

Sastavljanje računa dobiti i gubitka za 2015.

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

U ovom članku daje se detaljan prikaz popunjavanja pojedinih pozicija računa dobiti i gubitka za 2015. godinu.

1. Propisi i općenito o Računu dobiti i gubitka

Prema čl. 15. *Zakona o računovodstvu* (u daljnjem tekstu **ZOR**) (Nar. nov., br. 109/07, 125/11 - čl.381. Kaznenog zakona i 48/13), godišnji financijski izvještaji, pojedinačni i konsolidirani, su:

- 1) bilanca,
- 2) račun dobiti i gubitka,
- 3) izvještaj o promjenama kapitala,
- 4) izvještaj o novčanom tijeku i
- 5) bilješke uz financijske izvještaje.

1.1. Općenito o godišnjim financijskim izvještajima

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

Godišnje financijske izvještaje poduzetnik je dužan sastaviti i u slučajevima:

- statusnih promjena,
- otvaranja stečajnog postupka ili
- pokretanja postupka likvidacije nad poduzetnikom,

i to sa stanjem na dan koji prethodi danu upisa statusne promjene, danu otvaranja stečajnog postupka ili pokretanja postupka likvidacije.

Za godišnje financijske izvještaje odgovorna je i potpisuje ih osoba ovlaštena za zastupanje poduzetnika, a čuvaju se trajno i u izvorniku.

Na temelju čl. 15. st. 4. **ZOR-a**, ministar financija donio je **Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja** (Nar. nov., br. 38/08, 12/09 i 130/10; u daljnjem tekstu: **Pravilnik**) u kojemu se propisuje struktura i sadržaj gore navedenih godišnjih financijskih izvještaja. Obrasci godišnjih financijskih izvještaja dani su u prilogu **Pravilnika**, a obvezni su ih primjenjivati poduzetnici koji su obveznici primjene **Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja** (u daljnjem tekstu: **MSFI**), kao i poduzetnici obveznici primjene **Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja** (u daljnjem tekstu: **HSFI**).

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

Prema čl. 19. **ZOR-a** i čl. 3. **Pravilnika**, podaci u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o novčanom tijeku i izvještaju o promjenama kapitala iskazuju se za tekuću i prethodnu godinu u kunama (bez lipa).

Poslovne knjige, godišnji financijski izvještaji, godišnja izvješća i druge financijske informacije sastavljaju se na hrvatskom jeziku (čl.19. st.1. **ZOR-a**).

1.2. Općenito o Računu dobiti i gubitka

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

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

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

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

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

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



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

2. Općenito o prihodima

Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu.

Priznavanje i mjerenje prihoda ovisi i o konceptu kapitala i očuvanju kapitala koje koristi poduzetnik kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Prihodi proističu iz redovne aktivnosti poduzetnika kao što su prihodi od prodaje proizvoda i robe, pružanja usluga, kamate, tantijema i dividende. Prihodi obuhvaćaju i druge stavke koja udovoljava definiciji prihoda. U prihode ulazi i nerealizirana dobit (prihod).

Prihod se priznaje kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi ulaziti kod poduzetnika i kada se koristi mogu pouzdano izmjeriti. Prihod treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja. Naknada je u većini slučajeva u obliku novca ili novčanih ekvivalenata. Iznos prihoda koji proizlazi iz neke transakcije i poslovnog događaja obično se određuje sporazumno između poduzetnika i kupca ili korisnika imovine.

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

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

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

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

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

U slučaju kada kupci plate poduzetniku u 2015. godini za isporuku koja će biti obavljena u 2016. godini to plaćanje poduzetnik ne smije knjižiti kao prihod već priznaje konto **292 - Unaprijed naplaćeni prihodi**.

O prihodima smo detaljno pisali u članku "Prihodi - primjena HSF1 15", koji je objavljen u RiPup-u br. 11/2008 na str. 34.

3. Općenito o rashodima

Rashodi su smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili smanjenja imovine ili stvaranja obveza što ima za posljedicu smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu. Priznavanje i mjerenje rashoda ovisi o konceptu kapitala i očuvanje kapitala koje koristi poduzetnik kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

Rashod se priznaje u Računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja sadašnjih obveza i koje se mogu pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine.

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

Rashod se odmah priznaje u Računu dobiti i gubitka kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi, ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve, ili su prestale biti takve, da se kvalificiraju za priznavanje u Bilanci kao imovina.

Rashod se također priznaje u Računu dobiti i gubitka u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine, primjerice kada se pojavi obveza po garanciji za proizvod.

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

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

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

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

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

O rashodima detaljno smo pisali u članku "Računovodstvo rashoda - primjena HSF1 16", koji je objavljen u RiPup-u br. 12/2008 na str. 91.

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

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

Računi na kojima nije iskazan datum isporuke ne bi trebalo knjižiti, jer u tom slučaju nedostaje ključna informacija o transakciji, bez koje se račun kako knjigovodstvena isprava treba smatrati nevjerodostojnom. Datum isporuke kao obvezni element računa propisan je i Zakonom o PDV-u te se po računu dobavljača kojem nedostaje taj element ne može koristiti pretporez, dok je izdavatelj računa podlo-

žan kaznenim odredbama zbog izdavanja računa koji ne sadrži sve propisane elemente.

Iz navedenog proizlazi da poduzetnici trebaju voditi računa o datumu isporuke, kako na izlaznim tako i na ulaznim računima. Račune bez navedenog elementa ne bi trebalo knjižiti pogotovo ako se niti iz popratne dokumentacije ne vidi da li se dokument odnosi na 2015., slijedeću ili neku drugu godinu.



ističemo...

Svi izlazni računi i svi ulazni računi za izvršene isporuke dobara i za obavljene usluge čiji je datum isporuke **do 31. prosinca 2015.** (uključujući i taj datum), moraju se proknjižiti u knjigovodstvu poduzetnika **u 2015. godini**. Pri tome nije bitan datum ispostavljanja računa.

U praksi je često slučaj da se na računu stavi samo datum otpremnice, dostavnice ili nekog drugog dokumenta i taj datum se smatra kao **datum isporuke**. Smatram da je takav račun u poreznom smislu neispravan račun i da na računu treba biti oznaka "**datum isporuke**". Naime, poduzetnik može primjerice s dobavljačem zaključiti ugovor o kupnji robe 25. prosinca 2015. s klauzulom da roba ostaje na skladištu dobavljača do primjerice 15. veljače 2016. U ovom slučaju datum otpremnice je 15. veljače 2016., ali stvaran datum isporuke na računu mora biti 25. prosinca 2015. i taj ulazni račun kod poduzetnika knjiži se u 2015. godini na kontu **661 - Roba u tuđem skladištu**.

Prema propisima o PDV-u, kontinuirane usluge koje traju dulje od jednog mjeseca, trebale bi se fakturirati svaki mjesec a datum isporuke je zadnji dan u mjesecu. U praksi imamo slučaj da se pogrešno fakturiraju kontinuirane usluge. Tako npr. poduzetnik dobije ulazni račun za plin ili struju za razdoblje **od 15. prosinca 2015. do 15. siječnja 2016.** Takav račun u poreznom smislu je neispravan i po njemu poduzetnik nema pravo koristiti pretporez. U praksi, međutim, **Porezna uprava** priznaje pretporez i imateljima takvih računa, obzirom da su izdavatelji takvih računa uglavnom u vlasništvu države, a ništa nije poduzeto u smislu sankcija za izdavanje takvih neispravnih računa.

Poduzetnik koji je zaprimio takav račun, dio iznosa koji se odnosi na 2015. godinu evidentira će kao trošak te godine, dok će dio koji se odnosi na 2016. godinu evidentirati na aktivna vremenska razgraničenja, na konto **190 - Unaprijed plaćeni troškovi budućeg razdoblja**.

Nažalost porezni propisi ne propisuju sankcije za poduzetnike koji neispravno popunjavaju račune i zbog toga u praksi imamo česti slučaj da na ulaznom računu ne postoji datum isporuke niti se taj podatak može izlučiti iz drugih elemenata računa.

Ulazni račun je bezvrijedan papir i ne smije se knjižiti u knjigovodstvu ako prethodno nije likvidiran od odgovorne osobe koja svojim potpisom garantira da je isporuka dobara odnosno usluga obavljena (u tom slučaju kod te osobe trebaju se nalaziti izvorne isprave iz kojih se dokazuje da je isporuka obavljena, kao npr. otpremnica, dostavnica, zapisnik o obavljenoj usluzi itd.). Može se organizirati i tako da se uz ulazni račun knjigovodstvu dostavlja i izvorni dokument, što je primjereno samo kod vrlo malih poduzetnika s malim brojem zaposlenih radnika.

Ukoliko ulazni račun nema datum isporuke, likvidator treba datum isporuke saznati iz drugih isprava o istoj transakciji, upisati ga na račun, te upis ovjeriti svojim potpisom.

U slučaju kada ulazni račun za isporuku obavljenu u 2015. godini nije zaprimljen i ne očekuje se da će biti zaprimljen pravovremeno za sastavljanje financijskih izvještaja za tu kalendarsku godinu, od likvidatora treba zahtijevati da podatke za knjiženje izluči iz ostale dokumentacije vezane za istu transakciju te ispostavi nalog za knjiženje temeljem takvih podataka. U tom slučaju obveza se evidentira na konto **228 - Obveze za nezaračunanu robu i usluge**.

Prema odredbi čl. 5. st.6. **ZOR-a**, knjigovodstvenom ispravom (a tu spadaju i izlazni i ulazni računi) smatra se i isprava primljena telekomunikacijskim putem, preslika izvorne isprave ili isprava na elektroničkom zapisu ako je na ispravi navedeno mjesto čuvanja izvorne isprave, odnosno razlog upotrebe preslike i potpisana je od osobe ovlaštene za zastupanje poduzetnika ili osobe na koju je prenesena ovlast.

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

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

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

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

- obračun plaća (i za prosinac 2015.),
- obračun svih poslova obavljenih do 31. prosinca 2015. prema ugovorima o djelu i ugovorima o autorskom djelu,
- obračun ugovornih i zatezних kamata za razdoblje do 31. prosinca 2015.,
- godišnji obračun amortizacije,
- godišnji obračuni raznih doprinosa prema zakonskim propisima,
- obračun dugoročnih rezerviranja,
- obračun proizvodnje,
- obračun utroška zaliha,
- konačni obračun poreza na dodanu vrijednost.

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

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

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

Rok za provedbu godišnjeg popisa imovine i obveza sa stanjem na dan 31. prosinca 2015. nije propisan niti **Zakonom o računovodstvu** ni bilo kojim drugim propisom. To se odnosi i na rok fizičkog popisa i na rokove do kojih povjerenstva za popis trebaju predati izvještaj (zapisnik o rezultatima obavljenog popisa i prijedloge knjiženja viškova i manjkova) i na rok do kada zakonski predstavnik poduzetnika ili ovlaštena osoba mora odluke o manjkovima i viškovima dostaviti knjigovodstvu. **Stoga navedene rokove treba odrediti općim aktom poduzetnika ili odlukom zakonskog predstavnika** te pri tome voditi računa da se inventurne razlike na dan 31. prosinca 2015. trebaju proknjižiti u 2015. godini.



Ukoliko rokovi nisu uređeni niti internim aktima poduzetnika, na rukovoditelju računovodstva je obveza da pisano izvjesti zakon- skog predstavnika poduzetnika o krajnjem roku do kojeg računovod- stvo mora dobiti odluke u vezi godišnjeg popisa (odluke o rasho- dovanju sredstava i odluke o viškovima i manjkovima) kako bi ih mogli sprovesti pravovremeno za sastavljanje financijskih izvještaja za 2015. godinu

O godišnjem popisu imovine i obveza i knjiženju viškova i manj- kova kod poduzetnika u gospodarskim djelatnostima pisano je u članku "Provođenje godišnjeg popisa (inventure) kod poduzetnika za 2015.", koji je objavljen u RiPup-u br. 11/15 na str.49.

4.3. Knjigovodstveno utvrđivanje rezultata poslovanja prije oporezivanja porezom na dobit

Nakon obavljenih provjera iz prethodnog poglavlja, te knjiženja svih poslovnih događaja za 2015. (osim obračuna poreza na dobit i prijenosa dobitka ili gubitka nakon oporezivanja na bilančna konta), a prije sastavljanja Obrasca **Račun dobiti i gubitka** do pozicije do- biti odnosno gubitka prije oporezivanja, potrebno je knjigovodstveno utvrditi dobit ili gubitak prije oporezivanja. U nastavku opisujemo postupak utvrđivanja knjigovodstvene dobiti ili gubitka.

Kada se kod proizvodnih organizacija prenose troškovi razreda 4 (preko konta **490** - Raspored troškova za obračun proizvoda i uslu- ga) na konto **6000** - Proizvodnja u tijeku, tada se troškovi uprave i prodaje razreda 4 (preko konta **491** - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda) prenose na konto **706** - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja.

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

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

Kada se prodaju gotovi proizvodi tada se vrijednost gotovih pro- izvoda sa konta skupine **63** prenosi na sljedeća konta skupine **70**:

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

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

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

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

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

Ostali rashodi se izravno iskazuju na sljedećim skupinama konta:

- **71** - Vrijednosno usklađivanje imovine (osim financijske imovi- ne);
- **72** - Financijski rashodi;
- **73** - Ostali poslovni rashodi i
- **74** - Izvanredni ostali rashodi.

Prihodi se izravno iskazuju na sljedećim skupinama konta:

- **75** - Prihodi od prodaje;
- **76** - Ostali poslovni prihodi;
- **77** - Financijski prihodi i
- **78** - Izvanredni-ostali prihodi.



ističemo...

Rezultat poslovanja (dobit ili gubitak) utvrđuje se sučelja- vanjem (utvrđivanjem razlike) prihoda i rashoda u izvještaj- nom razdoblju

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

Primjer 1.: Utvrđivanje i evidentiranje dobiti prije oporezivanja

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

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



ističemo...

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



Primjer 2.: Utvrđivanje i evidentiranje gubitka prije oporezivanja

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

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



istićemo...

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

4.4. Sastavljanje obrasca Bruto bilance

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

- stanje na dan 1. siječnja 2015. (dugovno ili potražno),
- promet u 2015. (i dugovni i potražni),
- stanje na dan 31. prosinca 2015. (dugovno ili potražno).

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

Nakon knjigovodstvenog utvrđivanja dobiti odnosno gubitka prije oporezivanja s porezom na dobiti prelazi se na sastavljanje Obrascu **Račun dobiti i gubitka** do pozicije dobiti odnosno gubitka prije oporezivanja. S kojih konta se unose podaci na pojedine pozicije Obrascu **Računa dobiti i gubitka** i kratki osvrt na dotične prihode i rashode dali smo u točki 5. ovoga članka.

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

Utvrđivanje obveze za porez na dobit obavlja se na Obrascu PD. Osnovica za obračun poreza na dobit utvrđuje se tako da se iznos

računovodstvene dobiti ili gubitka uvećava, odnosno umanjuje za stavke propisane odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dobit, te se tako dobije osnovica za utvrđivanje poreza na dobit.

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

Primjer 3.:

- Tijekom 2015. godine plaćeni su predujmovi za porez na dobit 76.000,00 kn
- Ostvarena računovodstvena dobit prije oporezivanja 400.000,00 kn

Na Obrascu PD utvrđena je obveza poreza na dobit za 2015. godinu od 86.000,00 kn na slijedeći način

- 1) Utvrđivanje dobiti i prijenos na konto dobiti prije oporezivanja
- 2) Obračun poreza na dobit
- 3) Utvrđivanje dobiti nakon odbitka poreza na dobit i prijenos na dobiti nakon oporezivanja
- 4) Prijebaj predujmova poreza na dobit sa obvezom poreza na dobit
- 5) Prijenos dobiti nakon oporezivanja na bilančnu stavku razreda 9

Knjiženje:

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

Primjer 4.:

- Tijekom 2015. godine plaćeni su predujmovi za porez na dobit 16.000,00 kn.
- Ostvareni računovodstveni gubitak prije oporezivanja 100.000,00 kn

Na Obrascu PD utvrđena je obveza poreza na dobit za 2015. godinu od 6.000,00 kn na slijedeći način:

- 1) Utvrđivanje gubitka i prijenos na konto gubitka prije oporezivanja
- 2) Obračun poreza na dobit
- 3) Utvrđivanje gubitka nakon povećanja s porezom na dobit i prijenos na gubitak nakon oporezivanja
- 4) Prijebaj predujmova poreza na dobit sa obvezom poreza na dobit
- 5) Prijenos gubitka nakon oporezivanja na bilančnu stavku razreda 9



Knjiženje:

1.600.000 kn	UKUPNI PRIHODI				
1.700.000 kn	UKUPNI RASHODI				
		1620	Potraživanje za više plaćeni porez na dobitak		
		So	16.000,00	6.000,00 (3)	
795	Razlika prihoda i rashoda - negativna (gubitak)	801	Gubitak prije oporezivanja		
	100.000,00 (1)	(1)	100.000,00	100.000,00 (4)	
2620	Obveze za porez na dobit	810	Porez na dobit		
(3)	6.000,00	(2)	6.000,00	6.000,00 (4)	
		821	Gubitak nakon oporezivanja		
		(4)	106.000,00		
891	Prijenos ostvarenog gubitka	955	Gubitak poslovne godine		
	106.000,00 (5)	(5)	106.000,00		

Nakon obračuna poreza na dobit poduzetnik obračunati iznos treba oduzeti od knjigovodstvene dobiti ili gubitka te se kao rezultat dobije dobit ili gubitak nakon oporezivanja. Ovako izračunata dobit odnosno gubitak 2015. godine ne smije se dodavati ili prebijati sa dobitkom ili gubitkom prethodnih godina, jer u financijskim izvještajima za 2015. godine, rezultat te godine mora biti samostalno iskazan. Prebijanje ovih stavki obaviti će se u knjiženjima u 2016. godini.

4.7. Sastavljanje Obrascu Račun dobiti i gubitka nakon obračuna poreza na dobit

Nakon obračuna i knjiženja poreza na dobit i knjigovodstvenog utvrđivanja dobiti tekuće godine nakon oporezivanja odnosno gubitka tekuće godine nakon oporezivanja, popunjava se obrazac **Račun dobiti i gubitka** do kraja kako smo to prikazali u **točki 5.** ovoga članka.

4.8. Zaključna knjiženja u razredu 4,7 i 8

4.8.1. Zaključna knjiženja razreda 4

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

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

Kada se obave gore navedena knjiženja potražna stanja konta **490** i **491** biti će jednaka dugovnim stanjima svih ostalih konta razreda **4**. **Zaključna knjiženja u razredu 4** sastoje se u tome da ukupni promet na dugovnoj strani svakog pojedinačnog konta razreda **4**

proknjižimo na potražnoj strani, a potražni promet na kontima **490** i **491** proknjižimo na dugovnoj strani navedenih konta, tako da je na svakom kontu razreda **4** konačni saldo nula.

ZATVARANJE RAZREDA 4			
Analićka konta skupine 40			
(x) 9.000,00	9.000,00 (z)		
Analićka konta skupine 41			
(x) 7.000,00	8.000,00 (z)	→ (z) 12.000,00	12.000,00 (x)
Analićka konta skupine 42			
(x) 6.000,00	6.000,00 (z)		
Analićka konta skupine 43			
(x) 2.300,00	3.800,00 (z)	→ (z) 30.000,00	30.000,00 (x)
Analićka konta skupine 44			
(x) 3.000,00	4.200,00 (z)		
Analićka konta skupine 45			
(x) 3.000,00	5.700,00 (z)		
Analićka konta skupine 46			
(x) 3.000,00	2.300,00 (z)		
Analićka konta skupine 47			
(x) 3.000,00	3.000,00 (z)		
		490	Raspored troškova nep. na teret ukupnog prihoda (izravno na razred 7)
		491	Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (na razred 5 ili razred 6)

(x) knjiženja tijekom godine
(z) zaključna knjiženja

4.8.2. Zaključna knjiženja razreda 7

Zaključna knjiženja u razredu 7 sastoje se u tome da:

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

ZATVARANJE RAZREDA 7 KADA JE UTVRĐEN GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA			
Analićka konta skupine 70			
(x) 700.000	700.000 (z)		
Analićka konta skupine 71			
(x) 570.000	570.000 (z)		
Analićka konta skupine 72			
(x) 230.000	230.000 (z)		
Analićka konta skupine 73			
(x) 150.000	150.000 (z)		
Analićka konta skupine 74			
(x) 50.000	50.000 (z)		
		Analićka konta skupine 75	
		(z) 600.000	600.000 (x)
		Analićka konta skupine 76	
		(z) 500.000	500.000 (x)
		Analićka konta skupine 77	
		(z) 300.000	300.000 (x)
		Analićka konta skupine 78	
		(z) 200.000	200.000 (x)
		795	Razlika prihoda i rashoda - negativna (gubitak)
		(z) 100.000	100.000 (25)

(x) knjiženja tijekom godine
(z) zaključna knjiženja

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

4.8.3. Zaključna knjiženja razreda 8

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

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

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

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

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

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

	805	Gubitak prije oporezivanja	
	(x)	100.000,00	100.000,00 (x)
	821	Gubitak nakon oporezivanja	
	(x)	106.000,00	106.000,00 (z)
891	Prijenos ostvarenog gubitka		
(z)	106.000,00	106.000,00 (x)	

(x) knjiženja tijekom godine
(z) zaključna knjiženja

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

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

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

5. Sastavljanje Obrascu Računa dobiti i gubitka

I.1. POSLOVNI PRIHODI - Prihodi od prodaje (AOP 112)

U ovu poziciju RDG-a unose se iznosi s potražne strane konta skupine **75 - Prihodi od prodaje** koja se sastoji od slijedećih osnovnih konta:

- **750 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga povezanim poduzetnicima;**
- **751 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interes;**
- **752 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim nepovezanim poduzetnicima - pravnim osobama;**
- **753 - Prihodi od prodaje proizvoda i usluga fizičkim osobama;**
- **754 - Prihodi od prodaje robe povezanim poduzetnicima;**
- **755 - Prihodi od prodaje robe poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interes**

- **756 - Prihodi od prodaje robe ostalim nepovezanim poduzetnicima - pravnim osobama;**
- **757 - Prihodi od prodaje robe fizičkim osobama i**
- **759 - Ostali prihodi od prodaje.**

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

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

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

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

Prema navedenim odredbama ZOO-a, **kod prodaje stvari datum nastanka transakcije je datum kad je prodavatelj izvršio obvezu predaje stvari kupcu.** Prodavatelj je izvršio obvezu predaje kupcu, u pravilu, kad kupcu uruči stvar ili preda ispravu kojom se stvar može preuzeti.

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

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

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

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

Primjer 5.:

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

**Knjiženje:**

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

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

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

7520 - Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu

6300 - Gotovi proizvodi u skladištu

700 - Troškovi prodanih zalih gotovih proizvoda iz skladišta

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

U slučaju da je prihod priznat, a **nastane nesigurnost naplate**, poduzetnik će nenaplativi iznos ili iznos za koji je prestala vjerojatnost naplate, priznati kao rashod.

Prihodi od prodaje usluga

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

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

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

Kada se ishod transakcije i poslovnog događaja u svezi pružanja usluga, **ne može pouzdano procijeniti** ⇒ prihod se priznaje samo u visini priznatih rashoda koji su nadoknadiivi.

Primjer 6.:

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

- 5) Kupac je na žiro-računa uplatio poduzetniku razliku od **30.000,00 kn**.

Knjiženje:

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

1000 - Žiro-račun

2590 - Obveze za primljene predujmove pravnim osobama u zemlji

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

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

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

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

7524 - Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu

Napomene uz Primjer 6.:

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

Kada se proizvodi, uključivo i robu, ili usluge **zamjenjuju ili razmjenjuju** za proizvode ili usluge **slične** prirode i vrijednosti prihod se

ne priznaje. Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjeni za **neslične proizvode ili usluge**, ta se zamjena odnosno transakcija priznaje kao prihod. Taj se prihod mjeri po fer vrijednosti primljenih roba ili usluga usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata.

Kada je **ugovor o izgradnji moguće pouzdano procijeniti**, prihodi i rashodi priznaju se prema stupnju dovršenosti u obračunskom razdoblju u kojem su radovi nastali. Kada ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti prihod treba priznati do visine troškova, dok se troškovi iz ugovora priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

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

Poduzetnik koji za transakcije iz 2015. u toj godini naknadno odbri popust kupcu (ne na samom računu već naknadno), popust se neće evidentirati kao trošak već će se umanjiti prihod iskazan za te isporuke.

I.2. POSLOVNI PRIHODI - Ostali poslovni prihodi (AOP 113)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane skupine konta **76 - Ostali poslovni prihodi** koja se sastoji od sljedećih osnovnih konta:

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

Prema izmjenama i dopunama **Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja** (Nar. nov., br. 130/10) brisana je pozicija **I.3. - Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga**.

Zbog navedene promjene, poduzetnici moraju postupiti na jedan od sljedeća dva načina:

- 1) Prihode na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, roba i usluga iskazati pod pozicijom I 2. - Ostali poslovni rashodi (za što smo se mi opredijelili) ili
- 2) Stornirati prihode (ali i rashode) na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, roba i usluga.

Ako poduzetnik odluči stornirati prihode na temelju **upotrebe vlastitih proizvoda, roba i usluga** koje je proknjižio u 2015. godini, tada treba stornirati i rashode koje je proknjižio na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, roba i usluga. Primjer knjiženja upotrebe vlastitih proizvoda, roba i usluga bez iskazivanja prihoda dali smo primjeru br. 5. koji je dan u sklopu pozicije I.2. objavljenog u članku "**Sastavljanje računa dobiti i gubitka za 2012.**", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 2/13.

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

Naknadno utvrđeni prihodi iz proteklih godina knjiže se kao prihodi i iskazuju u ovoj poziciji samo kada se radi o iznosu koji nije značajan za poduzetnika. Ukoliko je prihod iz proteklih godina značajan iznos za poduzetnika, tada se on tretira kao pogreška i knjiži u korist zadržane dobiti poduzetnika. O načinu iskazivanja pogreške detaljno smo pisali u članku "**Ispravak pogreški i knjiženja po rješenoj poreznoj nadzoru**", koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2011 na str. 39.



ističemo...

Treba naglasiti da u ovu poziciju obveznici MSFI-a unose određene prihode **koje ovdje ne unose obveznici HSFI-a**.

Naime, prema odredbi točke HSFI-a 16.37. propisano je da se prihodi od prestanka priznavanja dugotrajne imovine priznaju se u skladu s HSFI 15 – Prihodi i klasificiraju se kao ostali – izvanredni prihodi. Odredbama točaka HSFI-a 15.58. do 15.66. propisano je da se kao ostali - izvanredni prihodi iskazuju:

- 1) Prihodi od prestanka priznavanje dugotrajne materijalne imovine,
- 2) Prihodi od prestanka priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine,
- 3) Prihodi od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine,
- 4) Prihodi od prestanka priznavanja financijske imovine,
- 5) Prihodi od otuđenja dugotrajne imovine namijenjene prodaji,
- 6) Prihodi od promjene knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju,
- 7) Prihode od prestanka poslovanja.

Dakle navedene prihode:

- **obveznici HSFI-a** unose u poziciju "izvanredni - ostali prihodi" dok
- **obveznici MSFI-a** unose u ovu poziciju.

II.1. POSLOVNI RASHODI - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (AOP 115)

1. Kod poduzetnika koji se bave proizvodnjom...

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

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

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

Preostali troškovi koji se ne mogu uključiti u zalihe proizvodnje na kraju obračunskog razdoblja prenose se **preko konta 491 - Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda** u rashode



na konto **706** - Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode obračunskog razdoblja.

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

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

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

Kada se gotovi proizvodi prodaju tada se uz knjiženja izlaznog računa (potraživanje od kupca i prihodi od prodaje) istovremeno obavlja i knjiženje razduženja zaliha gotovih proizvoda na način da se troškovi proizvodnje u zalihama gotovih proizvoda sa konta skupine **63** - Gotovi proizvodi, prenose u rashode obračunskog razdoblja na konto **700** - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta, konto **701** - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz prodavaonica, konto **704** - Troškovi zaliha isporučenih gotovih proizvoda u jamstvenom roku i konto **708** - Troškovi zaliha poljoprivrednih proizvoda (proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda).

Raspored troškova u proizvodnom trgovačkom društvu

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

2. Kod ostalih poduzetnika...

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

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

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

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

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

3. Utvrđivanje promjene vrijednosti zaliha

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

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

- **C I 2.** - Proizvodnja u tijeku,
- **C I 3.** - Gotovi proizvodi i
- **C I 7.** - Biološka imovina (kratkotrajna).

Iz navedenih pozicija poduzetnik uzima podatke početnog stanja (stanje na dan 1. siječnja 2015.) te završnog stanja (stanje na dan 31. prosinca 2015.), te nakon korekcija za određene transakcije utvrđuje da li je došlo do smanjenja ili povećanja stanja zaliha.

Za izračun promjene stanja zaliha treba obaviti na stanju zaliha na dan 31. prosinca 2015. treba obaviti slijedeće korekcije:

- 1) Povećati za nastale manjkove zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2015. godini (koji su knjiženi na potražnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno na teret rashoda);
- 2) Povećati za umanjenja zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2015. godini zbog vrijednosnog usklađenja zaliha na niže (koji su knjiženi također na potražnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno na teret rashoda);
- 3) Povećati za razduženja zaliha gotovih proizvoda koji su **upotrijebljeni za vlastite potrebe** (za dugotrajnu ili kratkotrajnu materijalnu imovinu, za reprezentaciju, za promidžbu, za poklone radnicima i ostale vlastite potrebe poduzetnika) u 2015. godini, koja su knjižena na potražnoj strani zaliha gotovih proizvoda i knjiženi kao nabavna vrijednost dugotrajne materijalne imovine ili kao nabavna vrijednost kratkotrajne materijalne imovine (zalihe) ili kao trošak reprezentacije, promidžbe ili neki drugi trošak;
- 4) Umanjiti za nastale viškove zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2015. godini (koji su knjiženi na dugovnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno u korist prihoda);
- 5) Umanjiti za utvrđeni prihod u 2015. godini kod utvrđivanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda do točke ubiranja priroda (plodova);



- 6) Povećati za utvrđeni rashod u 2015. godini kod utvrđivanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda do točke ubiranja priroda (plodova);

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

Kod smanjenja zaliha

Poduzetnik koji ima zalihe proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda i/ili zalihe nedovršenih usluga na kraju obračunskog razdoblja (31.12.2015.) **manje od zaliha na početku** obračunskog razdoblja (1.1.2015.) upisat će to smanjenje zaliha (razliku) u poziciji **II.1.- Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (kao plus stavku)**. To znači da su za taj iznos troškovi s razreda 4 tekućeg obračunskog razdoblja manji od rashoda tekućeg obračunskog razdoblja, jer su u tekućem obračunskom razdoblja troškovi iz prethodnog obračunskog razdoblja (sa zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda) preneseni u rashode tekućeg obračunskog razdoblja.

Kod povećanja zaliha

Poduzetnik koji se bavi proizvodnjom i ima zalihe proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda na kraju obračunskog razdoblja (31.12.2015.) **veće od zaliha na početku** obračunskog razdoblja (1.1.2015.) upisat će to povećanje zaliha (razliku) u poziciji **II.1. - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (kao minus stavku)**. To što znači da za taj iznos troškovi s razreda 4 za to razdoblje nisu iskazani i kao rashodi obračunskog razdoblja već su dijelom uključeni u zalihu proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda.

Drugim riječima kod izračuna navedene razlike smanjenja ili povećanja zaliha proizvodnje u tijeku i zaliha gotovih proizvoda na dan 31. prosinca 2015. u odnosu na dan 1. siječnja 2015., treba isključiti navedene iznose povećanja ili smanjenja navedenih zaliha.

Napominjemo da kod upotrebe vlastitih gotovih proizvoda za vlastite potrebe **pozicija II.1.** Obrasca Računa dobiti i gubitka ispunjava samo u slučaju kada poduzetnik ne iskazuje internu realizaciju kao prihod od upotrebe roba, proizvoda i usluga za vlastite potrebe.

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

II.2.a POSLOVNI RASHODI - Materijalni troškovi sirovina i materijala (AOP 117)

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

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

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

1. Mjerenje utroška zaliha

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

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



ističemo...

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

Specifična identifikacija troškova

Specifična identifikacija troškova znači, da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjereni pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira da li su kupljene ili proizvedene. Ovom metodom mjere se troškovi zaliha predmeta koji se uobičajeno ne mogu razmjenjivati, te dobara i usluga, koje su namijenjene i izdvojene za specifične projekte.

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

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

Primjer 7.: Primjena FIFO metode

Primjena FIFO metode u analitičkoj evidenciji materijalnog knjigovodstva:

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

Knjiženje:

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



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
	■ PDV	206,75	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	826,98	3100	-
5a.	Izdatnica 2 - utrošak 352 kg materijala X za proizvodnju	1.318,10	4000	3100
5b.	Prijenos materijalnog troška u zalihe proizvodnje	1.318,10	6000	490
6a.	Izdatnica 3 - utrošak 191 kg materijala X za proizvodnju	1.010,31	4000	3100
6b.	Prijenos materijalnog troška u zalihe proizvodnje	1.010,31	6000	490

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

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

3100 - Zalihe sirovine i materijala

4000 - Temeljni materijal

490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga

6000 - Proizvodnja u tijeku - nedovršena proizvodnja

Metoda ponderiranog prosječnog troška

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

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

Knjiženja u glavnoj knjizi ista su kao i kod primjene metode FIFO samo što bi iznosi utroška zalihe materijala pod **r.br. 3.** bili 573,10 kn, pod **r.br. 5.** bili bi 1.324,26 kn, a pod **r.br.6.** bili bi 1.003,71 kn. Iz analitičke evidencije zalihe materijala vidljivo je da je primjenom metode FIFO vrijednost zalihe materijala X (nakon svih provedenih knjiženja) na dan 24.9.2015. u iznosu od 488,67 kn a po metodi ponderiranog prosječnog troška u iznosu od 478,11 kn.

2. Zalihe rezervnih dijelova

Rezervne dijelove možemo raspodijeliti u tri skupine:

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

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

ju se kao kratkotrajna materijalna imovina (zalihe) na kontima skupine 32.

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

3. Sitan inventar

Prema točki HSFI-a 6.3., **dugotrajna materijalna imovina je imovina:**

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

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

Za razliku od zaliha sirovina i materijala koji se u procesu proizvodnje ili obavljanju uslužnih djelatnosti poduzetnika troše jednokratno, **predmeti sitnog inventara troše se postupno u najdužem roku od 12 mjeseci.**

Prema odredbi čl. 12. st. 3. **Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 177/04 do 143/14), dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave **veći od 3.500,00 kn i vijek trajanja duži od godinu dana.**

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

Sitni inventar u upotrebi prati se:

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

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

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

Primjer 8.: Jednokratni otpis sitnog inventara u upotrebi

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

Knjiženje:

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

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

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

350 - Sitni inventar u skladištu

351 - Sitni inventar u uporabi

4030 - Otpis sitnog inventara

3561 - Vrijednosno usklađenje sitnog inventara u upotrebi - porezno priznato

Primjer 9.: Kalkulativni otpis sitnog inventara u upotrebi

1) Po računu dobavljača sitni inventar odmah je stavljen u upotrebu

- vrijednost računa dobavljača 6.250,00 kn,
- PDV 1.250,00 kn,
- iznos računa bez PDV-a 5.000,00 kn;

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

Knjiženje:

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

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

II.2.b POSLOVNI RASHODI - Materijalni troškovi prodane robe (AOP 118)

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

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

- **7090** - Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta;
- **7091** - Nabavna vrijednost prodane robe iz prodavaonica;

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

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

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

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

Prilikom razduženja robe **kod prodaje robe kod trgovine na malo**, na potražnoj strani **razdužuje se konto 6630 - Roba u prodavaonici**, te se istovremeno **na dugovnoj strani razdužuju gore navedena zavisna konta: 6640, 665 i 6693**. Iznos koji preostaje za knjiženje predstavlja nabavnu vrijednost prodane robe te se i evidentira **na dugovnoj strani konta 7091 - Nabavna vrijednost prodane robe iz prodavaonice**.

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

II.2.c POSLOVNI RASHODI - Materijalni troškovi-ostali vanjski troškovi (AOP 119)

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

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

II.3.a POSLOVNI RASHODI - Troškovi osoblja-neto plaće i nadnice (AOP 121)

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

- **47000** - Neto plaće i nadnice u novcu koji se uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47001** - Neto plaće i nadnice u naravi koji se uključuju u cijenu proizvodnje;



- **47010** - Neto plaće i nadnice u novcu koji se ne uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47011** - Neto plaće i nadnice u naravi koji se ne uključuju u cijenu proizvodnje i
- **4710** - Naknade neto plaća i nadnica.

II.3.b POSLOVNI RASHODI - Troškovi osoblja-troškovi poreza i doprinosa iz plaća (AOP 122)

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

- **47002** - Porezi i doprinosi iz plaća i nadnica koji se uključuju u cijenu proizvodnje;
- **47012** - Porezi i doprinosi iz plaća i nadnica koji se ne uključuju u cijenu proizvodnje i
- **4711** - Porezi i doprinosi iz naknada plaća i nadnica.

II.3.c POSLOVNI RASHODI - Troškovi osoblja-doprinosi na plaće (AOP 123)

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

- **4720** - Doprinosi za osnovno zdravstveno osiguranje;
- **4721** - Doprinosi za zdravstveno osiguranje za ozljede na radu i profesionalne bolesti;
- **4722** - Doprinosi za zapošljavanje i
- **4729** - Ostali doprinosi na plaće.

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

II.4. POSLOVNI RASHODI - Amortizacija (AOP 124)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta skupine **43**

- *Amortizacija* koja se sastoji od sljedećih osnovnih konta:

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

Napominjemo da se na navedena konta kao trošak knjži ukupno obračunata amortizacija neovisno o tome da li je porezno priznata ili nije. Ukoliko programskim rješenjima nije omogućeno jednostavno razdvajanje ovih troškova na porezno priznate i nepriznate za potrebe sastavljanja porezne bilance, unutar analitičkih konta treba otvoriti podanalitička konta te razdvojiti iznose koji su porezno priznati od onih koji nisu.

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

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

Vijek uporabe je:

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

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

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

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

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

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

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

- građevinska i poljoprivredna zemljišta (od zemljišta se odvojeno vode ulaganja u sustave navodnjavanja, putovi, mostovi koji imaju ograničen vijek uporabe pa se zbog toga amortiziraju);
- šume i slični obnovljivi prirodni resursi;
- ulaganja u nekretnine koja se vode po fer vrijednosti;
- knjige u knjižnicama koje imaju trajnu vrijednost, spomenici kulture, slike i druga umjetnička djela trajne vrijednosti;
- dugotrajna nematerijalna imovina čiji je vijek uporabe neograničen (prema procjeni);
- dugotrajna imovina namijenjena prodaji i kod prestanka poslovanja.

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

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

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

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

Prema točki 2.72 HSF-a **goodwill** - dugotrajna nematerijalna imovina stečen u poslovnom spajanju se **amortizira u korisnom vijeku trajanja od najviše pet godina**. Navedeno ne vrijedi za poduzetnike koji primjenjuju MSFI-e kod kojih se prema odredbi točke 55. MSFI-a 3, **goodwill stečen u poslovnom spajanju ne amortizira**.

Detaljno o računovodstvu amortizacije i o poreznom tretmanu amortizacije pisali smo u članku "Obračun amortizacije za 2015. - računovodstveni i porezni tretman", koji je objavljen u časopisu RiPup br.11/2015 na str.72.

II.5. POSLOVNI RASHODI - Ostali troškovi (AOP 125)

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

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

Osnovna konta skupine konta 44 su:

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

Osnovna konta skupine konta 45 su:

- 450 - PDV koji se ne priznaje kao pretporez;
- 451 - Porez na tvrtku odnosno naziv;
- 452 - Porez na korištenje javnih površina;
- 453 - Porez na kuće za odmor, nekoristene objekte i zemljište;
- 454 - Porez na automobile, zrakoplove i plovila;
- 455 - Ostali porezi koji ne ovise o rezultatu;
- 456 - Doprinosi i članarine HGH, HOK, turističkim zajednicama i drugim organizacijama;
- 457 - Doprinosi za vodoprivredu, šume, prirodna bogatstva i spomenička renta;
- 458 - Doprinosi za zdravstveno i mirovinsko osiguranje (osim iz plaća i na plaće) i
- 459 - Ostali doprinosi koji ne ovise o rezultatu.

Osnovna konta skupine konta 46 su:

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

II.6.d POSLOVNI RASHODI - Vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine (osim financijske imovine) (AOP 127)

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

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

Prema računovodstvenim standardima, na svaki datum izvješćavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina može biti umanjena. Ako

takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine.

Iz odredbi računovodstvenih standarda proizlazi:

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

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

Detalnije o vrijednosnom usklađivanju dugotrajne imovine pisali smo u članku "Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine - primjena HSF1 6 (I. dio)" (RiPup br. 9/2014), u članku "Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine - primjena HSF1 6 (II. dio)" (RiPup br. 10/2014), u članku "Računovodstvo dugotrajne nematerijalne imovine - primjena HSF1 5" (RiPup br. 10/2014), u članku "Ulaganje u nekretnine - primjena HSF1 7" (RiPup br. 11/2014), u članku "Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjenoj prodaji i prestanak poslovanja - HSF1 8" (RiPup br. 12/2014), u članku "Umanjenje vrijednosti imovine prema HSF1-ima" (RiPup br. 6/2010), u članku "Revalorizacija, revalorizacijske rezerve i odgođena porezna obveza" RiPup br. 9/15) i u članku "Različitosti u mjerenju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine ovisno o načinu upotrebe (primjena HSF1-a)" (RiPup br.9/2012).

II.6.e POSLOVNI RASHODI - Vrijednosno usklađivanje kratkotrajne imovine (osim financijske imovine) (AOP 128)

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

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

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

Vrijednost potraživanja se umanjuje i gubici od umanjenja vrijednosti nastaju samo i isključivo ako postoji **objektivni dokaz** o



umanjenju vrijednosti proizašle iz jednog ili više događaja nastalih nakon početnog priznavanja imovine (**"događaj povezan s gubitkom"**) kada taj događaj (ili događaji) utječe na procijenjene buduće novčane tokove od potraživanja koji mogu biti pouzdano utvrđeni.

Objektivni dokaz da je vrijednost potraživanja umanjena uključuje:

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

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

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

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

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

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

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

II.7 POSLOVNI RASHODI - Rezerviranja (AOP 129)

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

- **420 - Dugoročna rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične troškove;**
- **421 - Dugoročna rezerviranja za porezne obveze i**
- **422 - Druga dugoročna rezerviranja.**

Rezerviranje je obveza neodređenog vremena i/ili iznosa. Rezerviranje je trošak koji tereti račun dobiti i gubitka tekućeg razdoblja zbog nastalog (prošlog) događaja koji će vjerojatno prouzročiti izdatke u idućim razdobljima i čija se svota ne može točno odrediti (procjena).

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

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

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

- za dana jamstva (garancije)

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

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

Vrste nepriznatih rezerviranja su npr rezerviranja po štetnim ugovorima i rezerviranja za restrukturiranja.

Rezerviranje treba provjeriti na svaki datum bilance i uskladiti ih tako da odražavaju najbolju tekuću procjenu. Ako više nije vjerojatno da će podmirivanje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, rezerviranje se treba ukinuti. Pri tome treba voditi računa da se rezerviranje treba ukinuti samo za izdatke za koje je rezerviranje izvorno priznato.

Ukidanje rezerviranja se priznaje kao prihod od ukidanja rezerviranja koji se iskazuje na poziciji **I.2. - Ostali poslovni prihodi**.

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

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

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

II.8 POSLOVNI RASHODI - Ostali poslovni rashodi (AOP 130)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane skupine konta **73 - Ostali poslovni rashodi** koja se sastoji od sljedećih osnovnih konta:

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

Naknadno utvrđeni rashodi iz proteklih godina knjiže se kao rashodi i iskazuju u ovoj poziciji samo kada se radi o iznosu koji nije značajan za poduzetnika. Ukoliko je rashod iz proteklih godina značajan iznos za poduzetnika, tada se on ne knjiži kao rashod tekuće godine već se tretira kao pogreška i knjiži na teret zadržane dobiti poduzetnika.

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

**ističemo...**

Treba naglasiti da u ovu poziciju obveznici MSFI-a unose određene rashode koje ovdje ne unose obveznici HSFI-a.

Naime, prema odredbi točke HSFI-a 16.37. propisano je da se prihodi ili rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne imovine priznaju u skladu s HSFI 15 – *Prihodi* i klasificiraju se kao ostali – izvanredni rashodi. Odredbama točaka HSFI-a 15.58. do 15.66. propisano je da se kao ostali - izvanredni rashodi iskazuju:

- 1) rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine putem otuđenja ili kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi;
- 2) rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine putem otuđenja ili kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi;
- 3) rashodi od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine;
- 4) rashodi od prestanka priznavanja financijske imovine;
- 5) rashodi od otuđenja dugotrajne imovine namijenjene prodaji;
- 6) rashodi od promjena knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaju koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju.

Dakle navedene rashode:

- obveznici HSFI-a unose u poziciju "izvanredni - ostali rashodi" dok
- obveznici MSFI-a unose u ovu poziciju Obrasca RDG.

III.1. FINANCIJSKI PRIHODI - Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima (AOP 132)

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

- **770** - Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima s kojima se obavlja konsolidacija i
- **771** - Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima s kojima se ne obavlja konsolidacija.

Prema računovodstvenim standardima **povezani poduzetnici su:**

- 1) **Ovisna društva** (više od 50% kontrole),
- 2) **Pridružena društva** (od 20% do 50% kontrole) i
- 3) **Zajednički kontrolirana društva.**

Iz navedenoga proizlazi da su nepovezani poduzetnici društva kod kojih poduzetnik nema više od 20% kontrole.

Kamate i ostali troškovi posudbe

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

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

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

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

Ugovorne i zatezne kamate regulira ZOO.

Zatezne kamate u poslovnim transakcijama između poduzetnika i osobe javnog prava u kojima je osoba javnog prava dužnik regulira Zakon o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi (Nar. nov., br. 108/12, 144/12, 81/13 i 112/13) od 30. lipnja 2013.

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

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

U **Nar. nov., br. 140/16** objavljena je nova prosječna kamatna stopa na stanje kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima koja iznosi 5,05% i koja se primjenjuje za izračun godišnje stope zateznih i ugovornih kamata za razdoblje od 1.1.2016. do 30.6.2016., i prema propisima ZOO i prema propisima ZOFFIPN. Tako su za razdoblje od 1.1.2016. do 30.6.2016., prema navedenim propisima sljedeće godišnje stope kamata:

- 1) Zakonska zatezna kamata između poduzetnika i između poduzetnika i osobe javnog prava u kojima je osoba javnog prava dužnik **10,05%** god.
- 2) Zakonska zatezna kamata između trgovaca i između trgovca i osobe javnog prava **10,05%** god.
- 3) Zakonska zatezna kamata između osoba od koje barem jedna osoba nije trgovac **8,05%** god.
- 4) Najviša ugovorna zatezne kamata između poduzetnika i između poduzetnika i osobe javnog prava u kojima je osoba javnog prava dužnik **10,05%** god.
- 5) Najviša ugovorna zatezne kamata između trgovaca i između trgovca i osobe javnog prava **10,05%** god.
- 6) Najviša ugovorna kamata između trgovaca i između trgovca i osobe javnog prava - kada je stopa ugovorena **17,588%** god.
- 7) Najviša ugovorna kamata između trgovaca i između trgovca i osobe javnog prava - kada je ugovorena kamata ali nije ugovorena stopa **4,025%** god.
- 8) Najviša ugovorna kamata između osoba kada jedna osoba nije trgovac - kada je stopa ugovorena **12,075%** god.
- 9) Najviša ugovorna kamata između osoba kada jedna osoba nije trgovac - kada je ugovorena kamata ali nije ugovorena stopa **2,013%** god.

Tečajne razlike

Subjekt može ostvarivati inozemne aktivnosti na dva načina:

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

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

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

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

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



U vezi tečajnih razlika upućujemo na članak **“Upotreba tečaja i evidentiranje tečajnih razlika”**, koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 6/2012 na str.14.

III.2. FINANCIJSKI PRIHODI - Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama (AOP 133)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **772 - Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama**.

Sve napisano uz poziciju **III.1.** vrijedi i za ovu poziciju, samo što se odnosi na nepovezane poduzetnike i druge osobe.

III.3. FINANCIJSKI PRIHODI - Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa (AOP 134)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **773 - Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa**.

U vezi navedenih prihoda upućujemo na članak **“Računovodstvo ulaganja u dionice i udjele (primjena HSFI-a)”**, koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 6/2015 na str.22.

III.4. FINANCIJSKI PRIHODI - Nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine (AOP 135)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **774 - Nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine**. Navedeni konto raščlanjen je na sljedeća analitička konta:

- **7740 - Nerealizirani dobiti od umanjenja financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku (do visine prethodnog gubitka) (HSFI 15.50);**
- **7741 - Nerealizirani dobiti od povećanja fer vrijednosti financijske imovine klasificirane po fer vrijednosti (osim financijske imovine raspoložive za prodaju) (HSFI 15.52);**
- **7742 - Nerealizirani dobiti od svođenja na fer vrijednost dionica i udjela;**
- **7743 - Nerealizirani dobiti od svođenja na fer vrijednost ostale financijske imovine;**
- **7744 - Nerealizirani dobiti od smanjenja fer vrijednosti financijskih obveza;**
- **7745 - Nerealizirani dobiti od ukidanja gubitka od umanjenja financijske imovine raspoložive za prodaju (do visine prethodnog gubitka) i**
- **7749 - Ostali nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine.**

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

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

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

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

na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi.

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

Kod financijske imovine ili financijskih obveza klasificiranih po fer vrijednosti, promjena fer vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka (kao nerealizirani dobiti ili gubici), osim financijske imovine raspoložive za prodaju čija se promjena priznaje u kapitalu (HSFI 15.52).

Ako se gubitak od umanjenja vrijednosti u budućim razdobljima smanji, a smanjenje se može objektivno povezati s događajem koji je nastao nakon priznavanja umanjenja vrijednosti, poduzetnik će ukinuti prethodno priznato umanjenje kroz račun dobiti i gubitka, s time da knjigovodstveni iznos nakon ukidanja ne smije biti veći od iznosa koji bi bio iskazan da umanjenje nije bilo prethodno priznato. Iznimno, gubitak od umanjenja vrijednosti vlasničkog instrumenta (dionice i udjeli) koji se mjeri po trošku stjecanja ne ispravlja se. Gubitak od umanjenja vlasničkog instrumenta (dionice i udjeli) koji se klasificira kao imovina raspoloživa za prodaju ne ispravlja se u računu dobiti i gubitka (HSFI 9.30).

Ako se iznos gubitka od umanjenja vrijednosti financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku smanji i smanjenje se može objektivno povezati s događajem koji je nastao nakon priznavanja umanjenja vrijednosti, prethodno priznati gubitak od umanjenja (rashod) ispravlja se izravno na kontu financijske imovine ili upotrebom konta ispravak vrijednosti. Iznos koji se ispravlja priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 15.50).

Gubici od umanjenja vrijednosti, priznati u računu dobiti i gubitka, od ulaganja u vlasnički instrument (dionice i udjeli) klasificiran kao raspoloživ za prodaju ne ispravljaju se u računu dobiti i gubitka kao prihod nego se priznaju u revalorizacijske rezerve (HSFI 12.38)

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

Ako u sljedećem razdoblju, fer vrijednost dužničkog instrumenta klasificiranog kao **raspoloživ za prodaju** poraste gubitak od umanjenja vrijednosti ove financijske imovine ispravit će se a ispravljeni iznos priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 15.51).

U vezi navedenih prihoda upućujemo na članak **“Računovodstvo ulaganja u dionice i udjele (primjena HSFI-a)”**, koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 6/2015 na str. 22. i na članak **“Financijska imovina - primjena HSFI-a”**, koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 11/2008 na str. 52.

III.5. FINANCIJSKI PRIHODI - Ostali financijski prihodi (AOP 136)

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

Po **našem kontnom planu** u ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **779 - Ostali financijski prihodi**.

IV.1. FINANCIJSKI RASHODI - Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima (AOP 138)

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

- **720** - Kamate, tečajne razlike i slični rashodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima s kojima se obavlja konsolidacija;
- **721** - Kamate, tečajne razlike i slični rashodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima s kojima se ne obavlja konsolidacija;
- **480** - Financijski troškovi iz odnosa s povezanim poduzetnicima sa kojima se obavlja konsolidacija i
- **481** - Financijski troškovi iz odnosa s povezanim poduzetnicima sa kojima se ne obavlja konsolidacija.

Sve ostalo navedeno uz poziciju III.1. vrijedi i za ovu poziciju.

IV.2. FINANCIJSKI RASHODI - Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama (AOP 139)

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

- **722** - Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama i
- **482** - Financijski troškovi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama.

Sve napisano uz poziciju III.1. vrijedi i za ovu poziciju, samo što se odnosi na nepovezane poduzetnike i druge osobe.

IV.3. FINANCIJSKI RASHODI - Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine (AOP 140)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **723** - Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine. Navedeni konto raščlanjen je na sljedeća analitička konta:

- **7230** - Nerealizirani gubici od vrijednosnog usklađenja financijske imovine;
- **7231** - Nerealizirani gubici od svođenja na fer vrijednost dionica i udjela;
- **7232** - Nerealizirani gubici od svođenja na fer vrijednost ostale financijske imovine;
- **7233** - Nerealizirani gubici od povećanja fer vrijednosti financijskih obveza i
- **7239** - Ostali nerealizirani gubici financijske imovine.

Sve ostalo navedeno uz poziciju III 4. vrijedi i za ovu poziciju.

IV.4. FINANCIJSKI RASHODI - Ostali financijski rashodi (AOP 141)

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

Po našem kontnom planu u ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **729** - Ostali financijski rashodi.

V. Udio u dobiti od pridruženih poduzetnika (AOP 142)

Na poziciju V. unose se iznosi s potražne strane konta **775** - Udio u dobiti od pridruženih poduzetnika.

Odredbe o mjeranju ulaganja dionica i udjela u povezana društva (u ovisna društva i pridružena društva) nalaze se u **HSFI-u 2** - Konsolidirani financijski izvještaji.

Prema odredbama navedenog HSFI-a, ulaganja u dionice i udjele u povezane poduzetnike **različito se mjere u odvojenim financijskim izvještajima a različito u konsolidiranim financijskim izvještajima.**

Ulaganja **matice** u dionice i udjele u **povezane poduzetnike** u odvojenim financijskim izvještajima mjeri se po **metodi troška ulaganja.**

Ulaganja **nematice** u dionice i udjele u **pridružene poduzetnike** u odvojenim financijskim izvještajima mjeri se po **metodi udjela.**

Ulaganja **nematice** u dionice i udjele u **zajednički kontrolirane poduzetnike** u odvojenim financijskim izvještajima mjeri se po **metodi udjela ili po metodi razmjerne konsolidacije.**

Ulaganja **matice** u dionice i udjele u **ovisne poduzetnike u konsolidiranim** financijskim izvještajima mjeri se po **metodi kupnje.**

Ulaganja **matice** u dionice i udjele u **pridružene poduzetnike u konsolidiranim** financijskim izvještajima mjeri se po **metodi udjela**, osim u slučaju kada je dionica razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju i u slučaju kada matica za pridruženog poduzetnika ne mora sastavljati konsolidirani financijski izvještaj u slučajevima navedenim u točki HSFI-a 2.46., kada se primjenjuje **metoda troška.**

Ulaganja **matice** u dionice i udjele u **zajednički kontrolirane poduzetnike u konsolidiranim** financijskim izvještajima mjeri se po **metodi razmjerne konsolidacije**, osim u slučaju kada je dionica razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju i u slučaju kada matica za zajednički kontroliranog poduzetnika ne mora sastavljati konsolidirani financijski izvještaj u slučajevima navedenim u točki HSFI-a 2.46., kada se primjenjuje **metoda troška.**

Iz svega navedenog proizlazi da se kod **nematice** koja sastavlja samo odvojene financijske izvještaje ulaganja u dionice i udjele u **pridružene poduzetnike mjeri po metodi udjela.**

U vezi navedenih prihoda upućujemo na članak "Računovodstvo ulaganja u dionice i udjele (primjena HSFI-a)", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 6/2015 na str. 22.

VI. Udio u gubitku od pridruženih poduzetnika (AOP 143)

Na ovu poziciju unose se rashodi s dugovne strane konta **724** - Udio u gubitku od pridruženih poduzetnika.

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

VII. IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI (AOP 144)

Prema točkama 15.58 do 15.66 HSFI-a na ovoj poziciji iskazuju se slijedeći prihodi proknjiženi na pozicijama skupine konta **78** - Izvanredni - ostali prihodi:

- 1) Prihodi od prestanka priznavanje dugotrajne materijalne imovine;
- 2) Prihodi od prestanka priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine;
- 3) Prihodi od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine;
- 4) Prihodi od prestanka priznavanja financijske imovine;
- 5) Prihodi od otuđenja dugotrajne imovine namijenjene prodaji;
- 6) Prihodi od promjene knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju;
- 7) Prihodi od prestanka poslovanja.

Iz odredbi MSFI-a proizlazi da ovu **poziciju ne popunjavaju poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e**, već gore navedene prihode iskazuju u okviru pozicije "ostali poslovni prihodi" (vidi poziciju I.2. - POSLOVNI PRIHODI - Ostali poslovni prihodi)

Konta skupine **78** raščlanjena su na sljedeća osnovna konta:

- **780** - Prihodi kod prodaje dugotrajne nematerijalne imovine (kada je knjigovodstvena vrijednost manja od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.61.);
- **781** - Prihodi kod prodaje dugotrajne materijalne imovine (kada je knjigovodstvena vrijednost manja od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.60.);
- **782** - Prihodi kod prodaje ulaganja u nekretnine (kada je knjigovodstvena vrijednost manja od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.62.);



- **783** - *Prihodi kod prodaje financijske imovine (kada je knjigovodstvena vrijednost manja od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.63.);*
- **784** - *Prihodi kod prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji (kada je knjigovodstvena vrijednost manja od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.64.);*
- **785** - *Prihodi od povećanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaji koja prestaje biti klasificirana kao namijenjen za prodaju (HSFI 15.65.);*
- **789** - *Ostali izvanredni - ostali prihodi.*

VIII. IZVANREDNI - OSTALI RASHODI (AOP 145)

Prema odredbi točke HSFI-a 16.37., rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne imovine priznaju se u skladu s **HSFI 15 - Prihodi** i klasificiraju se kao **ostali - izvanredni rashodi**.

U ovu poziciju prema odredbama točaka HSFI-a 15.58. do 15.66. kao **ostali rashodi** (a ne ostali poslovni rashodi), **iskazuju se:**

- 1) rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine putem otuđenja ili kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi;
- 2) rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne nematerijalne imovine putem otuđenja ili kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi;
- 3) rashodi od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine;
- 4) rashodi od prestanka priznavanja financijske imovine;
- 5) rashodi od otuđenja dugotrajne imovine namijenjene prodaji;
- 6) rashodi od promjena knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine namijenjene prodaju koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju;

Iz odredbi MSFI-a proizlazi da **ovu poziciju ne popunjavaju poduzetnici koji primjenjuju MSFI-e**, već gore navedene rashode iskazuju u okviru pozicije "ostali poslovni rashodi" (vidi poziciju **II.8. - POSLOVNI RASHODI - Ostali poslovni rashodi**)

Po **našem kontnom planu** u ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta skupine **74 - Izvanredni-ostali rashod.** koja se sastoji od sljedećih osnovnih konta:

- **740** - *Rashodi kod prodaje dugotrajne nematerijalne imovine (kada je knjigovodstvena vrijednost veća od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.61.);*
- **741** - *Rashodi od knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine kada se dugotrajna nematerijalna imovina prestaje priznavati (HSFI 15.61.);*
- **742** - *Rashodi kod prodaje dugotrajne materijalne imovine (kada je knjigovodstvena vrijednost veća od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.60.);*
- **743** - *Rashodi od knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne materijalne imovine kada se dugotrajna materijalna imovina prestaje priznavati (HSFI 15.60.);*
- **744** - *Rashodi kod prodaje ulaganja u nekretnine (kada je knjigovodstvena vrijednost veća od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.62.);*
- **745** - *Rashodi od knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine kada se ulaganje u nekretnine prestaje priznavati (HSFI 15.62.);*
- **746** - *Rashodi kod prodaje financijske imovine (kada je knjigovodstvena vrijednost veća od ostvarenog prihoda) (HSFI 15.63.);*
- **747** - *Rashodi od knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine kada se financijska imovina prestaje priznavati (HSFI 15.63.);*
- **748** - *Rashodi kod prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji i od prestanka poslovanja (HSFI 15.64., 15.65 i 15.66) i*

- **749** - *Ostali izvanredni - ostali rashodi*

IX. UKUPNI PRIHODI (AOP 146)

U ovu poziciju unosi se zbroj iznosa sa sljedećih pozicija:

- I. - Poslovni prihodi (AOP 111),
- III. - Financijski prihodi (AOP 131),
- V. - Udio u dobiti od pridruženih poduzetnika (AOP 142) i
- VII. - Izvanredni-ostali prihodi (AOP 144).

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

1. Obrasca PD.

X. UKUPNI RASHODI (AOP 147)

U ovu poziciju unosi se zbroj iznosa sa sljedećih pozicija:

- II. - Poslovni rashodi (AOP 114),
- IV. - Financijski rashodi (AOP 137),
- VI. - Udio u gubitku od pridruženih poduzetnika (AOP 143) i
- VIII. - Izvanredni - ostali rashodi (AOP 145).

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

2. Obrasca PD.

XI.1. DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 149)

Kada su ukupni prihodi veći od ukupnih rashoda razlika se unosi u ovu poziciju (**AOP 146 minus AOP 147**).

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

3. Obrasca PD.

XI.2. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 150)

Kada su ukupni rashodi veći od ukupnih prihoda razlika se unosi u ovu poziciju (**AOP 147 minus AOP 146**).

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

4. Obrasca PD.

XII. POREZ NA DOBIT (AOP 151)

U ovoj poziciji unosi se iznos iz **red. br. 55. Obrasca PD** umanjen ili uvećan za porezni učinak privremenih razlika i svote koje su proizašle iz njihovog ukidanja u 2015. godini, o čemu smo detaljno pisali u članku "**Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka**", koji je objavljen u našem časopisu **RiPup** br.11/11 na str.18. Ako se zbog navedenog iznos unesen u ovoj poziciji ne slaže s podatkom iz **red.br.55. Obrasca PD** tada to treba obrazložiti u bilješkama.

XIII.1. DOBIT RAZDOBLJA (AOP 153)

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

XIII.2. GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 154)

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

U ovu poziciju unosi se i zbroj gubitka prije oporezivanja i obveze za porez na dobit, u slučaju kada je ostvareni računovodstveni gubitak ali ipak postoji porezna dobit koja se oporezuje.

XIV. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA

- 1) Propisan imateljima kapitala matice (AOP 155)
- 2) Propisan manjinskom interesu (AOP 156)

Podatke iz ovih pozicija popunjava samo poduzetnik koji sastavlja konsolidirani **Račun dobiti i gubitka**.

Primjer računa dobiti i gubitka:

U nastavku dajemo primjer izgleda i popunjavanja računa dobiti i gubitka.

RAČUN DOBITI I GUBITKA

za razdoblje od 01.01. do 31.12. 2015.

u kunama

Oznaka pozicije	Naziv pozicije	AOP	Red. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3		4	5
I.	POSLOVNI PRIHODI (112 do 113)	111		891.795	844.776
1.	Prihodi od prodaje (konta skupine 75)	112		875.631	827.421
2.	Ostali poslovni prihodi (konta skupine 76)	113		16.164	17.355
II.	POSLOVNI RASHODI (115 + 116 + 120 + 124 + 125 + 126 + 129 + 130)	114		867.018	814.578
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (konta skupine 60 i 63)	115			
2.	Materijalni troškovi (117 do 119)	116		630.990	584.406
a)	Troškovi sirovina i materijala (konta skupine 40)	117		42.666	39.705
b)	Troškovi prodane robe (konto 709)	118		483.783	460.032
c)	Ostali vanjski troškovi (konta skupine 41)	119		104.541	84.669
3.	Troškovi osoblja (121 do 123)	120		138.408	133.845
a)	Neto plaće i nadnice (konta 47000, 47001, 47010, 47011 i 4710)	121		79.842	76.455
b)	Troškovi poreza i dopinosa iz plaća (konta 47002, 47012 i 4711)	122		39.240	39.597
c)	Doprinosi na plaće (konta 4720, 4721, 4722 i 4729)	123		19.326	17.793
4.	Amortizacija (konta skupine 43)	124		34.854	33.048
5.	Ostali troškovi (konta skupine 44, 45 i 46)	125		38.198	30.471
6.	Vrijednosno usklađivanje (127 + 128)	126		14.088	18.618
d)	dugotrajne imovine (osim financijske imovine) (konta 710, 711 i 712)	127		11.748	14.913
e)	kratkotrajne imovine (osim financijske imovine) (konta 713 do 719)	128		2.340	3.705
7.	Rezerviranja (konta 420, 421 i 422)	129		1.008	1.065
8.	Ostali poslovni rashodi (konta skupine 73)	130		9.472	13.125
III.	FINANCIJSKI PRIHODI (132 do 136)	131		6.549	8.247
1.	Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima (konta 770 i 771)	132			
2.	Kamate, tečajne razlike, dividende, slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama (konto 772)	133		810	3.143
3.	Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa (konto 773)	134		4.843	3.869
4.	Nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine (konto 774)	135		896	1.235
5.	Ostali financijski prihodi (konto 779)	136			
IV.	FINANCIJSKI RASHODI (138 do 141)	137		1.161	993
1.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima (konta 480, 481, 720 i 721)	138			
2.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama (konta 482 i 722)	139		235	156
3.	Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine (konto 723)	140		926	837
4.	Ostali financijski rashodi (konto 729)	141			
V.	UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA (konto 775)	142		311	403
VI.	UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA (konto 724)	143			
VII.	IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI (konta skupine 78)	144		11.775	7.104
VIII.	IZVANREDNI - OSTALI RASHODI (konta skupine 74)	145		8.859	9.852
IX.	UKUPNI PRIHODI (111 + 131 + 142 + 144)	146		910.430	860.530
X.	UKUPNI RASHODI (114 + 137 + 143 + 145)	147		877.038	825.423

