



# Sastavljanje računa dobiti i gubitka za 2024.

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

Račun dobiti i gubitka su poduzetnici dužni sastaviti sukladno računovodstvenim standardima. Za 2024. godinu godišnji financijski izvještaji predaju se u FINA – u za potrebe statistike do 30. travnja, a za potrebe javne objave do 30. lipnja 2025. Ovim člankom pojašnjavamo ispunjavanje pozicija računa dobiti i gubitka za 2024. godinu čiji je sadržaj i struktura propisana Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov. 95/16, 144/20 i 158/23).

## 1. Uvod

Prema definiciji iz točke HSFI – a 1.8.. **račun dobiti i gubitka prikazuje prihode i rashode te dobit ili gubitak ostvaren u određenom obračunskom razdoblju.**, i jedan je od pojedinačnih i konsolidiranih financijskih izvještaja nabrojanih u točki HSFI – a 1.6.



### ističemo...

Račun dobiti i gubitka 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.

## 2. Račun dobiti u gubitka za 2024. godinu

Struktura i sadržaj računa dobiti i gubitka za 2024. godinu propisani su Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br., 95/16, 144/20 i 158/23).



### ističemo...

Struktura i sadržaj računa dobiti i gubitka za 2024. godinu nisu izmijenjeni u odnosu na račun dobiti i gubitka za 2022. godinu.

Prema članku 18. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 85/24, i 145/24) račun dobiti i gubitka propisan Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja dužni su sastavljati svi poduzetnici neovisno o veličini osim onih poduzetnika čije je poslovanje uređeno posebnim propisima, pravilnikom ili odlukom, a kojima strukturu i sadržaj financijskih izvještaja utvrđuju nadzorna tijela ovlaštena za nadzor njihova poslovanja propisima objavljenim u »Narodnim novinama«.

## 3. 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 (**Točka 3. HSFI 15 – Prihodi**).

Priznavanje i mjerenje prihoda ovisi i o konceptu kapitala i očuvanju kapitala koje koristi poduzetnik kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

*Prihodi proistječu iz redovne aktivnosti poduzetnika kao što su prihodi od prodaje proizvoda i robe, pružanja usluga, kamate, tantijema i dividende* (**Točka 4. HSFI 15 – Prihodi**).

Neto prihod se odnosi na iznose ostvarene prodajom proizvoda i davanjem usluga nakon oduzimanja popusta i poreza na dodanu vrijednost te drugih poreza izravno povezanih s prihodima (**Točka 5. HSFI 15 – Prihodi**).

Prihodi obuhvaćaju i druge stavke koja udovoljava definiciji prihoda (**Točka 6. HSFI 15 – Prihodi**).

U prihode ulazi i nerealizirana dobit (prihod) (**Točka 7. HSFI 15 – Prihodi**).

Prihod se priznaje kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi ulaziti kod poduzetnika i kada se koristi mogu pouzdano izmjeriti (**Točka 24. HSFI 15 – Prihodi**).

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 zaračunani.

U slučaju kada kupci plate poduzetniku u 2024. godini za isporuku koja će biti obavljena u 2025. godini to plaćanje poduzetnik ne smije knjižiti kao prihod već priznaje konto 292 – Unaprijed naplaćeni prihodi.

O prihodima smo pisali u člancima:

- **“Prihodi – primjena HSFI 15”**, objavljen u RiPup-u br. 11/2008 na str. 34.,
- **“Računovodstveni postupci u priznavanju i mjerenju prihoda prema MSFI – 15”**, objavljen u časopisu RiPup br. 2/2019 na str.15. od autora mr.sc. Stjepan Kolačević i mr.sc. Baldo Hreljac i
- **“Mogućnost prodaje po cijenama nižim od nabavne”**, objavljen u RiPup-u br. 9/2020 na str. 33.

## 4. Općenito o rashodima

Rashodi su smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu (**Točka 3. HSFI 16 – Rashodi**).

Priznavanje i mjerenje rashoda ovisi o konceptu kapitala i očuvanje kapitala koje koristi poduzetnik kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.

Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine (**Točka 12. HSFI 16 – Rashodi**).

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 proizvo-

da priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda (**Točka 13. HSFI 16 – Rashodi**).

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 (**Točka 14. HSFI 16 – Rashodi**).

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 (**Točka 15. HSFI 16 – Rashodi**).

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 najmodavcu), 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 pisali smo u članku **“Računovodstvo rashoda – primjena HSFI 16”**, objavljen u RiPup-u br. 12/2008 na str. 91.

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

### 5.1. 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 kao knjigovodstvena isprava treba smatrati nevjerodostojnom. Datum isporuke kao obvezni element računa propisan je u **Zakonom o PDV-u** te se po računu dobavljača kojem nedostaje taj element ne može koristiti pretporez, dok je izdavatelj računa podložan 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 2024., 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 2024.** (uključujući i taj datum), moraju se proknjižiti u knjigovodstvu poduzetnika **u 2024. 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.** Smatramo 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 2024. s klauzulom da roba ostaje na skladištu dobavljača do primjerice 15. veljače 2025. U ovom slučaju datum otpremnice je 15. veljače 2025., ali stvaran datum isporuke na računu mora biti 25. prosinca 2024. i taj ulazni račun kod poduzetnika knjiži se u 2024. godini na kontu **661 – Roba u tuđem skladištu.**

## 5.2. 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 izvatke 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 dali su napravljeni svi obračuni kao npr.:

- obračun plaća (i za prosinac 2024.),
- obračun svih poslova obavljenih do 31. prosinca 2024. prema ugovorima o djelu i ugovorima o autorskom djelu,
- obračun ugovornih i zatezних kamata za razdoblje do 31. prosinca 2024.,
- godišnji obračun amortizacije,
- godišnji obračuni raznih doprinosa prema zakonskim propisima,
- obračun dugoročnih rezerviranja,
- obračun proizvodnje,
- obračun utroška zaliha i
- 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 **dali 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 2024. 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 po-

duzetnika 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 2024. trebaju proknjižiti u 2024. godini.

**Ukoliko rokovi nisu uređeni niti internim aktima poduzetnika,** na rukovoditelju računovodstva je obveza da pisano izvjesti zakonskog predstavnika poduzetnika o krajnjem roku do kojeg računovodstvo mora dobiti odluke u vezi godišnjeg popisa (odluke o rashodovanju sredstava i odluke o viškovima i manjkovima) kako bi ih mogli sprovesti pravovremeno za sastavljanje financijskih izvještaja za 2024. godinu

O godišnjem popisu imovine i obveza kod poduzetnika u gospodarskim djelatnostima pisano je u članku **“Provođenje godišnjeg popisa (inventure) kod poduzetnika.”**, koji je objavljen u **RiPup-u** br. 10/24 na str. 46.

O knjiženju viškova i manjkova utvrđenih godišnjih popisom kod poduzetnika u gospodarskim djelatnostima pisano je u članku **“Knjiženje inventurnih viškova i manjkova utvrđenih godišnjim popisom”**, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 12/2024

O vrstama manjkova i koji manjkovi se unose u **red.br. 8. Obrasca PD** i knjiženje manjka imovine na teret zaposlenika – plaća u nara-vi, dali smo u odgovoru na pitanje koje je objavljeno u **RiPup-u** br. 12/18 na str.14.

## 5.3. Knjigovodstveno utvrđivanje rezultata poslovanja prije oporezivanja porezom na dobit

Nakon obavljenih provjera iz prethodnog poglavlja, te knjiženja svih poslovnih događaja za 2024. g. (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 dobiti 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 usluga**) 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 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** prenose na konta skupine **63 – Gotovi proizvodi.**

**Kada se prodaju gotovi proizvodi** tada se vrijednost gotovih proizvoda **sa konta skupine 63 prenosi na slijedeća konta skupine 70:**

**700 – Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta;**  
**701 – Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz prodavaonica;**  
**704 – Troškovi zaliha isporučenih gotovih proizvoda u jamstvenom roku i**

**708 – Troškovi zaliha poljoprivrednih proizvoda (proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda).**



Kod uslužnih organizacija koje troškove usluga ne evidentiraju preko 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 fakturirana, 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 vrijednost prodane robe.

**Ostali rashodi** se izravno iskazuju na sljedećim skupinama konta: **71** – Vrijednosno usklađivanje imovine (osim financijske imovine); **72** – Financijski rashodi; **73** – Ostali poslovni rashodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama i **74** – Ostali poslovni rashodi s poduzetnicima unutar grupe.

**Prihodi** se izravno iskazuju na sljedećim skupinama konta: **75** – Prihodi od prodaje; **76** – Ostali poslovni prihod s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama i; **77** – Financijski prihodi i **78** – Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe.



**ističemo...**

Rezultat poslovanja (dobit ili gubitak) utvrđuje se sučeljavanjem (utvrđivanjem razlike) prihoda i rashoda u izvještajnom razdoblju

Dobit, odnosno gubitak utvrđujemo, dakle, kao razliku između ukupnih 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** eura, a ukupni rashodi **1.200.000,00** eura. Utvrđena je dobit prije oporezivanja.



**Objavite financijske izvještaje u RiPup-u**

Cijena: **130<sup>00</sup> EUR** + PDV  
T: **01 / 49 21 737**

**Utvrđivanje DOBITI prije oporezivanja**

<b>Analićka konta skupine 70</b>	<b>Analićka konta skupine 75</b>
(x) 510.000	600.000 (x)
<b>Analićka konta skupine 71</b>	<b>Analićka konta skupine 76</b>
(x) 360.000	500.000 (x)
<b>Analićka konta skupine 72</b>	<b>Analićka konta skupine 77</b>
(x) 140.000	300.000 (x)
<b>Analićka konta skupine 73</b>	<b>Analićka konta skupine 78</b>
(x) 120.000	200.000 (x)
<b>Analićka konta skupine 74</b>	<b>UKUPNI PRIHODI</b>
(x) 70.000	<b>1.600.000 EUR</b>
<b>UKUPNI RASHODI</b>	<b>Rezultat PRIJE oporezivanja</b>
<b>1.200.000 EUR</b>	<b>400.000 EUR DOBIT</b>
<b>790 Razlika prihoda i rashoda – pozitivna (dobit)</b>	<b>800 Dobit prije oporezivanja</b>
(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** eura, a ukupni rashodi **1.700.000,00** eura. Utvrđen je gubitak prije oporezivanja.



**ističemo...**

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**.

**5.4. Sastavljanje obrasca Bruto bilance**

Kako bi se olakšalo sastavljanje Obrasca **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 2024. (dugovno ili potražno)
- promet u 2024. g. (i dugovni i potražni)
- stanje na dan 31. prosinca 2024. (dugovno ili potražno).

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

Nakon knjigovodstvenog utvrđivanja dobiti odnosno gubitka prije oporezivanja s porezom na dobit prelazi se na sastavljanje Obrasca **Račun dobiti i gubitka** do pozicije dobiti odnosno gubitka prije oporezivanja.

S kojih konta se unose podaci na pojedine pozicije Obrasca **Račun dobiti i gubitka** i kratki osvrt na dotične prihode i rashode dali smo u **točki 6.** ovoga članka.

### 5.6. 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. – Utvrđivanje dobiti tekuće godine nakon oporezivanja

Tijekom 2024. godine plaćeni su predujmovi za porez na dobit **76.000,00** eura. Ostvarena računovodstvena dobit prije oporezivanja je **400.000,00** eura. Na Obrascu PD utvrđena je obveza poreza na dobit za 2024. godinu od **86.000,00** eura 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:

<b>1.600.000 EUR</b>	<b>UKUPNI PRIHODI</b>	<b>1620 Potraživanje za više plaćeni porez na dobitak</b>
<b>1.200.000 EUR</b>	<b>UKUPNI RASHODI</b>	S <sup>o</sup> 76.000   76.000 (4)
		<b>800</b>
		<b>Dobit prije oporezivanja</b>
		(3) 400.000   400.000 (1)
	<b>790 Razlika prihoda i rashoda – pozitivna (dobit)</b>	<b>810</b>
		<b>Porez na dobit</b>
(1) 400.000		(2) 86.000   86.000 (3)
	<b>2620</b>	<b>820</b>
	<b>Obveze za porez na dobit</b>	<b>Dobit nakon oporezivanja</b>
(2) 76.000	86.000 (2)	314.000 (3)
	<b>890</b>	<b>950</b>
	<b>Prijenos osvarenog dobitka</b>	<b>Dobit poslovne godine</b>
(5) 314.000		314.000 (5)

#### Primjer 4. – Utvrđivanje gubitka tekuće godine nakon oporezivanja

Tijekom 2024. godine plaćeni su predujmovi za porez na dobit **16.000,00** eura. Ostvareni računovodstveni gubitak prije oporezivanja **100.000,00** eura. Na Obrascu PD utvrđena je obveza poreza na dobit za 2024. godinu od **6.000,00** eura na slijedeći način:

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

## BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE ČASOPISA RiPup SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!

Porezni i pravni stručnjaci, svakim radnim danom, neograničeno, bez naplate telefonskih impulsa!



**RAČUNOVODSTVO**  
**i POREZI** u praksi

**23**  
**godine**  
rješavamo vaše  
poslovne izazove  
iz područja računovodstva,  
poreza, plaća i naknada,  
radnih odnosa i  
trgovačkog prava

Stručno, praktično,  
brzo i točno!  
01 49 21 739  
01 48 36 046  
(temeljem PIN-a)



**Knjiženje:**

<b>1.600.000 EUR</b> UKUPNI PRIHODI	<b>1620</b> Potraživanje za više plaćeni porez na dobitak
<b>1.700.000 EUR</b> UKUPNI RASHODI	S° 16.000   6.000 (3)
	<b>801</b> Gubitak prije oporezivanja
	(1) 100.000   100.000 (4)
<b>795</b> Razlika prihoda i rashoda – negativna (gubitak)	<b>810</b> Porez na dobit
100.000 (1)	(2) 6.000   6.000 (4)
<b>2620</b> Obveze za porez na dobit	<b>820</b> Dobit nakon oporezivanja
(3) 6.000   6.000 (2)	(4) 106.000
<b>890</b> Prijenos osvarenog dobitka	<b>950</b> Dobit poslovne godine
106.000 (5)	(5) 106.000

Nakon obračuna poreza na dobit poduzetnik obračunani iznos treba oduzeti od knjigovodstvene dobiti ili gubitka te se kao rezultat dobije dobit ili gubitak nakon oporezivanja. Ovako izračunana dobit odnosno gubitak 2024. godine ne smije se dodavati ili prebijati s dobitkom ili gubitkom prethodnih godina, jer u financijskim izvještajima za 2024. godine rezultat te godine mora biti samostalno iskazan. Prebijanje ovih stavki obaviti će se u knjiženjima u 2025. godini.

**5.7. Sastavljanje Obrasca 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 6.** ovoga članka.

**5.8. Zaključna knjiženja u razredu 4, 7 i 8**

**5.8.1. 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 sljedeća 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 prije 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 ra zreda **4** konačni saldo nula.

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

(x) knjiženja tijekom godine  
(z) zaključna knjiženja

**5.8.2. 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).



**Objavite financijske izvještaje u RiPup-u**

Cijena: **130<sup>00</sup> EUR** + PDV

T: **01 / 49 21 737**

**ZATVARANJE RAZREDA 7 KADA JE  
UTVRĐEN GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA**

<b>Analitička konta skupine 70</b>		<b>Analitička konta skupine 75</b>	
(x) 700.000	<b>700.000</b> (z)	(x) <b>600.000</b>	600.000 (x)
<b>Analitička konta skupine 71</b>		<b>Analitička konta skupine 76</b>	
(x) 570.000	<b>570.000</b> (z)	(x) <b>500.000</b>	500.000 (x)
<b>Analitička konta skupine 72</b>		<b>Analitička konta skupine 77</b>	
(x) 230.000	<b>230.000</b> (z)	(x) <b>300.000</b>	300.000 (x)
<b>Analitička konta skupine 73</b>		<b>Analitička konta skupine 78</b>	
(x) 150.000	<b>150.000</b> (z)	(x) <b>200.000</b>	200.000 (x)
<b>Analitička konta skupine 74</b>			
(x) 50.000	<b>50.000</b> (z)		
(x) knjiženja tijekom godine (z) zaključna knjiženja			
<b>795 Razlika prihoda i rashoda – negativna (gubitak)</b>			
<b>(z) 100.000</b>		100.000 (25)	

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

**5.8.3. 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.

**ZATVARANJE RAZREDA 8  
KADA JE UTVRĐEN GUBITAK**

<b>801 Gubitak prije oporezivanja</b>	
(x) 100.000	100.000 (x)
<b>821 Gubitak nakon oporezivanja</b>	
(x) 106.000	<b>106.000</b> (z)
<b>891 Prijenos ostvarenog gubitka</b>	
<b>(z) 106.000</b>	106.000 (x)
(x) knjiženja tijekom godine (z) zaključna knjiženja	

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

Nakon sastavljanja Obrasca **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.

**6. Sastavljanje obrasca Računa dobiti i gubitka (po pozicijama)****I. Poslovni prihodi (AOP 128) (AOP 129 do 133))**

Odredbe HSF1 15 – Prihodi primjenjuju se za mikro, male i srednje poduzetnike, a odredbe MSFI 15 – Prihodi na temelju ugovora s kupcima za velike poduzetnike i subjekte od javnog interesa.

**I.1. POSLOVNI PRIHODI – Prihodi od prodaje s  
poduzetnicima unutar grupe (AOP 129)**

U ovu **poziciju RDG – a** unose se iznosi s potražne strane sljedećih osnovnih konta:

**750** – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga poduzetnicima unutar grupe i

**754** – Prihodi od prodaje robe poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima poduzetnici unutar grupe su: matrica i ovisna društva u kojoj matrica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Sve što je napisano za **poziciju I.2.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o prodaji unutar grupe pa se za iskazivanje prihoda od prodaje upotrebljavaju konta **750 i 754**.

**I.2. POSLOVNI PRIHODI – Prihodi od  
prodaje (izvan grupe) (AOP 130)**

U ovu **poziciju RDG – a** unose se iznosi s potražne strane sljedećih osnovnih konta:

**751** – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga društvima povezanim sudjelujućim interesom;

**752** – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga ostalim nepovezanim poduzetnicima – pravnim osobama;

**753** – Prihodi od prodaje proizvoda i usluga fizičkim osobama;

**755** – Prihodi od prodaje robe društvima povezanim sudjelujućim interesom;

**756** – Prihodi od prodaje robe ostalim nepovezanim poduzetnicima – pravnim osobama;

**757** – Prihodi od prodaje robe fizičkim osobama i

**759** – Ostali prihodi od prodaje.

**PRIHODI OD PRODAJE PROIZVODA I ROBE**

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 ni 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 pritjecati kod poduzetnika, i
- troškovi, koji su nastali ili će nastati transakcijom u svezi prodaje proizvoda mogu se pouzdano izmjeriti (**Točka 25. HSF1 15 – Prihodi**).

Kad je nastao dužničko vjerovničko 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, 78/15, 29/18, 126/21, 114/22, 156/22 i 155/23 – 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 uručivanja 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. – Knjiženje izlaznog računa – prodaja gotovih proizvoda

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

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Izlazni račun kupcu za proizvode <ul style="list-style-type: none"> <li>■ potraživanje od kupca</li> <li>■ PDV</li> <li>■ iznos računa bez PDV-a</li> </ul>	150.000,00 30.000,00 120.000,00	1200 - -	- 260030 7520
1.b	Razduženje skladišta	90.000,00	700	6300

1200 – Potraživanje od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, robe i usluga	6300 – Gotovi proizvodi u skladištu
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
	700 – Troškovi prodanih zaliha 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 (**Točka 26. HSF1 15 – Prihodi**).

### 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.

Kod formiranja prihoda s naslova pružanja usluga, u slučaju da se transakcija i poslovni događaji **mogu pouzdano procijeniti** poduzetnik **prihod 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 pritjecati 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 (**Točka 27. HSF1 15 – Prihodi**).

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 nadoknadivi** (**Točka 29. HSF1 15 – Prihodi**).

### Primjer 6. – Knjiženje izlaznog računa za pružene usluge kod uplate predujma

- 1) Poduzetnik je dobio predujam od kupca za ugovorenu uslugu u svoti od **20.000,00** eura;
- 2) Poduzetnik je izdao kupcu izlazni račun za predujam od **20.000,00** eura, gdje PDV iznosi 20% od uplaćenog predujma odnosno **4.000,00** eura;
- 3) Poduzetnik je izdao izlazni račun kupcu za obavljenu uslugu u svoti od **50.000,00** eura (PDV iznosi 10.000,00 eura). Na računu je priznat predujam od **20.000,00** eura;
- 4) S plaćenim predujmom djelomično se zatvara potraživanje prema kupcu;
- 5) Kupac je na žiro-računa uplatio poduzetniku razliku od **30.000,00** eura.

**Objavite financijske izvještaje u RiPup-u**

Cijena: **130<sup>00</sup> EUR** + PDV

T: **01 / 49 21 737**



## 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	26013 – Obveze za PDV po izlaznim računima za predujmove u RH po stopi od 25%
1990 – Ostala aktivna vremenska razgraničenja – pretporez kod ulaznog računa za predujam	260030 – Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
1200 – Potraživanje od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, robe i usluga	7524 – Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu
2590 – Obveze za primljene predujmove pravnim osobama u zemlji	

## Napomene:

- 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 eura (u slučaju da se ostatak predujma od 5.000,00 eura odnosi na slijedeću uslugu), tada se ne bi stornirao PDV na uplaćeni predujam u svoti od 4.000,00 eura već u svoti od 3.000,00 eura (15.000,00 x 20%).
- 4) U obrascu PDV ne stornira se obveza za PDV po izlaznom računu za predujam već se evidentira razlika obveze za PDV između izlaznog računa za isporuku i izlaznog računa za predujam.

## ZAMJENA ILI RAZMJENA

Kada se proizvodi, uključivo i robu, ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti prihod se ne priznaje (**Točka 30. HSFI 15 – Prihodi**).

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 (**Točka 31. HSFI 15 – Prihodi**).

## UGOVOR O IZGRADNJI

Kada je ishod ugovor o izgradnji moгуće pouzdano procijeniti, prihodi i rashodi priznaju se prema stupnju dovršenosti u obračunskom razdoblju u kojem su radovi nastali (**Točka 32. HSFI 15 – Prihodi**).

Kada ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti:

- prihod treba priznati do visine troškova,
- troškovi iz ugovora priznaju se kao rashod i razdoblja u kojem su nastali (**Točka 33. HSFI 15 – Prihodi**).

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.

## NAKNADNI POPUST

Poduzetnik koji za transakcije iz 2024. u toj godini naknadno odobri popust kupcu (ne na samom računu već naknadno), popust se neće evidentirati kao trošak već će se umanjiti prihod iskazan za te isporuke.

## I.3. POSLOVNI PRIHODI – Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (AOP 131)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **760** – Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga za vlastite potrebe.

Iz odredbe **točke 21. HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina** proizlazi da kod upotrebe vlastitih gotovih proizvoda za dugotrajnu materijalnu imovinu, u nabavnu vrijednost dugotrajne imovine ne ulazi prodajna vrijednost već trošak proizvodnje, dakle ne ulazi marža koju bi poduzetnik ostvario da je tu imovinu prodao drugima.

Prema propisima o **PDV-u**, kod upotrebe vlastitih proizvoda za vlastite potrebe ne obračunava se **PDV** jer se to ne smatra isporukom.

## Primjer 7. – Knjiženje upotrebe vlastitih gotovih proizvoda za dugotrajnu imovinu

- 1) Stanje zaliha gotovih proizvoda – strojeva iznosi **1.597.894,00** eura;
- 2) Jedan stroj upotrebljen za vlastitu proizvodnju iznosi **169.500,00** eura;
- 3) Račun dobavljača za montažu stroja u svoti od **27.000,00** eura (PDV iznosi **5.048,78** eura);
- 4) Stroj je predan u uporabu.



## TELEFON ZA KONZULTACIJE

Ponedjeljkom i četvrtkom

od 11.00 do 15.30 sati,

utorkom, srijedom i petkom

od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739



## Knjiženja:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje zaliha gotovih proizvoda	1.597.894,00	6300	-
2.	Jedan stroj predan za vlastitu upotrebu:			
	■ interna realizacija	169.500,00	05601	76000
	■ prijenos troškova proizvodnje u rashode poslovanja	169.500,00	700	6300
3.	Rračun dobavljača za obavljenu uslugu montaže stroja	27.000,00	-	2202
	■ PDV	5.048,78	1600	-
	■ iznos računa bez PDV-a	21.951,22	05601	-
4.	Stroj stavljen u upotrebu	191.451,22	0301	05601

05601 – Strojevi za proizvodnju u pripremi	6300 – Proizvodi u skladištu
2202 – Obveze prema dobavljačima – pravnim osobama za usluge	700 – Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
1600 – Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu	76000 – Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za dugotrajnu imovinu
0301 – Strojevi za proizvodnju	

Osim upotrebe vlastitih proizvoda i vlastite robe za vlastite poslovne svrhe odnosno za upotrebu tih dobara za dugotrajnu materijalnu imovinu i za ostale kratkotrajne materijalne zalihe (materijala, rezervni dijelovi i sitni inventar), prihodi na temelju uporabe vlastitih proizvoda, robe i usluga ostvaruju se i u slučaju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga za troškove reprezentacije, za troškove promidžbe i za darovanja vlastitim radnicima.

### Primjer 8. – Knjiženje upotrebe robe za vlastite potrebe (poklon radnicima u naravi)

- 1) Za poklone u naravi vlastitim radnicima (do 60,00 eura po jednom radniku) iz vlastitog skladišta trgovine na veliko dano je radnicima robe u vrijednosti (nabavnoj) od **6.000,00** eura.

## Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Iz trgovine na veliko poduzetnik je podijelio svojim radnicima poklone u naravi:			
	■ nabavna vrijednost poklonjene robe	6.000,00	4443	76029
	■ PDV-a na nabavnu vrijednost poklonjene robe	1.380,00	4443	2609
1.b	Razduženje zaliha robe iz trgovine na veliko po nabavnoj vrijednosti robe	6.000,00	7090	6600

4443 – Darovi u naravi radnicima	7090 – Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta.
2609 – Ostale obveze za PDV	76029 – Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za ostale vlastite potrebe
6600 – Zalihe trgovačke robe u skladištu	

### Primjer 9. – Knjiženje upotrebe gotovih proizvoda za vlastite potrebe (poklon poslovnim partnerima – reprezentacija i pokloni za promidžbu)

- 1) Za troškove reprezentacije utrošeni su vlastiti proizvodi čija cijena koštanja iznosi 30.000,00 eura;
- 2) Za troškove promidžbe utrošeno je vlastitih proizvoda u visini cijene koštanja od 15.000,00 eura

## Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Utrošeni vlastiti proizvodi za reprezentaciju:			
	■ 50% cijene koštanja gotovih proizvoda - porezno priznata reprezentacija	15.000,00	4610	-
	■ 50% cijene koštanja gotovih proizvoda - porezno nepriznata reprezentacija	15.000,00	4612	-
	■ prihod od interne realizacije	30.000,00	-	76001
1.b	Razduženje zaliha gotovih proizvoda upotrebljenih za reprezentaciju	30.000,00	700	6300
2.a	Utrošeni vlastiti proizvodi za promidžbu	15.000,00	4614	76002
2.b	Razduženje zaliha gotovih proizvoda upotrebljenih za reprezentaciju	15.000,00	700	6300

4610 – Porezno priznata reprezentacija (50%) upotrebljenih vlastitih proizvoda, usluga i roba	6300 – Proizvodi u skladištu
4612 – Porezno nepriznata reprezentacija (50%) upotrebljenih vlastitih proizvoda, usluga i roba	700 – Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
4614 – Troškovi promidžbe upotrebljenih vlastitih proizvoda, usluga i roba	76001 – Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za reprezentaciju
	76002 – Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za reklamu.

O prihodima od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga pisano je u članku **“Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (interna realizacija)”**, objavljen u RiPup-u br. 10/2021 na str. 26.

### I.4. POSLOVNI PRIHODI – Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe (AOP 132)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane skupine konta **78** – Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima poduzetnici unutar grupe su: matica i ovisna društva u kojoj matica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Sve što je napisano za poziciju I.5. vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o ostalim poslovnim prihodima unutar grupe pa se za iskazivanje tih prihoda upotrebljavaju konta skupine 78 i to sljedeća osnovna konta:

**780** – Prihodi od prodaje i prestanka priznavanja dugotrajne imovine poduzetnicima unutar grupe

**781** – Prihodi od prodaje kratkotrajne imovine (osim gotovih proizvoda i robe) poduzetnicima unutar grupe

**782** – Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe.

## 1.5. POSLOVNI PRIHODI – Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)(AOP 133)

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

- 761 – Prihodi od prodaje sirovina i materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara, ambalaže i auto guma i prihodi od prodaje dugotrajne imovine;
- 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.

O prihodima **ukidanja dugoročnih rezerviranja** pišemo uz poziciju **11.7. – Rezerviranja** ovog članka.

Naknadno utvrđeni prihodi iz proteklih godina knjiže se kao prihodi i iskazuju na kontu 768 i unose u ovu poziciju 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 (82% ili 88%) i direktno na teret dobitka tekuće godine (18% ili 12%).

O ostalim poslovnim prihodima napisali smo sljedeće članke:

- **“Ispravak pogreški i knjiženja po rješenju poreznog nadzora”**, objavljen u RiPup-u br. 9/2022 na str. 45.,
- **“Otpis obveza – porezni i računovodstveni aspekt”**, objavljen u RiPup-u br. 12/2020 na str. 35.,
- **“Državne potpore i potpore male vrijednosti”**, objavljen u RiPup-u br. 12/2018 na str. 40.,
- **“Računovodstveni i porezni aspekt redovnih i naknadnih popusta (odobrenja)”**, objavljen u RiPup-u br. 11/2020,
- **“Evidentiranje državne potpore”**, objavljen u RiPup-u br. 6/2020 na str. 69.,
- **“Knjiženje inventurnih viškova i manjkova utvrđenih godišnjim popisom”**, objavljen u RiPup-u br. 12/2024., i
- **“Državne potpore u obliku zajmova”**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2021 na str.17.

## II. POSLOVNI RASHODI (AOP 134) (AOP135+136+140+144 do 146+149+156)

### 11.1. POSLOVNI RASHODI – Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (AOP 135)

#### 1. Kod poduzetnika koji se bave samo 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**).

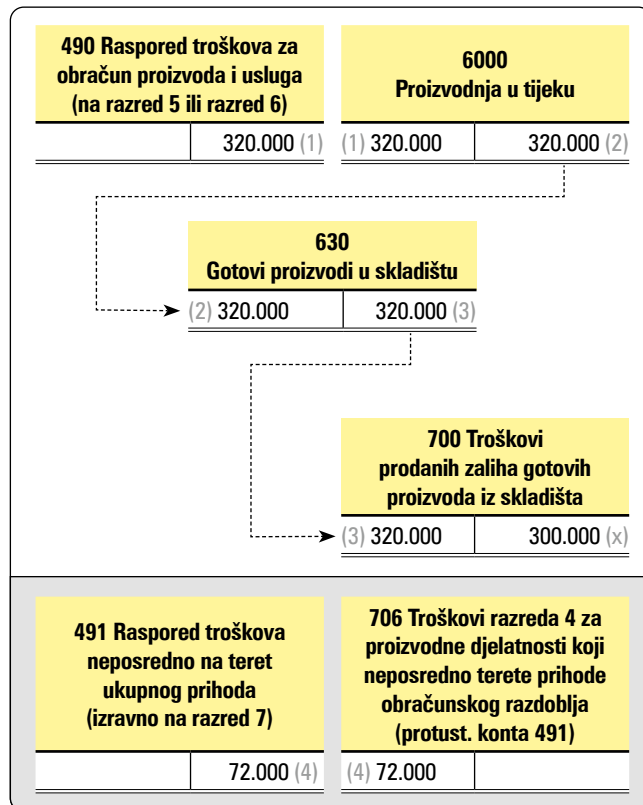
**Preostali troškovi koji se ne mogu uključiti u zalihe proizvodnje** na kraju obračunskog razdoblja prenose se **preko konta 491 – Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda** u rashode **na konto 706 – Troškovi razreda 4 za proizvodne i uslužne djelatnosti koji neposredno terete prihode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





## 2. Kod poduzetnika koji se bave samo uslužnom djelatnošću

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**. 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**.

## 3. Kod poduzetnika koji se bave samo trgovačkom djelatnošću

Troškovi razreda **4** na kraju obračunskog razdoblja **prenose se preko konta 491 – Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda** u rashode **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 **707**.

## 4. Kod poduzetnika koji se bave i proizvodnom i uslužnom i trgovačkom djelatnošću

Poduzetnici koji se bave i proizvodnom i uslužnom i trgovačkom djelatnošću moraju unutar razreda **4** voditi analitičku evidenciju troškova za svaku vrstu djelatnosti, a za uslužnu djelatnost posebno treba voditi troškove za uslužnu djelatnost koja traje (čiji se troškovi prenose preko konta **490 – Raspored troškova za obračun proizvodnje i usluga u zalihe na konto 6005 – Nedovršene usluge**) i posebno za "normalnu" uslužnu djelatnost (čiji se troškovi prenose 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**).

Za **proizvodnu djelatnost** 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**. Kako se dalje postupa sa troškovima iskazanim na kontima skupine **60 – Proizvodnja u tijeku** pisali smo u točki II.1.1. ovoga članka.

Za trgovačku djelatnost, troškovi razreda **4** na kraju obračunskog razdoblja **prenose se preko konta 491 – Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda** u rashode **na konto 707 – Troškovi razreda 4 koji se odnose na trgovačku djelatnost**.

Poduzetnici koji imaju sve navedene vrste djelatnosti popunjavaju poziciju **II.1. – Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda** samo za proizvodnu djelatnost i za uslužnu djelatnost koja traje, odnosno za djelatnosti čiji se troškovi prenose na konta skupine **60 – Proizvodnja i usluge u tijeku**.

## 5. 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 2024.) te završnog stanja (stanje na dan 31. prosinca 2024.), 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 2024. slijedeće korekcije:

- 1) Povećati za nastale manjkove zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2024. godini (koji su knjiženi na potražnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno na teret rashoda);
- 2) Povećati za umanjena zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2024. godini zbog vrijednosnog usklađenja zaliha na niže (koji su knjiženi također na potražnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno na teret rashoda);
- 3) Umanjiti za nastale viškove zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u 2024. godini (koji su knjiženi na dugovnoj strani navedenih zaliha i knjiženi izravno u korist prihoda);
- 4) Umanjiti za utvrđeni prihod u 2024. godini kod utvrđivanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda do točke ubiranja plodova;
- 5) Povećati za utvrđeni rashod u 2024. godini kod utvrđivanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda do točke ubiranja 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 (31.12.2024.) **manje od zaliha na početku** obračunskog razdoblja

(1.1.2024.) 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 (31.12.2024.) **veće od zaliha na početku** obračunskog razdoblja (1.1.2024.) upisat će to povećanje zaliha (razliku) u poziciji II.1. – **Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (kao minus stavku)**. To 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 2024. u odnosu na dan 1. siječnja 2024., treba isključiti navedene iznose povećanja ili smanjenja navedenih zaliha.

O zalihama proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda pisano je u sljedećim člancima:

- **"Računovodstvo zaliha – primjena HSFI 10"**, objavljen u RiPup-u br. 10/2013 na str. 22.,
- **"Računovodstvo zaliha sirovina i materijala"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2021 na str. 32.,
- **"Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda – primjena HSFI 10 – Zalihe"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2013 na str. 40.,
- **"Računovodstveni i porezni aspekt ugovora o izgradnji"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2019 na str. 26.,
- **"Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda"**, objavljen u RiPup-u br. 11/2021 na str. 16. i
- **"Računovodstvo proizvodnje"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2022 na str. 35.

### II.2.a POSLOVNI RASHODI – Materijalni troškovi – Troškovi sirovina i materijala (AOP 137)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta skupine 40 – **Troškovi sirovina i materijala** koja se sastoji od sljedećih 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 (**Točka 32. HSFI 10 – Zalihe**).

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 10. – 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	<b>926,19</b>	-	2200
	■ PDV	<b>185,24</b>	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	<b>740,95</b>	3100	-
2.	Ulazni račun dobavljača za 345 kg materijala X - ukupan iznos - skladišna primka 2	<b>2.264,06</b>	-	2200
	■ PDV	<b>452,81</b>	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	<b>1.811,25</b>	3100	-
3a.	Izdatnica 1 - utrošak 110 kg materijala X za proizvodnju	<b>562,10</b>	4000	3100
3b.	Prijenos materijalnog troška u zalihe proizvodnje	<b>562,10</b>	6000	490
4.	Ulazni račun dobavljača za 154 kg materijala X - ukupan iznos - skladišna primka 3	<b>1.033,73</b>	-	2200
	■ PDV	<b>206,75</b>	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	<b>826,98</b>	3100	-
5a.	Izdatnica 2 - utrošak 252 kg materijala X za proizvodnju	<b>1.318,10</b>	4000	3100



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
5b.	Prijenos materijalnog troška u zalihe proizvodnje	1.318,10	6000	490
6a.	Izdatnica 3 - utrošak 191kg 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	4000 – Temeljni materijal
16005 – Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	490 – Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga
3100 – Zalihe sirovine i materijala	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 (**Točka 35. HSFI 10 – Zalihe**).

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 eura, pod **r.br. 5.** bili bi 1.324,26 eura, a pod **r.br.6.** bili bi 1.003,71 eura. Iz analitičke evidencije zalihe materijala vidljivo je da je primjenom metode FIFO vrijednost zalihe materijala X (nakon svih provedenih knjiženja) na dan 24.9.2022. u iznosu od 488,67 eura a po metodi ponderiranog prosječnog troška u iznosu od 478,11 eura.

## 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 **evidentiraju 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 5 HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina., **dugotrajna materijalna imovina je imovina:**

- a) namijenjena 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 poduzetnika.

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 114/23), dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave **veći od 665,00 eura 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 **665,00 eura 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 11. – Jednokratni otpis sitnog inventara u upotrebi

- 1) Po računu dobavljača sitni inventar zaprimljen je na zalihi:
  - vrijednost računa dobavljača **6.250,00 eura**
  - PDV **1.250,00 eura**
  - iznos računa bez PDV-a **5.000,00 eura**
- 2) Sa zaliha dan je sitni inventar u upotrebu u iznosu od 3.000,00 eura;
- 3) 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 zalihā dan je sitni inventar u upotrebu	3.000,00	351	350
3.	Jednokratni otpis sitnog inventara u upotrebi	3.000,00	4030	3561

16005 – Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	350 – Sitni inventar u skladištu
2200 – Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama u zemlji za kratkotrajnu imovinu	351 – Sitni inventar u uporabi
4030 – Otpis sitnog inventara	3561 – Vrijednosno usklađenje sitnog inventara u upotrebi – porezno priznato

### Primjer 12. – Kalkulativni otpis sitnog inventara u upotrebi

- Po računu dobavljača sitni inventar odmah je stavljen u upotrebu
  - vrijednost računa dobavljača 6.250,00 eura
  - PDV 1.250,00 eura
  - iznos računa bez PDV-a 5.000,00 eura
- Sitni inventar u upotrebi otpisuje se kalkulativno kroz 12 mjeseci. Otpis za prvi mjesec u upotrebi iznosi 416,67 eura.

## 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

O zalihama i utrošku zalihā sirovina i materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara, auto guma i ambalaže pisano je u sljedećim člancima:

- “Računovodstvo zalihā – primjena HSFI 10”, objavljen RiPup-u br. 10/2013 na str. 22.,
- “Računovodstvo zalihā sirovina i materijala”, koji je objavljen u RiPup-u br. 6/2021 na str. 32., i
- “Računovodstvo sitnog inventara”, objavljen u RiPup-u br. 11/2023 na str. 37.

### II.2.b POSLOVNI RASHODI – Materijalni troškovi – Troškovi prodane robe (AOP 138)

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 prodavaonice;*  
 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, prodajna vrijednost robe koja se evidentira na dugovnoj strani konta 6630 – *Roba u prodavaonici* mora se korigirati sa evidentiranjem iznosa na potražnoj strani na sljedećim analitičkim kontima:

6640 – *PDV robe u prodavaonicama*

665 – *Ukalkulirana povratna naknada za ambalažu i*

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 analitička 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**.

O zalihama i prodaji trgovačke robe s primjerima knjiženja poslovnih događaja pisano je u članku “**Računovodstvo zalihā – primjena HSFI 10**”, koji je objavljen u RiPup-u br. 10/2013 na str. 22.

### II.2.c POSLOVNI RASHODI – Materijalni troškovi – ostali vanjski troškovi (AOP 139)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta skupine 41 – *Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)* koja se sastoji od sljedećih 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 sajмова;*

416 – *Troškovi registracije prijevoznih sredstava, usluge posredovanja i trgovačke usluge;*

418 – *Komunalne usluge i ostale usluge*

419 – *Ostale usluge.*

O ostalim vanjskim troškovima pisali smo u sljedećim člancima;

- “**Računovodstvo prodaje i povratnog najma kod obveznika HSFI – a**”, objavljen u RiPup-u br. 4/2019 na str. 15.,

- “**MSFI 16 – Evidencija najmovā u poslovnim knjigama najmoprimca**”, objavljen u RiPup-u br. 12/2018 na str.18.,

- “**Priznavanje i mjerenje najma prema MSFI – ju 16 – Najmovi (s motrišta najmoprimca**”, objavljen u RiPup-u br. 10/2019 na str. 47. i



- **“Operativni (poslovni) najam kod obveznika HSFI – a”**, objavljen u RiPup-u br. 9/2022 na str. 14.

### II.3. POSLOVNI RASHODI – Troškovi osoblja (AOP 140)

Ova pozicija se ne unosi već je kumulativ pozicija iskazanih na AOP 041 do 043 o kojima pišemo u nastavku.

#### II.3.a POSLOVNI RASHODI – Troškovi osoblja – Neto plaće i nadnice (AOP 141)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane sljedećih konta:  
**47000** – Neto plaće i nadnice u novcu koje se uključuju u cijenu proizvodnje;

**47001** – Neto plaće i nadnice u naravi koje se uključuju u cijenu proizvodnje;

**47010** – Neto plaće i nadnice u novcu koje se ne uključuju u cijenu proizvodnje;

**47011** – Neto plaće i nadnice u naravi koje se ne uključuju u cijenu proizvodnje;

**47100** – Naknade neto plaća i nadnica koje se uključuju u cijenu proizvodnje;

**47101** – Naknade neto plaća i nadnica koje se ne uključuju u cijenu proizvodnje.

#### II.3.b POSLOVNI RASHODI – Troškovi osoblja – Troškovi poreza i doprinosa iz plaća (AOP 142)

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;

**47110** – Porezi i doprinosi iz naknada plaća i nadnica koji se uključuju u cijenu proizvodnje;

**47111** – Porezi i doprinosi iz naknada plaća i nadnica koji se ne uključuju u cijenu proizvodnje.

#### II.3.c POSLOVNI RASHODI – Troškovi osoblja – Doprinosi na plaće (AOP 143)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane osnovnog konta  
**472** – Doprinosi na bruto plaće i naknade plaća koja se sastoji od sljedećih analitičkih 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 144)

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.

**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:

- a) razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu poduzetniku ili
- b) 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 umanjeno ostataka 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:

- 1) **linearnu (proporcionalnu) metodu** – vremenska metoda,
- 2) **degresivnu metodu** (metodu opadajućeg salda) – vremenska metoda i
- 3) **funktionalnu 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 78. HSFI 2 – Konsolidirani financijski izvještaji, **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 **goodwill stečen u poslovnom spajanju ne amortizira**.

O računovodstvu amortizacije i o poreznom tretmanu amortizacije pisali smo u sljedećim člancima;

- **“Amortizacija – računovodstvena primjena HSFI – a i porezni tretman**, objavljen u RiPup-u br. 11/2017 na str. 26.,
- **“Obračun amortizacije”**, objavljen u RiPup-u br. 10/2023 na str.34.,
- **“Amortizacija osobnih vozila od 1.1.2018. – metode evidentiranja”**, objavljen u RiPup-u br. 5/2018 na str. 14. i
- **“Amortizacija revalorizirane imovine”**, objavljen u RiPup-u br. 9/2019 na str. 48.o

## II.5. POSLOVNI RASHODI – Ostali troškovi (AOP 145)

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

**44** – Ostali troškovi poslovanja – troškovi za radnike (zlaposlenike);  
**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** – Dnevnicu 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 pret porez;

**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 i 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** – Reprerentacija 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.

O ostalim troškovima pisali smo u sljedećim člancima;

■ **“Troškovi obrazovanja i izobrazbe**, objavljen u RiPup-u br. 10/2018 na str. 47.,

■ **“Troškovi osnivanja trgovačkog društva – računovodstveni i porezni aspekt”**, objavljen u RiPup-u br. 5/2019 na str. 24,

■ **“Obračun članarina, naknada i spomeničke rente za 2024..”**, objavljen u RiPup-u br. 1/2025 na str. 21.,

■ **“Darovi poslovnim partnerima, promidžba i reprezentacija”**, objavljen u RiPup-u br. 11/2020 na str. 63.

## II.6. POSLOVNI RASHODI –

### Vrijednosna usklađenja (AOP 146)

Ova pozicija se ne unosi već je kumulativ pozicija iskazanih na AOP 047 i 048 o kojima pišemo u nastavku.

### II.6.a POSLOVNI RASHODI – Vrijednosna

#### usklađenja – dugotrajne imovine osim financijske imovine (AOP 147)

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

**710** – Vrijednosno usklađenje dugotrajne nematerijalne imovine;

**711** – Vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine i

**712** – Vrijednosno usklađenje dugotrajnih potraživanja.

Prema računovodstvenim standardima, na svaki datum izvještavanja 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 usklađenje dugotrajne nematerijalne imovine i na teret konta 711 – Vrijednosno usklađenje 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.



O vrijednosnom usklađivanju dugotrajne imovine pisali smo u člancima: "

- **"Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI 6"**, objavljen u RiPup-u br. 5/2016. na str. 19.,
- **"Dugotrajna materijalna imovina – priznavanje i mjerenje"**, objavljen u RiPup-u br. 10/2022., na str. 38.,
- **"Računovodstvo dugotrajne nematerijalne imovine – primjena HSFI 5"**, objavljen u RiPup-u br. 3/2021. na str. 27.,
- **"Ulaganje u nekretnine (koja se drže radi najma ili povećanja vrijednosti)"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2024., na str. 28.,
- **"Računovodstvo dugotrajne imovine namijenjenoj prodaji i prestanak poslovanja"**, objavljen u RiPup-u br. 5/2024. na str. 17.,
- **"Knjiženje prodaje dugotrajne materijalne imovine"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2024. na str. 23.
- **"Umanjenje vrijednosti imovine prema HSFI – ima"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2010., na str. 37.
- **"Revalorizacijska rezerva, rezerva fer vrijednosti i odgođena porezna obveza – primjena HSFI – a"**, objavljen u RiPup-u br. 3/2017. na str. 40.,
- **"Revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza"**, objavljen u RiPup-u br. 12/2020. na str. 15.,
- **"Različitosti u mjerenju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine ovisno o načinu upotrebe (primjena HSFI – a)"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2012. na str. 40.,
- **"Revalorizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine – primjena HSFI – a"**, objavljen u RiPup-u br. 12/2022. na str. 17. i
- **"Rezerve fer vrijednosti – primjena HSFI – a"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2022. na str. 38.

## II.6.b POSLOVNI RASHODI – Vrijednosna usklađenja – kratkotrajne imovine osim financijske imovine (AOP 148)

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

- 713** – Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala;
- 714** – Vrijednosno usklađenje proizvodnje u tijeku;
- 715** – Vrijednosno usklađenje gotovih proizvoda;
- 716** – Vrijednosno usklađenje trgovačke robe;
- 717** – Vrijednosno usklađenje predujmova za zalihe;
- 718** – Vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine namijenjene prodaji i

**719** – Vrijednosno usklađenje 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 **objektivan 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:

- a) značajne financijske teškoće dužnika,
- b) nepoštivanje ugovora, poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja, ili
- c) 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.

O vrijednosnom usklađivanju kratkotrajne imovine (osim financijske imovine) pisali smo u člancima:

- **"Potraživanja – primjena HSFI 11 i poreznih propisa"**, objavljen u RiPup-u br. 9/2008. na str. 40.,
- **"Računovodstvo zaliha – primjena HSFI 10"**, objavljen u RiPup-u br. 10/2013. na str. 22.,
- **"Umanjenje vrijednosti imovine prema HSFI – ima"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2010. na str. 37.,
- **"Računovodstvo zaliha sirovina i materijala"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2021. na str.32.,
- **"Vrijednosno usklađenje zaliha – računovodstveni i porezni tretman"**, objavljen u RiPup-u br. 10/2019. na str. 39.,
- **"Otpis i vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca"**, objavljen u RiPup-u br. 12/2020. na str. 26. i
- **"Računovodstvo dorade zaliha"**, objavljen u RiPup-u br. 11/2022. na str.28.

## II.7. POSLOVNI RASHODI – Rezerviranja (AOP 149 – 155)

U pozicije AOP 150 DO 155 unose se iznosi s dugovne strane skupine konta **42 – Troškovi dugoročnih rezerviranja** pod kojom su slijedeća osnovna konta:

- 420** – Dugoročna rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične troškove (AOP 150),
- 421** – Dugoročna rezerviranja za porezne obveze (AOP 151),
- 422** – Dugoročna rezerviranja za započete sudske sporove (AOP 152),
- 423** – Dugoročna rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava (AOP 153),
- 424** – Dugoročna rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima (AOP 154),
- 425** – Druga dugoročna rezerviranja (AOP 155) i
- 426** – Dugoročna rezerviranja za restrukturiranje poduzeća (AOP 155)

Pozicija AOP 149 se ne unosi već se izračunava kao zbroj iznosa iskazanih na pozicijama AOP 150 – 155.

**Rezerviranje je obveza** čija je priroda jasno određena i za koju je na datum bilance vjerojatno ili sigurno da će nastati ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili datuma kada će nastati. Rezerviranje se ne koristi za usklađivanje vrijednosti imovine (**Točka 6. HSFI 16 – Rashodi**).

*Rezerviranje troškova i rizika priznaje se kao rashod kada poduzetnik ima obvezu neodređenog vremena ili/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.

Budući poslovni gubici ne priznaju se kao rezerviranja. Međutim, ako poduzetnik ima štetni ugovor, sadašnja obveza prema tom ugovoru treba se priznati i mjeriti kao rezerviranje (**Točka 23. HSFI 16 – Rashodi**).

Vrste posebno 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 kada poduzetnik ne ispunjava uvjete navedene u **točki 24. HSFI 16 – Rashodi**.

Rezerviranja za restrukturiranje priznaju se samo kad poduzetnik:

- ima detaljan formalni plan restrukturiranja koji sadrži najmanje sljedeće:
  - poslovanje ili dio poslovanja na koje se odnosi,
  - glavne lokacije na kojima se provodi,
  - lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih koji će primiti naknadu zbog prestanka rada,
  - izdatke koje će nastati i
  - kada će plan biti proveden, i
- započinjanjem provedbe toga plana ili objavom njegovih glavnih značajki onima na koje on utječe nastaju kod njih opravdana očekivanja da će se restrukturiranje provesti.

Iznosi rezerviranja za restrukturiranje uključit će samo izravne izdatke koji proizlaze iz restrukturiranja, a to su:

- izdaci nužno uvjetovani restrukturiranjem i
- izdaci koji nisu povezani s uobičajenim aktivnostima poduzetnika (**Točka 24. HSFI 16-Rashodi**).

Iz odredbi **točke 24. HSFI 16 – Rashodi** porizlazi da se kod poduzetnika troškovi rezerviranja mogu knjižiti kao rashod samo u slučaju da su ispunjeni navedeni uvjeti, a iz propisa **Zakona o porezu na dobit** proizlazi da tako knjiženi rashodi rezerviranja za restrukturiranje nisu priznati rashodi odnosno na tako proknjižene rashode obračunava se porez na dobit (za navedene rashode povećava se porezna osnovica poreza na dobit).

**Rezerviranje treba pregledati** 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 (**Točka 30. HSFI 16 – Rashodi**).

**Ukidanje rezerviranja se priznaje** kao prihod od ukidanja rezerviranja koji se iskazuje na poziciji **I.5. – Ostali poslovni prihod (izvan**

**grupe)**, odnosno na poziciji **I.4. – Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe**

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

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

O dugoročnom rezerviranju za rizike i troškove i primjere knjiženja poslovnih događaja u vezi dugoročnog rezerviranja dali smo u članku **“Računovodstvo rezerviranja”**, objavljen u časopisu RiPup br.4/2021 na str. 26.

## II.8. POSLOVNI RASHODI – Ostali poslovni rashodi (AOP 156)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane skupine konta **73 – Ostali poslovni rashodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama**, koja se sastoji od slijedećih osnovnih konta:

**730 – Nabavna vrijednost prodanih sirovina i materijala, pričuvnih dijelova, sitnog inventara, ambalaže, auto guma, dugotrajne imovine namijenjene prodaji i rashodi od prodaje dugotrajne imovine;**

**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.**

U ovu poziciju unose se i iznosi s dugovne strane skupine konta **74 – Ostali poslovni rashodi s poduzetnicima unutar grupe**, koja se sastoji od slijedećih osnovnih konta:

**740 – Rashodi od prodaje i prestanka priznavanja dugotrajne imovine poduzetnicima unutar grupe;**

**741 – Rashodi od prodaje kratkotrajne imovine poduzetnicima unutar grupe (osim gotovih proizvoda i robe) i**

**742 – Ostali poslovni rashodi s poduzetnicima unutar grupe.**

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 ostalim poslovnim rashodima pisali smo u sljedećim člancima;

- **“Ispravak pogreški i knjiženja po rješenju poreznog nadzora”**, objavljen u RiPup-u br. 9/2022 na str. 45.,

- **“Računovodstveni i porezni aspekt redovnih i naknadnih popusta (odobrenja)**, objavljen u RiPup-u br. 11/2020 na str. 34. i

- **“Porezni aspekt donacija za područja pogođena potrebom”**, objavljen u časopisu RiPup br. 9/2018 na str. 22.

## III. FINACIJSKI PRIHODI (AOP 158 do 167) (AOP 157)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane skupine konta **77 – Financijski prihodi**.

Povezani poduzetnici su:



- 1) Poduzetnici unutar grupe (matICA i ovisni poduzetnici) i
- 2) Društva povezana sudjelujućim interesom (pridružena društva).

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matICA i ovisna društva u kojoj matICA ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Prema računovodstvenim standardima **društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo)** je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

Dionice i udjeli poduzetnika **kod nepovezanog poduzetnika (sudjelujući interesi)** su kada ulagatelj nema **značajan utjecaj** (već samo sudjelujući interes) odnosno gdje ulagatelj ima, izravno ili neizravno, **manje od 20%** glasačke moći kod drugog poduzetnika koji je predmet ulaganja.

Nepovezani poduzetnik je i onaj poduzetnik u kojemu poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele tog poduzetnika.

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele drugih poduzetnika i o ostaloj financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i primjenu konta prihoda od financijske imovine) pisali smo u sljedećim člancima:

- **“Ulaganja u dionice i udjele u ovisno i pridruženo društvo (društvo povezano sudjelujućim interesom)”**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2020 na str. 29.,
- **“Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo – primjena HSF1 9”**, objavljen u časopisu RiPup br. 11/2020 na str. 77. i
- **“Financijska imovina (osim dionica i udjela) – primjena HSF1 9”**, objavljen u časopisu RiPup br. 6/2021 na str. 47.

### III.1. FINANCIJSKI PRIHODI – Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe (AOP 158)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **770** – Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matICA i ovisna društva u kojoj matICA ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

U HSF1 2 – Konsolidirani financijski izvještaji nalaze se odredbe o mjerenju ulaganja u dionice i udjele u ovisne poduzetnike.

Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji matičnog društva koje ima ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirane poduzetnike i društva povezana sudjelujućim interesom (koja nisu razvrstana kao ulaganja namijenjena prodaji ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana kao namijenjena prodaji) ulaganja će se obračunavati po **metodi troška ulaganja (HSF1 2.51.)**.

**Metoda troška ulaganja** je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku nabave. Ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj prima raspodjelu zadržane dobiti poduzetnika u kojeg je izvršio ulaganje (**HSF1 2.15.**).

Kod primjene **metode troška ulaganja** ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj je izglasana dobit poduzetnika u koje je izvršio ulaganje (**HSF1 2.53.**).

Prema čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 do 114/23), prihodi od dividendi i udjela u dobiti utvrđeni na način iz navedene odredbe smanjuju osnovicu poreza na dobit jer je porez na dobit plaćen kod poduzetnika koji je ostvario dobit.

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele ovisnih poduzetnika s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i primjenu konta prihoda od ulaganja u udjele odnosno u dionice po-

duzetnika unutar grupe) pisali smo u članku: **“Ulaganja u dionice i udjele u ovisno i pridruženo društvo (društvo povezano sudjelujućim interesom)”**, objavljen u RiPup-u br. 10/2020 na str. 29.

### III.2. FINANCIJSKI PRIHODI – Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 159)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **771** – Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom.

Prema računovodstvenim standardima **društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo)** je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

Prema odredbama **HSF1 2 – Konsolidirani financijski izvještaji** ulaganja poduzetnika u dionice odnosno u udjele u društva povezana sudjelujućim interesom (pridružena društva) **mjere se samo metodom udjela**. Zbog toga poduzetnici koji primjenjuju **HSF1 – e** prihod od učešća u dobiti od ulaganja u udjele (dionice) pridruženih društava ne iskazuju na **kontu 771** već na **kontu 7790 – Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom**, a taj prihod iskazuje se na **poziciji V**, a ne na ovoj poziciji.

Na ovoj poziciji iskazuju prihod od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom poduzetnici koji primjenjuju **MSF1 – e** u slučaju kada navedena ulaganja ne vode po metodi udjela.

Prema čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 do 114/23), prihodi od dividendi i udjela u dobiti utvrđeni na način iz navedene odredbe smanjuju osnovicu poreza na dobit jer je porez na dobit plaćen kod poduzetnika koji je ostvario dobit.

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele društava povezanih sudjelujućim interesom s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i primjenu konta prihoda od ulaganja u udjele odnosno u dionice društava povezanih sudjelujućim interesom) pisali smo u članku: **“Ulaganja u dionice i udjele u ovisno i pridruženo društvo (društvo povezano sudjelujućim interesom)”**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2020 na str. 29.

### III.3. FINANCIJSKI PRIHODI – Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe (AOP 160)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **772** – Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matICA i ovisna društva u kojoj matICA ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

U ovu poziciju iskazuju se prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja danih poduzetnicima unutar grupe, osim prihoda od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe.

U ovu poziciju iskazuju se i prihodi po danim zajmovima (ugovorene kamate) poduzetnicima unutar grupe.

Sve što je napisano u ugovornim kamatama u **poziciji III.6**, vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim prihodima unutar grupe.

### III.4. FINANCIJSKI PRIHODI – Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe (AOP 161)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **773** – Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matrica i ovisna društva u kojoj matrica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Sve što je napisano o ostalim prihodima s osnove kamata od nepovezanih poduzetnika i ostalih osoba u **poziciji III.7.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim prihodima unutar grupe.

### III.5. FINANCIJSKI PRIHODI – Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe (AOP 162)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **774** – Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe.

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matrica i ovisna društva u kojoj matrica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Sve što je napisano o tečajnim razlikama i ostalim financijskim prihodima iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima u **poziciji III.8.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim prihodima unutar grupe.

### III.6. FINANCIJSKI PRIHODI – Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova (AOP 163)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **775** – Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova.

U ovu poziciju iskazuju se prihodi od ulaganja u dionice ili udjele kod nepovezanih poduzetnika u kojima poduzetnik ima manje od 20% glasačke moći.

U ovu poziciju iskazuju se i prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja danih nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i ostalim osobama.

U ovu poziciju iskazuju se i prihodi po danim zajmovima (ugovorene kamate) nepovezanim osobama i ostalim osobama.

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.

O ugovornim kamata pisano je u članku **“Ugovorne kamate – pravni, porezni i računovodstveni aspekt”**, objavljen u **RiPup-u** br. 12/2014. na str. 23.

O promjenama kod ugovornih i zateznih kamata od 1. kolovoza 2015. pisali smo u članku **“Nove stope zakonskih i ugovornih kamata”**, objavljen u **RiPup-u** br. 9/2015. na str.18.

Kod ugovornih kamata treba voditi računa i o propisima o porezu na dobit, kada se ugovaraju kamate između povezanih osoba. Detaljno o toj problematici za 2024.g. pišemo uz red.br.16. **Obrasca PD** u članku **“Prijava poreza na dobit (Obrazac PD) za 2024.”**, koji će biti objavljen u časopisu. **RiPup** br. 2/2025.

Pregled ugovornih i zateznih kamata po godinama objavljujemo u svakom časopisu Ripup.

### III.7. FINANCIJSKI PRIHODI – Ostali prihodi s osnove kamata (AOP 164)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **7760** – Ostali prihodi s osnove kamata.

U ovu poziciju unose se ugovorne kamate (osim ugovorne kamate na zajmove) i zatezne kamate obračunane nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i ostalim osobama.

**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.

O zateznim kamata pisano je u članku **“Zatezne kamate”**, objavljen u časopisu **RiPup** br. 11/2019. na str. 63.

O prihodima od kamata na dane zajmove pisali smo u članku **“Računovodstveni i porezni tretman danih i primljenih zajmova te kamata”**, objavljen u časopisu **RiPup** br. 12/2020. na str. 38. od autorice mr.sc. Silvija Pretnar Abičić.

Pregled ugovornih i zateznih kamata po godinama objavljujemo u svakom časopisu Ripup.

### III.8. FINANCIJSKI PRIHODI – Tečajne razlike i ostali financijski prihodi (AOP 165)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **7765** – Tečajne razlike i ostali financijski prihodi.

U ovu poziciju unose se pozitivne tečajne razlike i ostali financijski prihodi s nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i ostalim osobama.

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 javljaju 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 napisali smo sljedeće članke:

- **“Računovodstvo tečajnih razlika”**, objavljen u **RiPup-u** br. 9/2010 na str.23. i
- **“Upotreba tečaja i evidentiranje tečajnih razlika”**, objavljen u **RiPup-u** br. 3/2019 na str. 40.

### III.9. FINANCIJSKI PRIHODI – Nerealizirani dobici (prihodi) od financijske imovine (AOP 166)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **777** – Nerealizirani dobici (prihodi) od financijske imovine. Navedeni konto raščlanjen je na sljedeća analitička konta:



**7770** – Nerealizirani dobiti od umanjenja financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku (do visine prethodnog gubitka)

**7771** – Nerealizirani dobiti od povećanja fer vrijednosti financijske imovine klasificirane po fer vrijednosti (osim financijske imovine raspoložive za prodaju)

**7772** – Nerealizirani dobiti od svođenja na fer vrijednost dionica i udjela;

**7773** – Nerealizirani dobiti od svođenja na fer vrijednost ostale financijske imovine;

**7774** – Nerealizirani dobiti od smanjenja fer vrijednosti financijskih obveza;

**7775** – Nerealizirani dobiti od ukidanja gubitka od umanjenja financijske imovine raspoložive za prodaju (do visine prethodnog gubitka) i

**7779** – 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 dospjeća;
- 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 dospjeća i zajmovi i potraživanja;
- 2) Po fer vrijednosti bez umanjenja za iznos transakcijskih troškova mjeri 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.

Prema odredbi **točke 22. HSFI 9.**, 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.

Prema odredbi **točke 22. HSFI 9.**, za financijsku imovinu raspoloživu za prodaju koja se mjeri po fer vrijednosti promjena fer vrijednosti priznaje se direktno u kapital (rezervu fer vrijednosti).

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 15.64**).

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 knjigovodstvena vrijednost 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 direktno na kontu financijske imovine ili upotrebom konta ispravak vrijednosti. Iznos koji se ispravlja priznaje se u računu dobiti i gubitka (**HSFI 15.62**).

Gubici od umanjenja vrijednosti, priznati u računu dobiti i gubitka, od ulaganja u vlasnički instrument klasificiran kao raspoloživ za prodaju ne ispravlja se u računu dobiti i gubitka kao prihod nego se priznaju u rezerve fer vrijednosti (**HSFI 12.37**).

Iz navedenih odredbi proizlazi da se za **zajmove i potraživanja i financijska ulaganja koja se drže do dospjeća** (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 15.63**).

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele drugih poduzetnika i o ostaloj financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i primjenu konta nerealiziranih dobitaka odnosno prihoda od financijske imovine) pisali smo u sljedećim člancima:

- **“Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo – primjena HSFI 9”**, objavljen u RiPup-u br. 11/2020 na str. 77. i
- **“Financijska imovina (osim dionica i udjela) – primjena HSFI 9”**, objavljen u RiPup-u br. 6/2021 na str. 47.

### III.10. FINANCIJSKI PRIHODI – Ostali financijski prihodi (AOP 167)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **778** – *Ostali financijski prihodi*.

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

### IV. FINANCIJSKI RASHODI (AOP 169 do 175) (AOP 168)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane skupine konta **48** – *Financijski troškovi koji se uključuju u zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda* i sa dugovne strane skupine konta **72** – *Financijski rashodi*.

Povezani poduzetnici su:

- 1) Poduzetnici unutar grupe (matica i ovisni poduzetnici) i
- 2) Društva povezana sudjelujućim interesom (pridružena društva).

Prema računovodstvenim standardima **poduzetnici unutar grupe** su: matica i ovisna društva u kojoj matica ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima više od 50% glasačke moći.

Prema računovodstvenim standardima **društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo)** je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

Dionice i udjeli poduzetnika **kod nepovezanog poduzetnika (sudjelujući interesi)** su kada ulagatelj nema **značajan utjecaj** (već

samo sudjelujući interes) odnosno gdje ulagatelj ima, izravno ili nezravno, **manje od 20%** glasačke moći kod drugog poduzetnika koji je predmet ulaganja.

Nepovezani poduzetnik je i onaj poduzetnik u kojemu poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele tog poduzetnika.

O ulaganjima poduzetnika u dionice i udjele drugih poduzetnika i o ostaloj financijskoj imovini s primjerima knjiženja poslovnih događaja (u kojima smo prikazali i primjenu konta rashoda od financijske imovine) pisali smo u sljedećim člancima:

- **"Ulaganja u dionice i udjele u ovisno i pridruženo društvo (društvo povezano sudjelujućim interesom)"**, objavljen u RiPup-u br. 10/2020 na str. 29.,
- **"Ulaganja u dionice i udjele u nepovezano društvo – primjena HSFI 9"**, objavljen u RiPup-u br. 11/2020 na str. 77.,
- **"Financijska imovina (osim dionica i udjela) – primjena HSFI 9"**, objavljen u RiPup-u br. 6/2021 na str. 47.,
- **"Zajmovi i kamati između povezanih osoba"**, objavljen u RiPup-u br. 4/2018 na str. 58. i
- **"Kapitalizacija troškova posudbe (kamate i drugi troškovi)"**, objavljen u RiPup-u br. 4/2020 na str. 17.

#### IV.1. FINANCIJSKI RASHODI – Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe (AOP 169)

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

**480** – Kamate s poduzetnicima unutar grupe i

**720** – Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe.

Sve što je napisano o rashodima s osnove kamata i sličnih rashoda od nepovezanih poduzetnika i ostalih osoba u **poziciji IV.3.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim rashodima unutar grupe.

#### IV.2. FINANCIJSKI RASHODI – Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe (AOP 170)

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

**482** – Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe i

**722** – Tečajne razlike i drugi rashodi s društvima poduzetnicima unutar grupe.

Sve što je napisano o negativnim tečajnim razlikama i drugim rashodima od nepovezanih poduzetnika i ostalih osoba u **poziciji IV.4.** vrijedi i za ovu poziciju samo što se radi o navedenim rashodima unutar grupe.

#### IV.3. FINANCIJSKI RASHODI – Rashodi s osnove kamata i slični rashodi (AOP 171)

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

**483** – Rashodi s osnove kamata i slični rashodi i

**723** – Rashodi s osnove kamata i slični rashodi

U ovu poziciju iskazuju se rashodi od ugovornih i zatezanih kamata s društvima povezanim sudjelujućim interesom (pridruženim društvima), s nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i s ostalim osobama.

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 po-

trebno 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.

O ugovornim kamatama (članci i ostalo) pisano je uz **red.br. III.6. Obrasca Račun dobiti i gubitka.**

O zateznim kamatama (članci i ostalo) pisano je uz **red.br. III.7. Obrasca Račun dobiti i gubitka.**

O rashodima od kamata na primljene zajmove pisali smo u članku: **"Računovodstveni i porezni tretman danih i primljenih zajmova te kamata"**, objavljen u časopisu RiPup br. 12/2020. na str. 38. od autorice mr.sc. Silvija Pretnar Abičić.

O rashodima od kamata za financijski najam pisali smo u članku: **"Financijski najam kod obveznika HSFI – a"**, objavljen u časopisu RiPup br. 5/2021. na str.21.

#### IV.4. FINANCIJSKI RASHODI – Tečajne razlike i drugi rashodi (AOP 172)

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

**484** – Tečajne razlike i drugi rashodi i

**724** – Tečajne razlike i drugi rashodi

U ovu poziciju iskazuju se rashodi od tečajnih razlika i drugi rashodi s društvima povezanim sudjelujućim interesom (pridruženim društvima), s nepovezanim poduzetnicima (u kojima poduzetnik ima ulaganja u dionice ili udjele manje od 20% glasačke moći kao i u kojima poduzetnik nema ulaganja u dionice ili udjele) i s ostalim osobama.

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 javljaju 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.

Detaljnije o tečajnim razlikama (članci) pisano je uz **red.br. III.8. Obrasca Račun dobiti i gubitka.**

#### IV.5. FINANCIJSKI RASHODI – Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine (AOP 173)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **725** – Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine.

#### IV.6. FINANCIJSKI RASHODI – Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto) (AOP 174)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **726** – Vrijednosna usklađenja financijske imovine.



#### IV.7. FINANCIJSKI RASHODI – Ostali financijski rashodi (AOP 175)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **727 – Ostali financijski rashodi**.

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

#### V. Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 176)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **7790 – Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom**.

Prema računovodstvenim standardima **društvo povezano sudjelujućim interesom (pridruženo društvo)** je ono društvo u kojoj poduzetnik ulaganjem u udjele ili dionice tog društva ima od 20% do 50% glasačke moći.

U ovu poziciju knjiže se prihodi od učešća u dobiti kod društava povezanih sudjelujućim interesom u onom slučaju kada se ulaganja u dionice ili udjele kod društava povezanih sudjelujućim interesom mjere po **metodi udjela**.

Kada se ulaganja u dionice ili udjele kod društava povezanih sudjelujućim interesom ne mjere po metodi udjela, tada se prihodi od učešća u dobiti od tih ulaganja iskazuju na **poziciju III.2**.

Prema čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 do 114/23), prihodi od dividendi i udjela u dobiti utvrđeni na način iz navedene odredbe smanjuju osnovicu poreza na dobit jer je porez na dobit plaćen kod poduzetnika koji je ostvario dobit.

O ulaganju u dionice ili udjele kod društava povezanih sudjelujućim interesom pisano je u članku **“Ulaganja u dionice i udjele u ovisno i pridruženo društvo (društvo povezano sudjelujućim interesom)”**, objavljen u RiPup-u br. 10/2020 na str. 29.

#### VI. Udio u dobiti od zajedničkih pothvata (AOP 177)

U ovu poziciju unose se iznosi s potražne strane konta **7791 – Udio u dobiti od zajedničkih pothvata**.

Zajednički pothvat je ugovorno uređenje gdje dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole.

Udio u dobiti od zajedničkih pothvata obračunat metodom udjela iskazuje se na ovoj poziciji.

#### VII. Udio u gubitku od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 178)

Na ovu poziciju unose se rashodi s dugovne strane konta **728 – Udio u gubitku od društava povezanih sudjelujućim interesom**.

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

#### VIII. Udio u gubitku od zajedničkih pothvata (AOP 179)

U ovu poziciju unose se iznosi s dugovne strane konta **729 – Udio u gubitku od zajedničkih pothvata**.

Zajednički pothvat je ugovorno uređenje gdje dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole.

Udio u gubitku od zajedničkih pothvata obračunat metodom udjela iskazuje se na ovoj poziciji.

#### IX. UKUPNI PRIHODI (AOP 128+157+176+177) (AOP 180)

U ovu poziciju unosi se zbroj iznosa sa sljedećih pozicija:

**I. Poslovni prihodi (AOP 127),**

**III. Financijski prihodi (AOP 156),**

**V. Udio u dobiti od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 175) i**

**VI. Udio u dobiti od zajedničkih pothvata (AOP 176).**

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

**1. Obrasca PD.**

#### X. UKUPNI RASHODI (AOP 134+168+178+179) (AOP 181)

U ovu poziciju unosi se zbroj iznosa sa sljedećih pozicija:

**II. Poslovni rashodi (AOP 133),**

**IV. Financijski rashodi (AOP 167),**

**VII. Udio u gubitku od društava povezanih sudjelujućim interesom (AOP 177) i**

**VIII. Udio u gubitku od zajedničkih pothvata (AOP 178).**

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

**2. Obrasca PD.**

#### XI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 180 – 181)

U ovu poziciju unosi se razlika: AOP 180 – 181.

##### XI.1. DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 183)

Kada su ukupni prihodi veći od ukupnih rashoda razlika se unosi u ovu poziciju **(AOP 180 minus AOP 181)**.

Svota u ovoj poziciji mora biti jednaka svoti iskazanoj na **red. br. 3. Obrasca PD.**

##### XI.2. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 184)

Kada su ukupni rashodi veći od ukupnih prihoda razlika se unosi u ovu poziciju **(AOP 181 minus AOP 180)**.

Svota u ovoj poziciji mora biti jednaka svoti iskazanoj na **red. br. 4. Obrasca PD.**

#### XII. POREZ NA DOBIT (AOP 185)

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 2022. godini, o čemu smo pisali u članku **“Iskazivanje odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze u knjigovodstvu i u Računu dobiti i gubitka”**, objavljen u RiPup-u br.11/2011 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 187)

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

O raspodjeli i isplati dobiti i o pokriću gubitka pisali smo u članku: **“Raspored dobiti te pokriće gubitka za d.o.o. i j.d.o.o. (za 2023.)”**, objavljen u RiPup-u br.3/2024, a članak za 2024 bit će objavljen u časopisu RiPup-u br. 3/2025.

##### XIII.2. GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 188)

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

**OSTALE POZICIJE (AOP 189 do AOP 214)**

Podatke u pozicijama od AOP 189 do AOP 201 popunjava samo poduzetnik obveznik primjene MSFI – a koji ima prekinuto poslovanje.  
Podatke u pozicijama od AOP 202 do AOP 204 i od AOP 227 do AOP 229 popunjava samo poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj.

Podatke u pozicijama od AOP 205 do AOP 226 popunjava samo poduzetnik obveznik primjene MSFI – a.

**7. Pregled pozicija računa dobiti gubitka s kontima**

Naziv pozicije	AOP	Konta RiPuP-ovog kontnog plana
1	2	3
<b>I. POSLOVNI PRIHODI (AOP 128 do 132)</b>	<b>127</b>	
1. Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe	128	750 i 754
2. Prihodi od prodaje (izvan grupe)	129	751, 752, 753, 755, 756, 757 i 759
3. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga	130	760
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe	131	78
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	132	761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768 i 769
<b>II. POSLOVNI RASHODI (AOP134 + 135 + 139 + 143 do 145 + 148 + 155)</b>	<b>133</b>	
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	134	
2. Materijalni troškovi (AOP 136 do 138)	135	
a) Troškovi sirovina i materijala	136	40
b) Troškovi prodane robe	137	709
c) Ostali vanjski troškovi	138	41
3. Troškovi osoblja (AOP 140 do 142)	139	
a) Neto plaće i nadnice	140	47000, 47001, 47010, 47011 i 4710
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	141	47002, 47012 i 4711
c) Doprinosi na plaće	142	4720, 4721, 4722 i 4729
4. Amortizacija	143	43
5. Ostali troškovi	144	44, 45 i 46
6. Vrijednosna usklađenja (AOP 146 + 147)	145	
a) dugotrajne imovine osim financijske imovine	146	710, 711 i 712
b) kratkotrajne imovine osim financijske imovine	147	713, 714, 715, 716, 717, 718 i 719
7. Rezerviranja (AOP 149 do 154)	148	
a) Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	149	420
b) Rezerviranja za porezne obveze	150	421
c) Rezerviranja za započete sudske sporove	151	422
d) Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	152	423
e) Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	153	424
f) Druga rezerviranja	154	425
8. Ostali poslovni rashodi	155	73 i 74
<b>III. FINANIJSKI PRIHODI (AOP 157 do 166)</b>	<b>156</b>	
1. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	157	770
2. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesima	158	771
3. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe	159	772
4. Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	160	773
5. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	161	774



Naziv pozicije	AOP	Konta RiPuP-ovog kontnog plana
1	2	3
6. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja izjmova	162	775
7. Ostali prihodi s osnove kamata	163	7760
8. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi	164	7765
9. Nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine	165	777
10. Ostali financijski prihodi	166	778
<b>IV. FINACIJSKI RASHODI (AOP 168 do 174)</b>	167	
1. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe	168	480 i 720
2. Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe	169	482 i 722
3. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi	170	483 i 723
4. Tečajne razlike i drugi rashodi	171	484 i 724
5. Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine	172	725
6. Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto)	173	726
7. Ostali financijski rashodi	174	727
<b>V. UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM</b>	175	7790
<b>VI. UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA</b>	176	7791
<b>VII. UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM</b>	177	728
<b>VIII. UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA</b>	178	729
<b>IX. UKUPNI PRIHODI (AOP 127 + 156 + 175 + 176)</b>	179	
<b>X. UKUPNI RASHODI (AOP 133 + 167 + 177 + 178)</b>	180	
<b>XI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 179-180)</b>	181	
1. Dobit prije oporezivanja (AOP 179-180)	182	
2. Gubitak prije oporezivanja (AOP 180-179)	183	
<b>XII. POREZ NA DOBIT</b>	184	
<b>XIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 181-184)</b>	185	
1. Dobit razdoblja (AOP 181-184)	186	
2. Gubitak razdoblja (AOP 184-181)	187	
<b>PREKINUTO POSLOVANJE (popunjavanje poduzetnik obveznika MSFI-a samo ako ima prekinuto poslovanje)</b>		
<b>XIV. DOBIT ILI GUBITAK PREKINUTOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 189-190)</b>	188	
1. Dobit prekinutog poslovanja prije oporezivanja	189	
2. Gubitak prekinutog poslovanja prije oporezivanja	190	
<b>XV. POREZ NA DOBIT PREKINUTOG POSLOVANJA</b>	191	
1. Dobit prekinutog poslovanja za razdoblje(AOP 188-191)	192	
2. Gubitak prekinutog poslovanja za razdoblje(AOP 191-188)	193	
<b>UKUPNO POSLOVANJE (popunjavanje samo poduzetnik obveznik MSFI-a koji ima prekinuto poslovanje)</b>		
<b>XVI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA(AOP 181 + 188)</b>	194	
1. Dobit prije oporezivanja (AOP 194)	195	
2. Gubitak prije oporezivanja (AOP 194)	196	
<b>XVII. POREZ NA DOBIT (AOP 184 + 191)</b>	197	
<b>XVIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA(AOP 194-197)</b>	198	
1. Dobit razdoblja (AOP 194-197)	199	
2. Gubitak razdoblja (AOP 197-194)	200	
<b>DODATAK RDG-u (popunjavanje poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj)</b>		
<b>XIX. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA(AOP 202 + 203)</b>	201	
1. Pripisana imateljima kapitala matice	202	
2. Pripisana manjinskom (nekontrolirajućem) interesu	203	
<b>IZVJEŠTAJ O OSTALOJ SVEOBUHVAATNOJ DOBITI (popunjavanje poduzetnik obveznik primjene MSFI-a)</b>		

