje ukidanje u istom razdoblju, u kojem se ukidaju i odbitne privremene razlike, sukladno smjernici iz toč. 28. MRS-a 12.
- 2) "postoje drugi uvjerljivi dokazi da će raspoloživa dobit biti raspoloživa" (primjerice, poduzetnik, koji se bavi proizvodnjom grožđa, imao je gubitak koji je uzrokovan tučom, a sljedeće godine je postavio zaštitne mreže).

Kako odbitne privremene razlike rezultiraju odgođenom poreznom imovinom, a oporezive privremene razlike rezultiraju odgođenim poreznim obvezama, prema zahtjevu i pod uvjetima iz toč. 74. MRS-a 12, poduzetnici mogu obaviti prijebaj odgođene porezne imovine i odgođenih poreznih obveza.

Iz navedenog slijedi, da će povjerenstvo u popisnu listu upisati stanje na kontu "odgođena porezna imovina", što je zapravo unaprijed plaćeni porez na dobit, kao dugotrajnu imovinu, sukladno zahtjevu iz toč. 56. MRS-a 1.

6. Popis potraživanja i obveza

Kako se popis potraživanja i obveza obavlja prema stanju u knjigovodstvu na dan 31. prosinca upisivanjem u popisne liste podataka iz analitičke evidencije kupaca i dobavljača nakon što su provedena sva knjiženja i eventualna usuglašavanja, realno je taj popis obaviti u siječnju.

6.1. Potraživanja

U bilanci svakog društva potraživanja čine osjetljivu stavku imovine. Potraživanja se dijele na dugotrajna i kratkotrajna tj. brzo unovčiva potraživanja (do godinu dana) i dugoročna potraživanja (preko godinu dana). Daljnja podjela potraživanja u okviru dugoročnih i kratkoročnih potraživanja utvrđena je Zakonom o računovodstvu.

Popisna komisija u popisne liste potraživanja upisati će podatke iz analitičkih evidencija.

Komisija će utvrditi da li:

- su potraživanje usklađena s kupcem potvrđivanjem salda,

- za sva značajna potraživanja postoji pravni temelj nastanka događaja tj. jesu li bazirani na osnovu vjerodostojne dokumentacije,
- je prekoračen rok naplate i za koliko dana tj. utvrditi će se starosna lista potraživanja,
- su potraživanja pokrivena instrumentima osiguranja plaćanja i kojim.

Zatim će se utvrditi starosna lista i izvršiti procjena naplativosti potraživanja. U okviru potraživanja ona koja se odnose na kupca su najosjetljiviji dio. Procjena nenaplativosti temelji se na proteklom iskustvu i modificira se u skladu s tekućim poslovnim uvjetima.

U procjeni potraživanja od kupaca potrebno se voditi načelom opreznosti tj. imovinu iskazati po nižoj vrijednosti.

Za potraživanja koja su starija od broja dana utvrđenih računovodstvenom politikom,

a za koje postoji vjerojatnost naplate, izvršiti će se vrijednosno usklađenje, dok za potraživanja kod kojih je naplata neizvjesna, izvršiti će se otpis potraživanja.



ističemo...

Napominjemo, da prema HSFI 11 (toč. 38.) poduzetnik je obavezan prestati priznavati potraživanja u bilanci kada je nastupila zastara¹⁷.

6.2. Obveze

Pri popisu obveza odvojeno treba popisati kratkoročne obveze i dugoročne obveze. Kratkoročne obveze su obveze koje treba podmiriti u roku koji nije duži od godine dana (obveze prema dobavljačima za nabavljeni materijal, robu i druge obveze za izvršene usluge, obveze po kratkoročnim kreditima s rokom otplate kraćim od godine dana, obveze po izdanim kratkoročnim vrijednosnim papirima, obveze prema zaposlenima, obveze za poreze i doprinose itd.) te predstavljaju tekuće obveze. Dugoročne obveze su obveze koje treba podmiriti u roku duljem od godine dana. Najčešće su to dugoročne obveze prema kreditnim institucijama za primljene dugoročne kredite, dugoročne obveze iz financijskog leasinga, obveze po emitiranim obveznicama i dr. Temelj za popis obveza su podatci iz analitičkih evidencija dobavljača (saldakonti dobavljača). Za sve dugoročne obveze treba provjeriti postoje li ugovori i podmiruju li se obveze redovito. Komisija utvrđuje prijedlog obveza za otpis za one obveze za koje ne postoji dokumentacija o njihovoj osnovanosti ili je istekao rok u kojem zastarijevaju. Taj prijedlog je bitan za donošenje odluke o oprihodovanju takve obveze.

Iako vrijednosno usklađenje ovih stavaka nije obvezno, ipak se u praksi ono obavlja slanjem IOS-a od strane banaka, financijskih institucija a i dobavljača.

Pri procjeni obveza za **rezerviranja** treba obratiti pozornost na procjenu opravdanosti, u skladu s MRS-om 37 te HSFI 13 i 16. Ako

¹⁷ Potraživanja iz ugovora o prometu roba i usluga, sukladno čl. 228. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05 i 41/08 - u nastavku teksta: ZOO), te potraživanja naknade za izdatke učinjene u vezi s tim ugovorima zastarijevaju za 3 godine.

Potraživanja za **zakupnine i najamnine**, prema čl. 229. ZOO-a, bilo da je određeno da se plaća povremeno, bilo u jednom ukupnom iznosu, **zastarijevaju za 3 godine**.

Potraživanja povremenih davanja koja dospijevaju godišnje ili u kraćim određenim vremenskim razmacima (povremena potraživanja), pa bilo da se radi o sporednim povremenim potraživanjima, kao što je potraživanje **kamata**, sukladno čl. 226. st. ZOO-a, **zastarijevaju za 3 godine** od dospelosti svakog pojedinog davanja.

¹⁶ Izraz "vjerojatan" u MSFI-ima tumači se kao "izglednije da će biti, nego da neće biti."



postoje dokazi da se rezerviranje neće ostvariti (npr. prestao rizik, prestalo pravo na jamstvo), svotu rezerviranja valja umanjiti i bilancu korigirati. Napominjemo da s aspekta poreza na dobit, kao porezno dopustiv rashod po osnovu rezerviranja priznaju se:

- rezerviranja za troškove otklanjanja nedostataka u garantnim rokovima,
- rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima,
- rezerviranja za otpremnine u skladu sa Zakonom o radu,
- rezerviranja za neiskorištene godišnje odmomore sukladno računovodstvenim propisima,
- rezerviranja za troškove obavljanja i sanaciju prirodnih bogatstava.

7. Popis zaliha

Zalihe kod velikog broja pravnih osoba čine značajni dio imovine, pa je i njihov popis od bitnog značenja pri iskazivanju stanja sredstava i rezultata poslovanja. Ono što je kod popisa zaliha važno napomenuti je potreba upisivanja u popisne liste promjene koje su nastale prije 31. prosinca ako se zalihe popisuju prije tog datuma (ulazi se pribrajaju a izlazi zaliha se oduzimaju), odnosno poslije 31. prosinca ako se zalihe popisuju nakon tog datuma (ulazi se oduzimaju a izlazi zaliha se pribrajaju).

Popisom zaliha sirovina, materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara, autoguma i ambalaže, proizvodnje u tijeku, poluproizvoda, gotovih proizvoda, proizvoda preuzetih od proizvođača i robe (brojenjem, mjerenjem, kubiranjem i sl.) utvrđuje se njihovo stvarno postojanje i njihova uporabljivost (oštećene, zastarjele, neuporabljive zalihe treba izdvojiti i posebno ih popisati).

Stanje i kretanje svake pojedine vrste materijala, sitnog inventara, rezervnih dijelova, ambalaže, autoguma, poluproizvoda, gotovih proizvoda i robe prate se na posebnim analitičkim računima. Na bilančnoj poziciji zaliha ne iskazuje se roba u konsignaciji i komisiji, već se ona iskazuje u izvanbilančnoj evidenciji, tuđe zalihe također treba izdvojiti i posebno popisati i o stanju obavijestiti vlasnika.

7.1. Sirovine, materijal i rezervni dijelovi

Popis stanja sirovina i materijala služi za utvrđivanje i knjiženje viškova i manjkova na kraju poslovne godine, te kao temeljna isprava za unos početnih stanja sirovina i materijala u skladišne kartice i analitičko knjigovodstvo materijala na početku poslovne godine.

Popis rezervnih dijelova obavlja se odvojeno od popisa sirovina i materijala. Riječ je o dijelovima koji se bez obrade i dorade koriste za ugradnju, održavanje ili popravke.

Uspoređivanjem stvarnog stanja materijala i sirovina na skladištu sa knjigovodstvenim stanjem može se utvrditi bilo višak, bilo manjak sirovina ili materijala, ali isto tako, višak jedne vrste i manjak druge vrste. Višak sirovina i materijala se utvrđuje količinski, a vrijednost se mora procijeniti. Za određivanje vrijednosti sirovina i materijala pronađenih kao višak može se koristiti cijena posljednje nabave ako bitno ne odstupa od tržišne vrijednosti ili, pak, tržišna vrijednost. Količina utvrđenog viška se unosi u skladišnu karticu tog materijala i povećava njegovo stanje. U materijalnom knjigovodstvu višak materijala povećava stanje, a za procijenjenu vrijednost i saldo. U financijskom knjigovodstvu višak materijala postaje prihod (na koji se ne obračunava PDV).

Ako se popisom utvrdi da je određene vrste materijala na skladištu manje nego što je utvrđeno u knjigovodstvenoj evidenciji, riječ je o manjku. U skladišnoj evidenciji za taj se manjak smanjuje stanje zaliha, dok se u materijalnom knjigovodstvu smanjuje i stanje i saldo. U financijskom knjigovodstvu utvrđeni manjak tereti troškove (ras-

hod). Treba napomenuti i to da se viškovi i manjkovi međusobno ne mogu prebijati, osim ako se ne radi o prijebuju vrlo sličnih predmeta (robe), za koje se opravdano može pretpostaviti da su nehотиčno zamijenjeni.

Vrijednost inventurnog manjka ovisi o metodi obračuna zaliha koja se primjenjuje kod razduženja zaliha: FIFO, metodi prosječnog ponderiranog troška, metodi specifične identifikacije i metodi standardnog troška. U zavisnosti od primijenjene metode obračuna utroška sirovina i materijala doći će i do različitih vrijednosti utvrđenog količinskog manjka. Uprava društva ili vlasnici mogu donijeti odluku o vrijednosnom usklađenju određene vrste zaliha kod kojih je došlo do smanjenja vrijednosti bilo zbog oštećenja, gubitka kvalitete, zastarjelosti ili smanjenja njihove prodajne cijene. Riječ je o djelomičnom otpisu za koji prijedlog daje komisija za popis nakon popisa zaliha, ali i druga stručna osoba u trgovačkom društvu ili sam vlasnik. Troškovi vrijednosnog usklađenja zaliha su u smislu poreza na dobitak porezno priznati rashodi, tek onda kad zalihe budu prodane, poklonjene ili uništene (čl. 10. st. 1. Zakon o porezu na dobit).

7.2. Sitan inventar, ambalaža i autogume

U knjigovodstvu se sitan inventar prati u skladišnoj evidenciji po vrsti i količini, a u analitičkoj evidenciji po vrsti, količini i vrijednosti, te zbrojno po vrijednosti u financijskom knjigovodstvu. Kako se sitni inventar vodi kao dio zaliha tekuće imovine, njegova se nabava knjiži sukladno kao nabava materijala, s tim da se ovaj dio tekuće imovine ne utroši jednokratnom uporabom u poslovnom procesu. Trošak, tj. otpis zaliha sitnog inventara, ambalaže i autoguma ne nastaje u trenutku nabave, već u trenutku njegova davanja u uporabu, a s obzirom na dužinu vijeka uporabe ili visine pojedinačne vrijednosti moguće je koristiti:

- metodu jednokratnog utroška (100%-tnog otpisa),
- metodu kalkulativnog troška.

Ako su sredstva iz ovih zaliha i dalje u uporabi i bez obzira na 100%-tni otpis ona i dalje ostaju u bilanci (s vrijednošću ispravljenom na nulu), a isknižavaju se tek u trenutku njihova rashodovanja, uništenja ili ako se utvrde kao manjak.

Kod popisa ovih zaliha važno je napomenuti da se u odvojenim popisnim listama treba popisati predmete ove imovine na zalihi, u uporabi, koji su neuporabljivi, te tuđe predmete na korištenju za koje mora postojati revers ili neki drugi dokument.

Ako su za sitni inventar zaduženi pojedini radnici (reversom, alatnom knjižicom i dr.) potrebno je popisati sitni inventar i u pogonu i (istodobno) kod svih radnika.

7.3. Proizvodnja u tijeku (nedovršena proizvodnja)

U popisne liste nedovršene proizvodnje treba unijeti knjigovodstvene podatke izražene u fizičkim jedinicama, te podatke o novčanin iznosima obračunanih troškova proizvodnje za tekuću godinu.

U pravilu nema razlike između stvarnih i knjigovodstvenih stanje nedovršene proizvodnje. U nekim djelatnostima, pak, poput građevinarstva nedovršeni radovi na građevinskom objektu nemaju obilježje zaliha nedovršene proizvodnje u računovodstvenom smislu ako je određena faza dovršenosti uključena u privremenu obračunsku situaciju naručitelju radova do 31. prosinca (vidi Popis u graditeljstvu).

7.4. Gotovi proizvodi

Kad je riječ o zalihama gotovih proizvoda, popisom se trebaju obuhvatiti proizvodi na skladištu gotovih proizvoda, u tuđem skladištu (kad se radi o komisiji ili konsignaciji), te proizvodi u vlastitoj prod-

vaonici. **Ako se radi o proizvodima u vlastitoj prodavaonici, njih treba odvojeno popisati od trgovačke robe.** Isto tako, u posebnim se popisnim listama treba upisati oštećene proizvode, odnosno, neuporabljive proizvode te će za njih komisija za popis predložiti otpis u cijelosti ili do visine eventualne očekivane prodajne cijene.

U analitičkom knjigovodstvu se za svaku vrstu gotovih proizvoda otvara poseban račun, s tim da je oblik analitičkog računa istovjetan onome u materijalnom knjigovodstvu. Zalihe gotovih proizvoda se vrednuju po cijeni proizvodnje ili po neto vrijednosti koja se može realizirati u zavisnosti od toga koja je vrijednost niža. U zavisnosti od toga koja je vrijednost niža iskazuju se i zalihe u bilanci kako bi se izbjegao prikriveni gubitak.

7.5. Trgovačka roba

U svrhu osiguranja točnosti evidentiranja zaliha većina trgovačkih poduzetnika provodi kompletan fizički popis trgovačke robe krajem godine. Svrha popisa je usporediti stvarno stanje zaliha s knjigovodstvenim. Nakon što se po izvršenom popisu u popisne liste unese knjigovodstveno stanje, utvrđuju se inventurne zalihe (viškovi i manjkovi) po pojedinim vrstama trgovačke robe. Zatim treba utvrditi jesu li manjkovi nastali zbog kala, rastepa, loma i kvara (u granicama dopuštenog odstupanja), ili je riječ o nastalom tehničkom manjku (odstupanje stvarne od deklarirane količine), odnosno manjku uzrokovanom višom silom, provalnim krađama, ili je, pak, riječ o manjku uslijed neodgovarajuće kvalitete i protoka roka trajanja. Radi se, stoga, ili o porezno priznatim ili porezno nepriznatim rashodima.

Prilikom popisa trgovačke robe treba izdvojiti i posebno popisati neuporabljivu, oštećenu, zastarjelu, te nekurentnu robu, robu kojoj je protekao rok uporabe i robu koja nije u vlasništvu poduzetnika.

Kako se kod popisa trgovačke robe radi o velikom broju predmeta koje treba popisati, ono se provodi više dana, a uobičajeno je da se ne provodi 31. prosinca već odmah iza Nove godine.

Zalihama se smatraju i nekretnine koje su namijenjene daljnjoj prodaji (zemlja, građevine, stanovi), pa i njih treba popisati.

Ono što je potrebno znati u poslovanju s proizvodima je da na njima nastaju određeni gubici s naslova kola, rastepa, kvara i loma. Utvrđeni gubici s naslova kala, rastepa, kvara i loma do iznosa koje svojim odlukama utvrdi Hrvatska gospodarska komora, prema odredbi članka 26. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, ne podliježu oporezivanju.

Kod poreznog obveznika manjkovi dobara za koje se ne tereti odgovorna osoba smatraju se izuzimanjem dobara u neposlovne svrhe i podliježu oporezivanju, osim kala, rastepa, kvara i loma, a najviše do visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore i manjkova dobara nastalih djelovanjem više sile. Manjkovima uslijed više sile razumijevaju se manjkovi (štete) od elementarnih nepogoda (poplava, požar, potres i dr.), ratnih razaranja i provalnih krađa, do visine utvrđene temeljem očevidnika nadležnog tijela za procjenu šteta.

Tehnološki manjak nastao u procesu proizvodnje smatra se porezno priznatim manjkom do visine utvrđene normativima prema vrsti djelatnosti odnosno do visine utvrđene zakonima o posebnim porezima odnosno trošarinama za proizvode koji podliježu plaćanju tih poreza. Normativi mogu biti utvrđeni od strane poreznog obveznika ili strukovne grupacije, a ako ih nema Porezna uprava normative u pojedinim slučajevima procjenjuje na temelju međuovisnosti između prihoda i rashoda (primitaka i izdataka) putem normativa utroška materijala, energije, rada i drugih proizvodnih čimbenika. Manjak dobara zbog neodgovarajuće kvalitete, protoka roka trajanja, kala, rastepa, loma i kvara iznad propisane visine, može se priznati, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlaštenu

službenik Porezne uprave ili ako porezni obveznik raspolaže odgovarajućom dokumentacijom nadležnih tijela ili pravnih osoba o količini i vrsti preuzetih dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje.

Manjak dobara zbog protoka roka trajanja ne može biti porezno priznat ako je porezni obveznik ta dobra nabavio tri mjeseca prije isteka otpisnog roka. Iznimno navedeno se ne primjenjuje na dobra čiji je rok trajanja manji od tri mjeseca.

Hrvatska gospodarska komora donijela je sljedeće odluke:

- Odluka o dopuštenom manjku s naslova kala, **rastepa, kvara i loma na proizvodima u trgovini** (Nar. nov., br. 129/07);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka u procesima proizvodnje nafte, prirodnog plina i proizvoda prerade nafte i plina (Nar. nov., br. 72/99);
- Odluku o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka u ugostiteljstvu za (Nar. nov., br. 72/99);
- Odluku o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u graditeljstvu (Nar. nov., br. 101/99. i 81/02);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka i rasipa u do-radi/konfekcioniranju meda i drugih pčelinjih proizvoda (Nar. nov., br. 21/00);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u peradarstvu i proizvodnji jaja (Nar. nov., br. 21/00 i 136/06);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji mlinarskih i pekarskih proizvoda i tjestenine (Nar. nov., br. 21/00);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma za proizvode u industriji ulja (Nar. nov., br. 21/00 i 129/07);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji šećera (Nar. nov., br. 21/00);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u industriji stočne hrane (Nar. nov., br. 21/00);
- Odluka o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji bezalkoholnih pića, bezalkoholnog piva, prirodne mineralne, prirodne izvorske i stolne vode, voćnih sokova, nektara, sirupa i koncentrata (Nar. nov., broj 94/14);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji i preradi duhana (Nar. nov., br. 21/00 i 118/01);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u industriji prerade ribe (Nar. nov., br. 21/00);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, rastepa, kvara i loma u procesima proizvodnje boja i lakova (Nar. nov., br. 136/06 i 134/12);
- Odluku o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara i rasipa u marikulturi (Nar. nov., br. 142/11);
- Odluka o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji jakih alkoholnih pića, etilnog alkohola, međuproizvoda i piva (Nar. nov., br. 94/14);
- **Odluka o dopuštenoj visini tehnološkog manjka i kala u slatkovodnom uzgoju riba** (Nar. nov., br. 21/12).

7.6. Obrazac za popis zaliha

Nakon obavljenog popisa gore navedenih kategorija zaliha potrebno je utvrditi inventurne razlike viškova ili manjkova i njihove vrijednosti, ispitati uzroke nastalih razlika, te upozoriti na eventualnu odgovornost za te razlike i dati prijedloge mjera za otklanjanje uzroka



nastajanja tih razlika. Komisija za popis može predložiti i smanjenje vrijednosti zaliha koje nemaju standardnu kvalitetu, koje su neuporabljive i zastarjele.

Za popis zaliha može se kreirati vlastiti obrazac. U nastavku dajemo primjer obrasca za popis zaliha kojeg možete kupiti u «Narodnim novinama» d.d.

Popisni list za inventurizaciju materijala-robe br. _____																	
R. br.	Skladišni broj	Broj artikla	NAZIV MATERIJALA	Jed. mjere	Cijena	STVARNO STANJE		STANJE PO KNJIGAMA		RAZLIKA				NOVA VRIJEDNOST		RAZLIKA	
						količina	iznos	količina	iznos	višak		manjak		cijena	iznos	plus	minus
										količina	iznos	količina	iznos				

8. Popis novčanih sredstava i vrijednosnih papira

Popis novčanih sredstava i vrijednosnih papira obuhvaća popis gotovog novca u blagajnama (domaćeg i stranog), priručnim blagajnama, pomoćnim blagajnama i sl., novca na žiro-računu, na deviznom računu, zatim popis poštanskih marki, bonova, te poreznih i drugih vrijednosnica, vrijednosnih papira, čekova, mjenica i drugih vrijednosnih papira. Popis gotovog novca u blagajnama, poštanskih marki, poreznih i drugih vrijednosnica obavlja se fizičkim brojanjem, a popis novčanih sredstava na računima u bankama provodi se na temelju izvadaka o stanju tih sredstava na dan 31. prosinca.

Popis vrijednosnih papira koji se kod pravne osobe zateknu 31. prosinca zahtijevaju osobitu stručnost članova komisije jer osim prebrojavanja nominalnih vrijednosti ovih vrijednosnih papira, treba prekontrolirati njihovu formalnu ispravnost, rokove naplate, odnosno rokove podnošenja na naplatu. Ovaj će se popis obavljati iza 31. prosinca tekuće godine. Čekovi, mjenice i kuponi obveznica i drugih vrijednosnih papira predani na naplatu do 31. prosinca, a nisu naplaćeni, popisuju se u posebne popisne liste na temelju isprave o predaji na naplatu.

9. Specifičnosti vezane za obavljanje popisa u nekim djelatnostima

U nastavku ukazat ćemo na neke specifičnosti u provođenju redovnog godišnjeg popisa u:

- 1) trgovini;
- 2) graditeljstvu;
- 3) ugostiteljstvu i hotelijerstvu.

9.1. Popis u trgovini

Popis zaliha u trgovini na malo i veliko s obzirom na veliku učestalost ulaza i izlaza velikog broja artikala treba obaviti što bliže kraju godine. Inventurne razlike mogu biti svedene na minimum ako je društvo ustrojilo vođenje urednih i točnih evidencija o zaduženju i razduženju pojedinih prodajnih mjesta, te ako se prilikom promjena cijena obavljaju popisi zaliha. Pravilnikom o obliku i načinu vođenja popisa robe u trgovini na malo, kojim je propisano za pravne i fizičke osobe kako dnevno voditi stanje u prodavaonicama znatno je olakšano obavljanje popisa popisnim komisijama.

Odgovorne osobe (poslovođe u trgovinama i skladištima) prije popisa robu trebaju razvrstati po vrstama i specifičnim obilježjima: neuporabljivu, oštećenu, zastarjelu i nekurentnu robu, robu kojoj je istekao rok uporabe i tuđu robu treba izdvojiti kako bi ih komisije mogle popisati i iskazati na posebnim popisnim listama. Prilikom popisa robu treba što bliže označiti (naziv artikla, nomenklatura, oznaka kvalitete, oznaka etikete na proizvodu i dr.).

Iako se većina trgovačke robe nalazi u vlastitom skladištu ili prodavaonici, te se stvarno stanje ove robe utvrđuje godišnjim popisom na dan 31. prosinca, neka se roba za vrijeme popisa ne treba nalaziti u skladištu ili prodavaonici. Zato prilikom popisa kod veleprodaje treba paziti da se izvrše i popisi robe dane u tuđe skladište, silose ili hladnjače, te roba dana u komisijsku ili konsignacijsku prodaju jer s bilančnog motrišta sve dok se roba ne proda ostaje u vlasništvu trgovca. Robu u tranzitu treba popisati, ta roba se ne uskladištava već se izravno od svog dobavljača prodaje kupcu. Iznimno ako na dan popisa, odnosno bilanciranja, dakle na dan 31. prosinca roba još nije isporučena kupcu treba je tretirati kao robu na putu.

Evidentiranje robe na putu se koristi i onda kada se roba nalazi na carinskom terminalu jer još nije ocarinjena, odnosno zaprimljena na skladište. Kao roba na putu se iskazuje i ona roba kada je ugovorena isporuka «fco skladište kupca», a kupac ju još nije zaprimio. U zalihe trgovačke robe treba uključiti i robu danu na doradu, odnosno oplemenjivanje. Ambalaža, koja je uglavnom u vlasništvu isporučitelja robe, se ne bilancira u poslovnim knjigama trgovca, ali se popisuje i informira dobavljača o visini zalihe.

Po izvršenom popisu u popisne liste unese se knjigovodstveno stanje te je potrebno utvrditi na kojoj robi su nastale razlike zbog kala, raste-pa, kvara ili loma, a u skladu s Odlukom o dopuštenom manjku s naslova kala, **raste-pa, kvara i loma na proizvodima u trgovini.** U nastavku prikazujemo tekst navedene Odluke u cijelosti.

ODLUKA**o dopuštenom manjku s naslova kala, rasteпа, kvara i loma na proizvodima u trgovini**

(Nar. nov., br. 129/07)

I. OPĆE ODREDBE**Članak 1.**

Ovom Odlukom utvrđuje se, na temelju iskustva struke, dopuštena visina manjka u trgovini, koji prema odredbi članka 25. stavak 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost ne podliježe oporezivanju.

Članak 2.

Pod manjkom proizvoda u trgovini, smatra se manjak na proizvodima nastao kao posljedica prirodnih utjecaja ili svojstava proizvoda odnosno kao posljedica radnji koje se neophodno poduzimaju u trgovini na veliko i malo.

II. MANJAK PROIZVODA ZBOG KALA, RASTEPA, KVARA I LOMA**Članak 3.**

Pod kalom proizvoda podrazumjeva se gubitak na težini ili količini određenog proizvoda koji nastaje zbog prirodnih procesa isušivanja, hlapljenja, smrzavanja, topljenja i kvarenja robe.

Rastep nastaje zbog manipulacije, pretovara, prijevoza, premještanja proizvoda te drugih postupaka zbog kojih se gubi (rasipa, razlijeva) određena količina proizvoda.

Kvar proizvoda u trgovini nastaje zbog djelovanja mikroorganizama i drugih prirodnih procesa (truljenje, klijanje, užegnuće), zbog čega proizvodi gube svojstva koja su prihvatljiva za upotrebu.

Lom (kao oštećenje) nastaje u postupcima manipulacije određenim proizvodima koji se u tom procesu mogu polomiti.

III. DOPUŠTENA VISINA MANJKA U TRGOVNI NA MALO I VELIKO**Članak 4.**

Dopuštena visina manjka u trgovini na malo i veliko izražava se u postocima koji se primjenjuju od količine proizvoda prodanih u obračunskom razdoblju.

Za trgovinu na veliko, najviši dopušteni normativ manjka utvrđuje se u iznosu od 50% propisanog normativa za utvrđivanje manjka u trgovini na malo.

Članak 5.

Dopuštena visina manjka u trgovini na malo može iznositi do:

R. br.	NAZIV PROIZVODA	STOPA %
I. POLJOPRIVREDNI PROIZVODI		
A. VOĆE		
1.	Južno voće (naranče, limun, mandarine, ananas i sl.)	3,0
2.	Banane	5,0
3.	Orah, badem, lješnjak, kesten, rogač, kikiriki, pistacio	2,0

R. br.	NAZIV PROIZVODA	STOPA %
4.	Jagodasto voće, svježe smokve, grožđe	5,0
5.	Jabuke, šljive, kruške	3,0
6.	Dinje, lubenice	5,0
7.	Koštičavo voće: marelice, breskve, trešnje i višnje	5,5
8.	Sušeno voće – šljive, smokve i ostalo	1,5
9.	Egzotično voće	5,0
10.	Ostalo voće	2,0
B. POVRĆE		
1.	Kupus kiseli i kisela repa u rinfuzi	4,0
2.	Brokula, cikorija, cvjetača, repa, rotkvica, kupus, kelj	5,0
3.	Blitva, špinat	5,0
4.	Mahune, grašak i tikvice	3,0
5.	Paprika svježa, rajčica svježa, krastavac i zelena salata	6,0
6.	Mladi krumpir i mrkva rana, celer i peršun	4,0
7.	Zamrznuto voće i povrće – pakirano	0,5
8.	Krumpir, mrkva, luk, cikla, poriluk	2,0
9.	Grah, leća, grašak, bob – suhi	1,0
10.	Gljive, šampinjoni – svježi	4,5
11.	Šampinjoni pakirani	2,0
12.	Sadni materijal	3,5
13.	Cvijeće svježe (rezano)	5,0
14.	Cvijeće (lončanice)	3,0
15.	Konzervirano i ostalo povrće	1,0
C. ŽITARICE		
1.	Pšenica, ječam, zob, kukuruz i druge žitarice	0,3
D. OSTALI PREHRAMBENI PROIZVODI		
1.	Brašno (kukuruzno i pšenično) i riža u rinfuzi	1,5
2.	Brašno (kukuruzno i pšenično) i riža pakirano	0,5
3.	Mak i pšenične mekinje	0,7
4.	Kruh i pecivo svih vrsta	0,5
5.	Kolači industrijski	1,0
6.	Proizvodi od brašna (dvopek, mrvica)	0,5
7.	Mlijeko pasterizirano – trajno	0,5
8.	Mlijeko, svježe, ostalo	1,0
9.	Sirevi svih vrsta	1,5
10.	Sirevi rezano	3,0
11.	Kiselo mlijeko, jogurt, vrhnje, maslac	1,0
12.	Hrana za novorođenčad i malu djecu	1,0
13.	Sladoled, kreme	1,5
14.	Jaja svježa	1,5
15.	Med	0,3
16.	Ocat alkoholni, vinski i voćni	1,5
17.	Šećer (kristal, u prahu, u kocki)	1,0
18.	Sol za jelo (morska, kamena i vakumirana)	1,0
19.	Povrće ukiseljeno (svih vrsta pakirano)	1,5



R. br.	NAZIV PROIZVODA	STOPA %	
20.	Jela gotova i polugotova	0,5	
21.	Bomboni i drugi proizvodi od šećera	0,4	
22.	Keksi (čajni i čokoladni)	0,5	
23.	Čokolada i proizvodi od čokolade i kakaa	1,5	
24.	Kava svih vrsta – pakirana	0,1	
25.	Začini pakirani i čajevi	0,1	
26.	Mast jestiva	1,0	
27.	Ulje jestivo u bocama	1,5	
28.	Ulje jestivo u bačvama i drugim pakovanjima za prodaju od litre na više	1,0	
29.	Ostalo	0,5	
E. PIĆA – ALKOHOLNA I BEZALKOHOLNA			
1.	U bocama i drugom pakiranju	0,7	
2.	U bačvama i drugom većem pakiranju za prodaju od litre na više	1,0	
F. MESO, SUHOMESNATI PROIZVODI I RIBA			
1.	Meso svježe (perad, divljač i sl.)	1,5	
2.	Meso svježe - rasječeno	3,5	
3.	Riba živa	4,0	
4.	Riba svježa	4,0	
5.	Riba smrznuta	1,0	
6.	Riba sušena	1,0	
7.	Slanina svježa, loj, svinjsko salo, maslo (topljeno)	1,0	
8.	Suhomesnati proizvodi i vakumirano meso	1,5	
9.	Suhomesnati proizvodi narezani	3,0	
10.	Ostalo	1,0	
G. STOČNA HRANA			2,0
II. KEMIKALIJE			
1.	Firmis, boje i lakovi, tutkalo i kit	1,0	
2.	Sredstva za zaštitu bilja	1,0	
3.	Deterdžent za pranje rublja	1,5	
4.	Sredstva za čišćenje	1,0	
5.	Kozmetički i higijenski proizvodi	1,0	
6.	Nafta, prirodni plin te proizvodi prerade nafte i plina	1,0	
7.	Ostali kemijski proizvodi	1,0	
III. GRAĐEVNI MATERIJAL			
1.	Vapno, cement, gips, suha žbuka pakirana	2,0	
2.	Mramorne ploče	1,5	
3.	Salonit ploče i cijevi	2,2	
4.	Pijesak, šljunak	3,0	
5.	Izolacijske mase	0,8	
6.	Izolacijski materijal (staklo i kam. vuna)	2,0	
7.	Ljepenka krovna	1,5	
8.	Crijep, opeka, mont. ispunje i gredice	2,0	
9.	Betonski proizvodi (cijevi, ploče, kocke)	1,2	
10.	Rezana građa i ploče od drva	1,5	
11.	Ostali građ. materijal osim građ. stolarije	1,5	

R. br.	NAZIV PROIZVODA	STOPA %
IV. OGRJEV		
1.	Ugljen drveni u rinfuzi	3,5
2.	Ugljen drveni u vrećama	1,0
3.	Ugljen lignit u rinfuzi	2,0
4.	Ostali ugljeni	1,0
5.	Ogrjevno drvo	1,5
V. OSTALO		
1.	Staklo ravno i šuplje osim optičkog	1,5
2.	Optičke leće, optička vlakna i snopovi optičkih vlakana	3,0
3.	Okrviri za naočale, naočale i slični proizvodi	3,0
4.	Keramika i porculan	1,0
5.	Užarija	0,2
6.	Sjemenska roba	1,5
7.	Gnojiva umjetna u rinfuzi	4,0
8.	Gnojiva umjetna pakirana	1,0
9.	Duhanski proizvodi (osim cigareta)	0,5
10.	Posuđe od metala (emajlirani i neemajlirani)	1,0
11.	Posuđe od stakla, porculana i keramike	1,5
12.	Sanitarni uređaji od keramike	1,0
13.	Dječje igračke razne	1,5
14.	Nakit od porculana, stakla, plastike	1,0
15.	Gramofonske ploče i kazete i ostali nosači zvuka	1,2
16.	Videokasete, fotografski filmovi	1,5
17.	Knjige, udžbenici, potrošni uredski materijal	1,5
18.	Tkanine metražne	2,0
19.	Čarape ženske	1,5
20.	Ostala tekstilna roba	1,5
21.	Obuća	1,5
22.	Žarulje razne	2,0
23.	Baterijski ulošci	2,0
24.	Bijela tehnika, akustika, sitni kućanski aparati	1,5
25.	Ostalo, nespomenuto	1,0

Članak 6.

Manjak prema ovoj Odluci može se utvrditi:

- neposredno nakon nastajanja;
- redovitim popisom robe ili u rokovima utvrđenim općim aktom pravne osobe;

Manjak iz stavka 1. ovog članka utvrđuje komisija, odnosno ovlaštene osobe određene općim aktom pravne osobe.

Članak 7.

Manjak zbog više sile koji nastaje kao posljedica elementarnih nepogoda (poplava, požar, potres) i provalnih krađa, utvrđuje se na temelju očevidnika nadležnog tijela za procjenu šteta.

Članak 8.

Manjak zbog neodgovarajuće kvalitete, proteka roka trajanja te kala, rastepa, kvara i loma iznad visine utvrđene ovom Odlukom, može se priznati, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlaštenu djelatnik Porezne uprave.

IV. PRIJELAZNE I ZAVRŠNE ODREDBE**Članak 9.**

Danom stupanja na snagu ove Odluke prestaje važiti Pravilnik o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma na proizvodima u trgovini (»Narodne novine« br: 57/1998, 81/02, 203/03 i 59/07).

Članak 10.

Ova Odluka stupa na snagu osmog dana od dana objave u »Narodnim novinama«.

9.2. Popisi u graditeljstvu

Budući da se u graditeljstvu uglavnom radi o dislociranim gradilištima, potrebno je formirati dovoljan broj popisnih komisija, s tim da jedna komisija može u odvojenim listama, popisati više vrsta sredstava.

Prije početka popisa nužno je obaviti sortiranje materijala, sitnog inventara i opreme, ažurirati evidencije u priručnim skladištima i uskladiti ih s materijalnim knjigovodstvom.

Prilikom popisa imovine i obveza u graditeljstvu treba razlikovati poslovanje u kojoj građevinski poduzetnik izvodi i obračunava građevinske i obrtničke radove investitoru i poslovanje kad je građevinski poduzetnik ujedno i investitor te se pojavljuje kao isporučitelj nekretnine na tržištu (izgradnja u vlastitoj režiji).

Kad je riječ o građevinskom poduzetniku koji je ujedno i investitor prilikom popisa, odnosno bilanciranja, koristi se analitička evidencija proizvodnje u tijeku, odnosno nedovršene proizvodnje (gradilište) kako bi se uskladilo stvarno stanje s knjigovodstvenim za dijelove građevinskih objekata za koje nisu ispostavljeni obračuni (situacije) kupcima. Odvojeno treba iskazivati vrijednost građevinskog zemljišta od vrijednosti građenja. U popisu trebaju sudjelovati stručnjaci građevinske i ekonomske struke koji će utvrditi da li je stupanj dovršenosti odgovarajuće utvrđen i iskazan u poslovnim knjigama, i kako bi se pravilno odredile navedene vrijednosti.

Kad je riječ o poduzetniku koji izvodi i obračunava građevinske i obrtničke radove investitoru te postoji ugovor o građenju, prije početka radova poduzetnik otvara nalog za svako gradilište kao mjesto troška i ono nema proizvodnje u tijeku, budući se na osnovu sklopljenog ugovora o građenju ispostavljaju privremene i okončane situacije poznatom kupcu. Obračuni moraju rezultirati iz izvršenih radova i izvršenih usluga. Uvidom u mjesto troška moguće je pouzdano procijeniti ishod ugovora i utvrditi neusklađenost troškova i prihoda, odnosno prekoračenje u troškovima u odnosu na ugovorene vrijednosti. Prihodi i troškovi koji proizlaze iz ugovora o građenju trebaju biti priznati kao prihod i rashod razdoblja ovisno od stupnja dovršenosti izgradnje na dan bilance. Komisija za popis treba fizičkim popisom utvrditi odnosno procijeniti stupanj dovršenosti nedovršenih objekata i usporediti ih s obračunskim privremenim situacijama koje su iskazane u poslovnim knjigama društva.

Nabavljeni materijal se u građevinarstvu uglavnom ne skladišti, već se izravno prenosi na troškove (razred 4), što ne znači da nije moguće i skladištenje, odnosno ustanovljavanje analitičke evidencije materijala (razred 3). Za materijal koji je nađen na gradilištu a nije utrošen (tj. nije ni situiran) potrebno je ispostaviti povratnicu zbog realnog iskazivanja troška. Pri popisu materijala treba voditi računa o dopuštenoj visini manjkova koja je regulirana Odlukom o dopuštenoj visini kala, rastepa, loma i kvara u graditeljstvu. Da bi se ova odluka mogla primjenjivati potrebno je ustrojiti količinske i vrijednosne evidencije o nabavi, skladištenju i utrošku građevinskog materijala. Ako je riječ o većim gubicima izazvanim neodgovarajućom kvalite-

tom materijala, da bi se mogli iskazati kao porezno priznat trošak, potrebno je pozvati na uviđaj ovlaštenog djelatnika Porezne uprave.

Urednički pročišćeni tekst prije navedene Odluke prikazujemo u nastavku.

ODLUKA**odopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u graditeljstvu (za pravne osobe)**

- urednički pročišćeni tekst –
(Nar. nov., br. 101/99 i 81/02)

Članak 1.

Odlukom o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u graditeljstvu (u daljnjem tekstu: Odluka) utvrđuje se dopuštena visina manjka proizvoda (materijala), koji prema članku 25. stavak 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost ne podliježe oporezivanju.

Članak 2.

Pod manjkom u smislu ove Odluke razumijevaju se gubici na proizvodima (materijalu) nastali kao posljedica prirodnih utjecaja ili radnji koje se neophodno poduzimaju u rukovanju proizvodima (materijalima) prilikom transporta i skladištenja u graditeljstvu i to:

- 1) Kalo - gubitak u težini, obujmu ili površini proizvoda (materijala) zbog sušenja, isparivanja, skupljanja, smrzavanja, topljenja i sl.;
- 2) Lom - gubitak zbog uništenja proizvoda (materijala) koji su po svojoj naravi lomljivi;
- 3) Rasip (rastep) - gubitak zbog rasipanja ili isprašivanja proizvoda (materijala) prilikom rukovanja;
- 4) Kvar - gubitak zbog kemijskih i fizičkih promjena na proizvodima (materijalu), uslijed čega postaju neupotrebljivi ili se njihova kakvoća pogoršava.

Članak 3.

Dopušteni manjak zbog kala, rastepa, kvara i loma, utvrđen na temelju iskustava struke, te izražen u postocima od utrošene pojedine vrste proizvoda (materijala), odnosno prodane vrste proizvoda u pojedinom obračunskom razdoblju može iznositi do:

R. br.	VRSTA PROIZVODA (MATERIJALA)	Jedinica mjere	Stopa %
1	2	3	4
1.	lom opeke šuplje 1/1	kom.	3,7
2.	lom opeke blok	kom.	2,8
3.	lom opeke pune 1/1	kom.	2,7
4.	lom crijepa	kom.	2,9
5.	lom mont. ispune i gredica	kom.	3,1
6.	keramika i porculan	kom.	0,8
7.	sanitarni uređaji od keramike	kom.	1
8.	lom kod okova raznih (kvae, brave, štitovi)	kom.	2,3
9.	lom okova u garniturama (podizni mehanizam)	kom.	3,5
10.	lom vratnih krila šper ili lesanit	kom.	1,1
11.	lom vratnih krila furniranih i završno obrađenih	kom.	2,5
12.	pijesak	m ³	4,1



R. br.	VRSTA PROIZVODA (MATERIJALA)	Jedinica mjere	Stopa %
1	2	3	4
13.	šljunak	m ³	3,9
14.	agregat razni	m ³	3,4
15.	kalo i lom za šperploče, panel-ploče te ostale ukočene materijale	m ³	1,5
16.	kalo trupaca prilikom piljenja	m ³	22
17.	kalo jelove građe raznih dimenzija prilikom sušenja s obzirom na ulaznu vlažnost	m ³	
	a) 20-30%		5
	b) 31-40%		7,5
	c) 41-70%		10
18.	rezana građa i ploče od drva	m ³	1,7
19.	stolarska rezana građa-jelovina, bor	m ³	40
20.	stolarska rezana građa - hrast	m ³	60
21.	lom na ivericama	m ³	3,1
22.	lom na panelpločama i ivericama furn.	m ³	9
23.	izolacijski materijal (stakl. i kamena vuna)	m ²	2
24.	krovnna ljepenka	m ²	1,5
25.	betonske ploče i kocke	m ²	2
26.	salonit ploče i cijevi	m ²	2,5
27.	ploče od prirodnog kamena	m ²	5
28.	lom raznih keramičkih pločica	m ²	5,9
29.	staklo ravno i šuplje osim optičkog	m ²	1,7
30.	lom na furniranim pločama	m ²	9
31.	lom na furnirima raznih vrsta i debljina	m ²	13,5
32.	lom ploča konal, te drugih vrsta ultrapasa	m ²	8,3
33.	betonske cijevi Ø 10-30	m'	3,1
34.	betonske cijevi Ø 40-100 i ostala bet. galant.	m'	2,3
35.	izolacijske mase	kg	0,8
36.	cement u rinfuzi	kg	2,2
37.	cement u vrećama	kg	2,7
38.	gips	kg	2,0
39.	betonsko željezo raznih profila	kg	3
40.	armaturne mreže (za gradilište)	kg	5,5
41.	armaturne mreže (za pogon)	kg	11
42.	razni aditivi	kg	3,7
43.	rasip vapna hidrat.	kg	2,2
44.	suha žbuka pakirana	kg	2,4
45.	masa za fugiranje	kg	2,9
46.	ljepilo u vrećama za keramičke pločice	kg	2,3
47.	kalo na specijalnim ljepilima (neostik, cromofix)	kg	3
48.	kit	kg	0,7
49.	rastur čavala žičanih raznih	kg	3,7
50.	rastur na ljepilu za drvo	kg	2,8
51.	rastur na močilima boja u prahu	kg	1,2

R. br.	VRSTA PROIZVODA (MATERIJALA)	Jedinica mjere	Stopa %
1	2	3	4
52.	vijčana roba razna	kg	3,4
53.	asfaltna masa	kg	1,8
54.	rastur bitumena mekanog	kg	3,3
55.	emulzija	kg	2,1
56.	kalo na lazumim bojama (raznim)	l	2,1
57.	kalo na nitro lakovima	l	1,9
58.	rastur na razrjeđivačima	l	2,9
59.	nafta i ostali naftni derivati i ostali kem. proizvodi	l	1
60.	ostali građ. materijal		1,7
61.	ostalo nespomenuto		1,1

Članak 4.

Manjak prema ovoj Odluci može se utvrđivati:

- neposredno nakon nastajanja;
- izvanrednim popisom robe;
- redovitim popisom robe, odnosno na drugi način utvrđen općim aktom poduzetnika - poreznog obveznika.

Članak 5.

Manjak u skladu s ovom Odlukom utvrđuje komisija, odnosno ovlaštena osoba određena općim aktom poduzetnika - poreznog obveznika i o tome sastavlja zapisnik.

Članak 6.

Ova Odluka stupa na snagu osmoga dana od dana objave u "Narodnim novinama".

9.3. Popisi u ugostiteljstvu i hotelijerstvu

Kod popisa u ugostiteljskim i hotelijerskim organizacijama treba imati na umu da se zbog pripreme i posluživanja hrane i pića u toj djelatnosti radi o velikim zalihama namirnica i pića, te ostalog potrošnog materijala koji se vode u razredu 3, a njihovo rasknjižavanje i prijenos na troškove je vezano za normative. Normativi o utrošku hrane, pića i napitaka su u ugostiteljstvu, temeljem Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti obvezatni i oni odražavaju stvarne, realne količine utrošenih namirnica u pripremi jela, pića i napitaka neovisno o tome o kakvoj se vrsti obrade ili toplinske pripreme hrane radi. Normativ, ako je iskazan u bruto jedinicama mora, prema Odluci o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka u ugostiteljstvu, obvezatno sadržavati dio koji se odnosi na kalo, rastep, lom, kvar i tehnološki manjak. Ugostiteljske organizacije mogu primjenjivati i neto normative nakon što se izvrši tehnološka obrada namirnica, odnosno, priprema za fazu toplinske obrade.

Zbog gore navedene Odluke da bi se količinski i vrijednosni trošci mogli evidentirati ugostiteljima se nameće da ustroje analitičke evidencije po količini i vrijednosti za namirnice u skladištene u skladištu, kuhinjama budući se kod fizičke obrade u kuhinjama ili pripremanicama hrane na primjer kod odmrzavanja namirnica i toplinskom obradom u postupku pripreme gotovih jela ostvaruju gubitci.

Popisne liste moraju sadržavati pozicije po namirnicama, piću i drugom potrošnom materijalu kako bi se po izvršenom popisu moglo usporediti s knjigovodstvenim stanjem i utvrditi razlike. Kad se popisuju proizvodi vlastite proizvodnje na zalih npr. suhomesnati proizvodi, marinirani proizvodi, slatkiši, ukiseljeno povrće i slično, oni

bi se trebali iskazati kao nedovršena proizvodnja, odnosno proizvodi na skladištu.

Popis trgovačke robe namijenjen prodaji u ugostiteljskim objektima obavlja se po vrstama robe na posebnim popisnim listama.

Ambalaža koja se nalazi u ugostiteljstvu ukoliko je vlastita pripisuje se kao i druga sredstva i uspoređuje s knjigovodstvom, a ako se radi o tuđoj popisuje se i iskazuje izvanbilančno te se ovjerene popisne liste dostavljaju vlasniku.

Značajnu stavku u ugostiteljstvu predstavlja sitan inventar na zalihama i u upotrebi i moraju se popisati na odvojenim listama. Jednokratnim otpisom kod stavljanja u upotrebu ne prestaje nadzor nad inventurom kao što su posteljina, ručnici, stolnjaci, pribor za jelo, čaše, tanjuri i drugo budući je vijek trajanja duži od 1 godine. Gubitci na sitnom inventaru u upotrebi znaju biti značajni pa je veoma važno da ugostiteljstvo i za njih vodi analitičke evidencije koje će se usporediti sa količinama iz popisa. Ukoliko je računovodstvenom politikom definiran otpis sitnog inventara za razdoblje 1-5 godina, vrijednosno iskazivanje u evidencijama biti će na principu ispravka vrijednosti po određenim stopama otpisa ili kalkulatивно.

U nastavku dajemo tekst Odluke o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka u ugostiteljstvu.

ODLUKA

o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka u ugostiteljstvu (za pravne osobe)

(Nar. nov., br. 72/99)

Članak 1.

Odlukom o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka u ugostiteljstvu (u daljnjem tekstu: Odluka) utvrđuje se, na temelju iskustava struke, dopuštena visina manjka koja prema članku 25. stavak 2. i 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, ne podliježe oporezivanju.

Članak 2.

Pod manjkom u smislu ove Odluke razumijevaju se gubici na proizvodima (namirnicama) nastali kao posljedica prirodnih utjecaja ili radnji koje se neophodno poduzimaju u rukovanju proizvodima prilikom njihove obrade i skladištenja u ugostiteljstvu, i to:

- 1) Kalo:
 - a) pri fizičkoj obradi proizvoda u kuhinji - kosti, kožica, masnoće i sl. pri sječenju svježeg i suhog mesa, riba, rakova, školjki, mekušaca, pri obradi i kod posluživanja sireva, suhomesnatih proizvoda, te čišćenja voća i povrća;
 - b) pri skladištenju proizvoda i u kuhinji - isušenje, isparenje, odmrzavanje i sl. (prirodni kalo);
 - c) pri termičkoj obradi proizvoda u kuhinji - kuhanje, pirjanje, prženje i pečenje;
- 2) Rastep u skladištu i kuhinji - rastepanje, iscurenje, topljenje, razlivanje, i dr.;
- 3) Kvar u skladištu i kuhinji - truljenje, klijanje, užegnuće i sl.

Članak 3.

Dopuštena visina gubitaka (kvar i rastep) pri čuvanju u skladištu može iznositi do:

R. br.	Naziv proizvoda	Stopa % po bruto kg
1	2	3
A. VOĆE		
1.	Jabuke, šljive	1,5
2.	Naranče, limun	2,0
B. POVRĆE		
1.	Krumpir, kupus, kelj, cvjetača, korabica, tikvice, mahune, mrkva, celer, peršin	3,0
2.	Mahune, grašak, paprika, rajčica	4,0
3.	Luk - crveni, bijeli	2,0
C. OSTALO		
1.	mast, ulje, riža, tjestenina, brašno, ocat, paprika crvena	1,0
2.	Maslac, orasi, lješnjaci	3,0
3.	Šećer	0,5

Članak 4.

Dopuštena visina gubitaka (kalo) pri čuvanju u skladištu zbog isušavanja i isparenja (utvrđuje se za razdoblje uskladištenja), može iznositi do:

R. br.	Naziv proizvoda	Stopa % po bruto kg
1	2	3
1.	Suhomesnati proizvodi, kobasičarski proizvodi, pečene i dimljene slanine	0,5
2.	Pršut (do godinu stajanja)	4,0
3.	Polutvrđi i tvrdi sirevi	
	- do 10 dana	0,5
	- duže od 10 dana	3,0

Članak 5.

Dopuštena visina gubitaka pri obradi (otpaci), može iznositi do:

R. br.	Naziv proizvoda	Stopa % po bruto kg
1	2	3
A. VOĆE		
1.	Ananas, orah i lješnjak u ljusci	50
2.	Badem u ljusci	60
3.	Badem blanširani	30
4.	Banana, kesten	25
5.	Breskva	18
6.	Jabuka, kajsija, kruška, mandarina, naranča, smokva	20
7.	Limun, šljiva, trešnja, višnja	15
8.	Breskva suha, grožđe, jagoda, kajsija suha, kruška suha, šljiva suha	10
9.	Kupina	12
10.	Malina	8
11.	Smokva suha	5
12.	Grožđice, orah i lješnjak očišćeni	3
13.	Badem očišćeni	2



R. br.	Naziv proizvoda	Stopa % po bruto kg
1	2	3
B. POVRĆE		
1.	Artičoke, krumpir (jesen-zima), patlidan	15
2.	Blitva, cikla svježa, korabica, bijeli luk, poriluk, rotkvica, salata zimna, tikvice	20
3.	Celer, kelj, kupus rašteni, špinat ljetni, šparoga	30
4.	Špinat zimski, peršin	35
5.	Cvjetača, krastavci svježi, krumpir proljeće	25
6.	Grašak u mahuni	60
7.	Hren	17
8.	Kupus svježi, luk, mrkva	18
9.	Paprika svježa, rajčica, salata ljetna	10
10.	Prokulica	12
11.	Gljive	8
12.	Mahune	6
13.	Grašak ljušteni, kumpir mladi, kupus kiseli, masline, matovilac, salata proljetna	5
14.	Grah i suho zrnato povrće	4
C. SUHOMESNATI PROIZVODI		
1.	Domaća šunka	30
2.	Dalmatinski pršut	45
3.	Srijemska kobasica i srodni proizvodi	8
4.	Šunka u limenci, kraški vrat (buđola)	10
5.	Zimska salama, kulen	9
6.	Bunceci	50
D. RIBE, RAKOVI, ŠKOLJKE I MEKUŠCI		
1.	Bakalar, gavun	15
2.	Jastog	70
3.	Lignja, orada, zubatac	27
4.	Dagnja	8
5.	Oslić-filiranje bez glave	30
6.	Škampi	20
7.	Škampi za pohanje	75
8.	Ostala morska i slatkovodna riba	25
9.	Ostala morska i slatkovodna riba - filirana	50
E. SVJEŽE MESO		
1.	Svinjski but bez nogice, svinjski milanski rez bez nogice	20
2.	Svinjetina - francuska obrada bez nogice	27
3.	Svinjski kare	12
4.	Teleća polovica	30
5.	Baby beef (meso od većeg teleta)	31
6.	Teletina milanski rez, plečka, junetina milanski rez	25
7.	Teletina - but, junetina but	23
8.	Teletina - koljenica (pandlanje)	65
9.	Teletina - kare (obrada loj i bubreg)	20
10.	Teleća jetra, juneća pisanica bez loja	10

R. br.	Naziv proizvoda	Stopa % po bruto kg
1	2	3
11.	Junetina - hrbat (ramstek)	35
12.	Juneća prednja četvrt s flomom	24
13.	Juneća prednja četvrt bez flama	26
14.	Janjetina (iznutrice)	7
15.	Janjetina (iznutrice i glava)	15
16.	Odojak (iznutrice)	10
F. PERAD		
1.	Pileći gril	8
2.	Pilići (klasična obrada sitniš), pileća jetra (srca)	18
3.	Pura, pileća jetra	10
4.	Domaća pura, guska, kokoš	20
5.	Domaća patka	25
6.	Patka	15
7.	Piletina filirana	40
G. DIVLJAČ U SVJEŽEM STANJU		
1.	Fazan u perju	34
2.	Fazan bez perja	15
3.	Kunići domaći (oguljeni), zec bez kože	10
4.	Srneći hrbat (kožice i kosti)	20
5.	Srneći but	24
6.	Srneća plečka	27
7.	Zec u koži	40
H. SIREVI		
1.	Livanjski, ementaler	10
2.	Paški	11
3.	Edamer, trapist	8
4.	Trapist i gorgonzola u foliji	6
5.	Belpaese	18
6.	Domaći kravliji (ocijeđen), gorgonzola	20

Članak 6.

Dopuštena visina gubitaka (prirodni kalo) pri procesu odmrzavanja, može iznositi do:

R. br.	Naziv proizvoda	Stopa % po bruto kg
1	2	3
1.	Svinjetina bez kosti, kotlet	3
2.	Teletina bez kosti, kotlet, junetina bez kosti, odojak	6
3.	Juneća pisanica, janjetina	8
4.	Jetra (teleća, juneća, pileća, guščja) i iznutrice (fileki, pluća)	10
5.	Mozak (teleći, juneći)	15
6.	Perad	7
7.	Lignje, muzgavci, hobotnice, sipe i razna slatkovodna riba	9
8.	Oslić, file	10
9.	Razna morska riba	8

Članak 7.

Dopuštena visina gubitaka pri toplinskoj obradi može iznositi do:

R. br.	Naziv proizvoda	Stopa % po bruto kg
1	2	3
A. KOD KUHANJA		
1.	Govedina	34
2.	Teletina	35
3.	Svinjetina	30
4.	Janjetina	33
5.	Piletina	25
6.	Bunceci	12
7.	Teleći mozak blanširani	45
8.	Fileki blanširani	46
9.	Mekušci	40
B. KOD PRŽENJA		
1.	Govedina	34
2.	Teletina	35
3.	Svinjetina	36
4.	Janjetina	33
5.	Piletina	30
C. KOD PEČENJA		
1.	Govedina	34
2.	Teletina	36
3.	Svinjetina	30
4.	Janjetina, odojak	35
5.	Patka	40
6.	Pura	33
7.	Piletina	32
D. KOD PIRJANJA		
1.	Govedina, janjetina	34
2.	Svinjetina	35
3.	Teletina	36

Članak 8.

Manjak prema ovoj Odluci može se utvrditi:

- neposredno nakon nastajanja;
- izvanrednim popisom robe;
- redovitim popisom robe, odnosno na drugi način utvrđen općim aktom poduzetnika - poreznog obveznika.

Članak 9.

Manjak u skladu s ovom Odlukom utvrđuje komisija, odnosno ovlaštena osoba određena općim aktom poduzetnika - poreznog obveznika, i o tome sastavlja zapisnik.

Članak 10.

Ova Odluka stupa na snagu osmoga dana od dana objave u "Narodnim novinama".

10. Izvješće o popisu

Izvješće o popisu sadrži tijek popisa, rezultate popisa, obrazloženje uzroka i mišljenje o neredovitim pojavama, te prijedlog za uklanjanje uočenih manjkavosti.

Uz izvješće treba priložiti specifikaciju popisnih lista grupiranih po mjestima smještaja, analitičkim i sintetičkim kontima glavne knjige složenih redosljedom bilančnih česti (stavaka, pozicija), kao i pomoćne izračune, izjave odgovornih osoba, obrazloženja i druge isprave. Specifikacije sadrže količinske i vrijednosne podatke o stvarnom i prvobitnom knjigovodstvenom stanju, utvrđenim razlikama i predloženim rješenjima razlika.

U nastavku dajemo nekoliko prijedloga izvješća komisija za popis.

IZVJEŠĆE**komisije za popis osnovnih sredstava i sitnog inventara na dan 31.12.2015.**

Komisija za popis osnovnih sredstava i sitnog inventara u sastavu:

- 1) _____ – predsjednik
- 2) _____ – član
- 3) _____ – član

obavila je popis u predviđenom roku te utvrdila stvarno osnovnih sredstava i sitnog inventara na dan 31.12.2015. g.

I. OSNOVNA SREDSTVA**Prijedlog komisije za otpis uništenih osnovnih sredstava**

Inventarski broj	Naziv osnovnog sredstva	Nabavna vrijednost	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
	UKUPNO:			

Sva dugotrajna imovina u analitičkoj evidenciji vodi se po poslovnim jedinicama, pa je tako i evidentirana i na popisnim listama.

Sredstva u pripremi će se po završetku potrebnih radova aktivirati.

Ukupna vrijednost osnovnih sredstava po lokacijama

Rb.	Lokacija	Nabavna vrijednost	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
1.	Prodavaonica – prehrana 1 Prodavaonica – prehrana 2 Uprava Dug. imovina u pripremi			
2.	Dugotrajna imovina za otpis			
3.	Ukupna vrijednost dugotrajne imovine nakon otpisa (1 – 2)			

Mišljenje popisne komisije:

- mnoga osnovna sredstva (osobito kancelarijski namještaj) su istrošena i oštećena, te je potrebno izvršiti popravke;
- predlažemo da se izvrši procjena upravne zgrade, na lokaciji _____ prema sadašnjem stanju zajedno sa pratećim objektima;
- predlažemo da se izvrši unutarnje uređenje prodavaonice – prehrana 1.

**II. SITNI INVENTAR**

Sav sitni inventar u analitičkoj evidenciji vodi se po poslovnim jedinicama, pa je tako i evidentiran i na popisnim listama.

Ukupna vrijednost sitnog inventara po lokacijama

Rb.	Lokacija	Nabavna vrijednost	Akumulirana amortizacija	Sadašnja vrijednost
1.	Prodavaonica – prehrana 1 Prodavaonica – prehrana 2 Uprava			
2.	Ukupna vrijednost sitnog inventara			

Mišljenje popisne komisije:

Komisija za popis predlaže da se ovo izvješće prihvati kako je navedeno.

Članovi komisije:

- 1) _____
- 2) _____
- 3) _____

Zagreb, 31.12.2015. g.

IZVJEŠĆE**komisije za popis trgovačke robe**

Popis trgovačke robe na dan 31.12.2015. godine izvršila je komisija u sastavu:

- 1) _____ – predsjednik
- 2) _____ – član
- 3) _____ – član

i utvrdila slijedeće stanje:

I. Prodavaonica – prehrana 1

- stvarno stanje kn _____
- stanje po knjigama kn _____
- višak kn _____
- manjak kn _____

Obrazloženje:

- utvrđeni višak odnosi se na _____

utvrđeni manjak odnosi se na _____

II. Prodavaonica – prehrana 2

- stvarno stanje kn _____
- stanje po knjigama kn _____
- višak kn _____
- manjak kn _____

Komisija predlaže da se ovo izvješće prihvati kako je navedeno.

Članovi komisije:

- 1) _____
- 2) _____
- 3) _____

Zagreb, 31.12.2015. g.

IZVJEŠĆE**komisije za popis novca, potraživanja i obveza na dan 31.12.2015.**

Uvidom u poslovne knjige i dokumentaciju, te fizičkim brojanjem gotovog novca na dan 31.12. 2015. g. komisija za popis u sastavu:

- 1) _____ – predsjednik
- 2) _____ – član
- 3) _____ – član

utvrdila je slijedeće:

Konto	OPIS	Stvarno stanje	Knjigovodstveno Stanje	Razlika
NOVAC U BANC I BLAGAJNI				
100	Žiro račun			
103	Devizni račun			
102	Glavna blagajna			
	Ukupno			

Obrazloženje:

Konto	OPIS	Stvarno stanje	Knjigovodstveno Stanje	Razlika
POTRAŽIVANJA				
120	Potraživanje od kupaca			
130	Potraživanje od zaposlenih			
	itd.			
	Ukupno:			

Obrazloženje:

Konto	OPIS	Stvarno stanje	Knjigovodstveno Stanje	Razlika
OBVEZE				
220	Obveze prema dobavljačima			
224	Obveze za primljene predujmove			
	itd.			
	Ukupno:			

Obrazloženje:

Komisija predlaže da se ovo izvješće prihvati kako je navedeno.

Članovi komisije:

- 1) _____
- 2) _____
- 3) _____

Zagreb, 31.12.2015. g.