



Vrijednosno usklađenje zaliha – računovodstveni i porezni tretman

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

S računovodstvenog aspekta, vrijednosno usklađenje zaliha provodi se u skladu sa odredbama HSFI-a 10 – Zalihe, odnosno istoimenog MRS-a 2. Budući da se zalihe moraju mjeriti po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže, u slučaju da je neto utrživa vrijednost zaliha manja od troška nabave, tj. knjigovodstvene vrijednosti zaliha, potrebno je provesti vrijednosno usklađenje. Vrijednosno usklađenje zaliha iskazuje se kao rashod u računu dobiti i gubitka, pri čemu je potrebno obratiti pozornost na porezni tretman tog rashoda. Naime, rashod s osnove vrijednosnog usklađenja porezno je priznat u onom poreznom razdoblju u kojem su predmetne zalihe prodane ili na neki drugi način uporabljene. Stoga najčešće dolazi do vremenske nepodudarnosti priznavanja rashoda vrijednosnog usklađenja za računovodstvene potrebe i za porezne svrhe, pa se u takvim okolnostima vrijednosno usklađenje zaliha tretira kao privremeno porezno nepriznat rashod, odnosno nastaje odbitna privremena razlika koja zahtijeva priznavanje odgođene porezne imovine. U radu autorica pojašnjava računovodstveni i porezni tretman vrijednosnog usklađenja zaliha.

1. Uvod

Zalihe se mogu definirati kao kratkotrajna materijalna imovina:

- koja se drži zbog prodaje u redovnom toku poslovanja,
- koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju ili
- u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Nadalje, s obzirom na reprodukcijski ciklus, zalihe obuhvaćaju sljedeće oblike: zalihe sirovina i drugog materijala koji ulazi u supstancu gotovog proizvoda; zalihe rezervnih dijelova i drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovih proizvoda; zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda; zalihe gotovih proizvoda; zalihe trgovačke robe i drugo te kratkotrajnu biološku imovinu.

S obzirom na poslovnu djelatnost samog poduzetnika, zastupljenost pojedinog oblika zaliha u bilanci može biti značajna, što posljedno utječe na iskazivanje financijskog položaja i uspješnosti poslovanja poduzetnika. Naime, budući da financijski izvještaji trebaju istinito i fer prezentirati financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika te istinito i objektivno predočavati učinke transakcija i drugih poslovnih događaja, od poduzetnika se zahtijeva da razmotri da li postoje pokazatelji da je vrijednost zaliha umanjena (npr. zalihe su oštećene ili u cijelosti ili djelomično zastar-

jele ili je smanjena njihova prodajna cijena), odnosno da utvrdi da li je neto utrživa vrijednost zaliha smanjena ispod njihovog troška nabave, u kom slučaju je potrebno priznati rashod s osnove vrijednosnog usklađenja.

S računovodstvenog aspekta, utvrđivanje i provođenje vrijednosnog usklađenja zaliha definirano je odredbama HSFI-a 10 – Zalihe, odnosno MRS-a 2 – Zalihe, međutim potrebno je obratiti pozornost i na porezni tretman vrijednosnog usklađenja. Naime, s aspekta poreza na dobit, rashod s osnove vrijednosnog usklađenja priznaje se u onom razdoblju u kojem su predmetne zalihe prodane ili na neki drugi način uporabljene. Stoga je računovodstveno iskazani rashod s osnove vrijednosnog usklađenja vrlo često privremeno porezno nepriznati rashod, odnosno stavka uvećanja porezne osnovice, koji je ujedno podložan i obračunu i iskazivanju odgođene porezne imovine.

2. Priznavanje i mjerenje zaliha

2.1. Priznavanje zaliha

Zalihe će se priznati u bilanci ako su zadovoljeni sljedeći uvjeti:

- vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi pritejecati poduzetniku i

b) zalihe imaju troškove ili vrijednosti koje se pouzdano mogu izmjeriti.

Nadalje, zalihe se prestaju priznavati kada su prodane, utrošene, uništene ili na neki drugi način otuđene, te je u tom trenutku knjigovodstvenu vrijednost predmetnih zaliha potrebno priznati kao rashod razdoblja. Međutim, kako se neke zalihe mogu rasporediti na drugu imovinu (primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta dugotrajne materijalne imovine izrađene u vlastitoj izvedbi), tako raspoređene zalihe priznati će se kao rashod tijekom vijeka upotrebe te imovine.

2.2. Mjerenje zaliha

Zalihe je potrebno mjeriti **po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže** (toč. 10.16. HSFI-a 10 i toč. 9. MRS-a 2). U trošak zaliha potrebno je uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i ostale troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje (toč. 10.17. HSFI-a 10 i toč. 10. MRS-a 2). Stoga, pri **početnom mjerenju** zaliha vrijedi sljedeće:

Vrsta zaliha	Početno mjerenje
Zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova i trgovačke robe	<p>Po trošku nabave:</p> <ul style="list-style-type: none"> iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI (toč.10.6. HSFI-a 10); trošak obuhvaća kupovnu cijenu, uvozne carine, poreze (osim onih koje poduzetnik kasnije može povratiti od poreznih vlasti), troškove prijevoza, rukovanja zalihama i druge troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju trgovačke robe, materijala i usluga (toč. 10.18. HSFI-a 10 i toč.11. MRS-a 2); trgovački i količinski popusti, te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave (toč. 10.18. HSFI-a 10 i toč.11. MRS-a 2);

Zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda te gotovih proizvoda

Po trošku proizvodnje:

- obuhvaća troškove utrošenih sirovina, potrošnog materijala i druge troškove koji su neizravno pripisivi predmetnom proizvodu ⇒ uključuju razumni udjel fiksnih i varijabilnih općih troškova nastalih u razdoblju proizvodnje koji se neizravno pripisuju predmetnom proizvodu, a troškovi distribucije se ne uključuju (toč. 10.7. HSFI-a 10);
- troškovi koji nastaju u procesu proizvodnje gotovih proizvoda mogu biti primarni troškovi i troškovi konverzije (toč. 10.19., 10.20. HSFI-a 10 i toč. 12.-13. MRS-a 2)
 - primarni troškovi:** uobičajeno uključuju troškove direktnog materijala
 - troškovi konverzije:** uključuju troškove izravno povezane s proizvodima (npr. direktni rad i slično) te sustavno raspoređene neizravne fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje (OTP) koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode
 - fiksni OTP: neizravni troškovi proizvodnje koji su relativno konstantni bez obzira na obujam proizvodnje, što znači da ne ovise i ne mijenjaju se s obujmom proizvodnje (npr. trošak amortizacije, održavanja građevinskih objekata, opći troškovi pogona i slično); raspoređuju se na troškove konverzije temeljem stupnja iskorištenosti normalnog kapaciteta proizvodnje, a neraspoređeni troškovi su rashod razdoblja u kojem su nastali
 - varijabilni OTP: neizravni troškovi proizvodnje koji ovise o obujmu proizvodnje, npr. indirektni materijal i rad u pogonu
- ostali troškovi: uključuju se samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje (npr. neproizvodni troškovi ili troškovi dizajniranja proizvoda za određene kupce) (toč. 10.22. HSFI-a 10 i toč.15. MRS-a 2);
- u trošak zaliha mogu se uključiti i troškovi posudbe pod određenim uvjetima (toč. 10.24. HSFI-a 10 i toč. 17. MRS-a 2);
- kao trošak zaliha **ne mogu** se iskazati: administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje; troškovi prodaje; neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova; troškovi skladištenja (osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze) ⇒ Ovi troškovi priznaju se kao rashod razdoblja. (toč. 10.23. HSFI-a 10 i toč. 16. MRS-a 2);

Naknadno mjerenje zaliha vrši se **po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Neto utrživa vrijednost** je procijenjena prodajna cijena u toku redovnog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje (toč. 10.4. HSFI-a 10 i toč. 6. MRS-a 2). To je zapravo neto iznos kojeg poduzetnik očekuje realizirati prodajom zaliha u redovitom toku poslovanja. S obzirom da se radi o specifičnoj vrijednosti za poduzetnika, neto utrživa vrijednost ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

Prema tome, barem na datum bilance, poduzetnik mora usporediti trošak zaliha sa njihovom neto utrživom vrijednošću te vrijedi sljedeće:

- ako je trošak zaliha, tj. knjigovodstvena vrijednost iskazana u bilanci, niža od neto utržive vrijednosti, zalihe se i dalje nastavlja iskazivati po trošku;
- ako je neto utrživa vrijednost manja od troška zaliha, potrebno je izvršiti umanjene vrijednosti zaliha, tj. priznati rashod od vrijednosnog usklađenja zaliha.

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE

SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE
TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!



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

www.racunovodstvo-porezi.hr

www.racunovodstvo-porezi.hr

3. Računovodstveni tretman vrijednosnog usklađenja zaliha

3.3. Priznavanje gubitka s osnove vrijednosnog usklađenja zaliha

Kao što je prethodno navedeno, kada je neto utrživa vrijednost zaliha niža od troška tih zaliha, potrebno je izvršiti umanjnje vrijednosti zaliha, tj. **priznati rashod od vrijednosnog usklađenja zaliha**. Potreba ovakvog načina evidentiranja zaliha u skladu je sa načelom opreznosti, koje navodi da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa koji se očekuje realizirati njihovom prodajom ili upotrebom.

Stoga, radi procjene da li je potrebno provesti vrijednosno usklađenje, poduzetnik mora utvrditi kurentnost zaliha, tj. razmotriti da li postoje indikatori mogućeg umanjnja vrijednosti zaliha. Primjerice, sukladno odredbama toč. 10.36. HSFI-a 10 i toč. 28. MRS-a 2, u slučaju da su zalihe oštećene ili u cijelosti ili djelomično zastarjele ili ako je smanjena njihova prodajna cijena, vjerojatno je da se troškovi zaliha neće moći nadoknaditi u cijelosti. Također, nemogućnost nadoknade troškova zaliha može biti prisutna, ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršenja ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati zbog prodaje.

U takvim okolnostima, a temeljeno na najnovijim dokazima koji postoje u vrijeme procjene vrijednosti zaliha za koje se očekuje da će biti realizirane, poduzetnik treba procijeniti neto utrživu vrijednost (toč. 10.38. HSFI-a 10 i toč. 30. MRS-a 2). Prilikom procjene potrebno je uzeti u obzir i promjene cijena ili troškova koji su izravno povezani s događajima nakon kraja razdoblja, a u mjeri u kojoj ti događaji potvrđuju uvjete koji su postojali na kraju razdoblja. Primjerice, prodaja zaliha nakon datuma financijskih izvještaja može ukazati na njihovu neto utrživu vrijednost na datum financijskih izvještaja. Dakle, ako se radi o nekurentnim zalihama ili su prodane ispod nabavne cijene, potrebno je priznati vrijednosno usklađenje zaliha u financijskim izvještajima već na datum bilance (31.12.). Nadalje, pri procjeni neto utržive vrijednosti potrebno je razmotriti i svrhu držanja zaliha. Naime, neto utrživa vrijednost količine zaliha koja se drži kako bi se udovoljilo ugovorima subjekta o prodaji ili pružanju usluga temelji se na ugovorenoj cijeni. Ako je za ugovore o prodaji potrebno manje zaliha od količine koja se drži, neto utrživa vrijednost viška zaliha temelji se na općim prodajnim cijenama (toč. 31. MRS-a 2).

Otpisivanje vrijednosti zaliha do njihove neto utržive vrijednosti provodi se uobičajeno predmet po predmet (toč.37. HSFI-a 10 i toč. 29. MRS-a 2). Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije grupirati slične ili povezane predmete zaliha. Primjerice, to će biti kod onih predmeta zaliha koji se odnose na istu liniju proizvodnje slične namjene ili uporabne svrhe i koji se proizvode i prodaju u istom zemljopisnom području te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih predmeta u toj proizvodnoj liniji. Međutim, nije primjereno zalihe otpisivati na temelju klasifikacije zaliha, primjerice gotovu robu, ili sve zalihe u određenoj gospodarskoj grani ili zemljopisnom području.

Nadalje, skrećemo pozornost da kada se radi o materijalu i drugim zalihama koje su namijenjene za korištenje u proizvodnji drugih zaliha (npr. gotovih proizvoda), u skladu sa toč. 10.39. HSFI-a 10 i toč. 32. MRS-a 2, vrijednost takvih zaliha nije potrebno otpisati ispod troška nabave, ako se očekuje da će se gotovi proizvodi u koje će te zalihe biti ugrađene prodati po cijeni koja je jednaka ili veća od njihovih troškova. Međutim, ako smanjenje cijene materijala ukazuje da će troškovi gotovih proizvoda biti veći od neto utržive vrijednosti, vri-

jednost materijala potrebno je otpisati do neto utržive vrijednosti. U tim uvjetima, neto utrživa vrijednost može se procijeniti na temelju zamjenske vrijednosti materijala.

Za računovodstveno evidentiranje vrijednosnog usklađenja zaliha potrebno je donijeti odluku o vrijednosnom usklađenju, tj. odgovarajuću knjigovodstvenu ispravku koja će biti podloga za unos podataka u poslovne knjige. Uobičajeno se vrijednosno usklađenje provodi nakon provedene godišnje inventure, temeljem prijedloga popisne komisije, međutim to je potrebno učiniti i bilo kada tijekom razdoblja ako se utvrdi da je neto utrživa vrijednost manja od troška zaliha. Vrijednosno usklađenje zaliha provodi se svođenjem vrijednosti zaliha na njihovu neto utrživu vrijednost na način da se evidentira rashod u računu dobiti i gubitka te smanjenje vrijednosti zaliha u bilanci, primjenom konta ispravka vrijednosti.

3.4. Smanjenje gubitka s osnove vrijednosnog usklađenja zaliha

Neto utrživu vrijednost **potrebno procjenjivati iznova u svakom sljedećem razdoblju**. Naime, u skladu sa toč. 10.40. HSFI-a 10 i toč. 33. MRS-a 2, ako su neke okolnosti u ranijem razdoblju uzrokovale vrijednosno usklađenje zaliha ispod troška, a te okolnosti više ne postoje, ili ako postoji vjerodostojan i nedvosmisleni dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti zbog promjene ekonomskih uvjeta, ranije priznato vrijednosno usklađenje potrebno je poništiti. To poništenje vrijednosnog usklađenja potrebno je priznati kao prihod uz istovremeno povećanje zaliha. Međutim, postoji ograničenje koje navodi da je **priznavanje prihoda moguće jedino do visine prethodno priznatog rashoda**. Naime, iznos bilo kojeg ukidanja (poništenja) otpisa zaliha, kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti, potrebno je priznati kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u razdoblju u kojem je došlo do ukidanja (poništenja) (toč. 10.14. HSFI-a 10 i toč. 34. MRS-a 2). Drugim riječima, knjigovodstvenu vrijednost zaliha nije moguće naknadno povećati iznad početnog iznosa troška zaliha, tj. nije moguće evidentirati revalorizacijsku pričuvu s osnove naknadnog povećanja vrijednosti i poništenja prethodno priznatog rashoda.

3.5. Objave u bilješkama uz financijske izvještaje

U slučaju evidentiranja vrijednosnog usklađenja zaliha, poduzetnik mora objaviti i određene informacije u bilješkama uz financijske izvještaje, primjerice:

- iznos bilo kojeg otpisa zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja;
- iznos bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblju;
- okolnosti ili događaji koji su doveli do poništenja otpisa zaliha;
- ispravak (otpis) vrijednosti zaliha do neto utržive vrijednosti.

Sukladno odredbama HSFI-a 1–Financijski izvještaji, mikro i mali poduzetnici nemaju obvezu objave ovih informacija u bilješkama uz financijske izvještaje.

4. Porezni tretman vrijednosnog usklađenja zaliha

Kao što je ranije navedeno, s računovodstvenog aspekta, iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka (manjka). Nadalje, iznos bilo kojeg ukidanja (poništenja)



otpisa zaliha, kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti, potrebno je priznati kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u razdoblju u kojem je došlo do ukidanja (poništenja).

S obzirom da vrlo često dolazi do vremenske nepodudarnosti priznavanja rashoda vrijednosnog usklađenja za računovodstvene potrebe i za porezne svrhe, u takvim okolnostima vrijednosno usklađenje zaliha utječe na poreznu osnovicu, kako je to definirano Zakonom o porezu na dobit¹ te Pravilnikom o porezu na dobit². Naime, u skladu sa čl. 7. st. 10. Zakona o PD-u, poreznu osnovicu je potrebno uvećati za privremeno nepriznate rashode, pri čemu vrijedi sljedeće: **rashodi smanjenja vrijednosti zaliha porezno se priznaju u onom razdoblju u kojemu je imovina prodana ili na drugi način uporabljena, tj. rashodima po osnovi vrijednosnog usklađenja zaliha smatraju se gubici od vrijednosnog usklađenja zaliha u poreznom razdoblju u kojemu su zalihe utrošene, prodane, na drugi način otuđene ili uništene** (čl. 10. Zakona o PD-u i čl. 34. Pravilnika o PD-u).

Stoga, ako zalihe nisu realizirane u istom poreznom razdoblju u kojem je evidentirano vrijednosno usklađenje, radi se o **privremeno porezno nepriznatom rashodu te je prilikom sastavljanja PD prijave potrebno uvećati poreznu osnovicu** (red. br. 21. Obrascia PD), jer dolazi do vremenske nepodudarnosti priznavanja rashoda vrijednosnog usklađenja za računovodstvene potrebe i za porezne svrhe. S obzirom da je knjigovodstvena vrijednost zaliha u bilanci manja od njihove porezne osnovice, u skladu sa MRS-om 12 – *Porezi na dobit*, odnosno HSFI-om 14 – *Vremenska razgraničenja* nastaje **odbitna privremena razlika čiji se porezni učinci priznaju u bilanci kao odgođena porezna imovina**, koja se ukida u razdoblju kada su zalihe utrošene, prodane, na drugi način otuđene ili uništene, tj. u onom razdoblju kada se rashod priznaje za svrhe oporezivanja. Učinak odbitne privremene razlike i odgođene porezne imovine očituje se u plaćanju većeg iznosa poreza na dobit, odnosno u naprijed plaćenom porezu na dobit u razdoblju poreznog nepriznavanja rashoda vrijednosnog usklađenja.

U skladu sa odredbama HSFI-a 14.29 i MRS-a 12, odgođenu poreznu imovinu treba mjeriti stopama poreza za koje se očekuje da će se primjenjivati u razdoblju kada će imovina biti nadoknađena, a obično se mjeri primjenom poreznih stopa (i poreznih zakona) koji su na snazi na datum bilance. Stopa poreza na dobit ovisi o veličini poduzetnika, pa se stopa poreza na dobit od 10% primjenjuje za poduzetnike koji su u poreznom razdoblju ostvarili prihod do 1.000.000,00 eura, dok za poduzetnike koji su ostvarili prihod veći od 1.000.000,00 eura stopa poreza na dobit iznosi 18% (čl. 28. Zakona o PD-u).

Nadalje, ako su zalihe vrijednosno usklađene u prethodnim razdobljima, a prodane u sljedećem poreznom razdoblju, potrebno je prilikom sastavljanja PD prijave **smanjiti poreznu osnovicu** (red. br. 30. Obrascia PD) **u iznosu prodanih, prethodno vrijednosno usklađenih zaliha**, budući da rashod postaje priznat i za porezne svrhe. Navedeno je u skladu sa čl. 6. st. 2. Zakona o PD-u koji navodi da se porezna osnovica može smanjiti za rashode ranijih razdoblja koji su bili uključeni u poreznu osnovicu. Također, **u odgovarajućem iznosu potrebno je ukinuti i odgođenu poreznu imovinu** jer prethodno nepriznati gubitak od vrijednosnog usklađenja zaliha postaje priznat za porezne svrhe. Posljedično, u razdoblju priznavanja rashoda za porezne svrhe, računovodstvena dobit će biti veća od osnovice poreza na dobit, što će u konačnici imati efekt na utvrđivanje nižeg iznosa poreza na dobit.

Uzimajući u obzir prethodno navedeno, jasno se može zaključiti da ako je poduzetnik vrijednosno uskladio zalihe te ih u istom poreznom razdoblju realizirao (prodao/uporabio), vrijednosno usklađenje zaliha porezno je priznati rashod u tom razdoblju i za porezne svrhe, što znači da ne nastaju privremene razlike te nema potrebe obračuna odgođenih poreza.

Primjerice:

- Poduzetnik je tijekom 2024. godine vrijednosno uskladio zalihe te računovodstveno iskazao rashod u iznosu od 20.000 eura. Predmetne zalihe su u potpunosti prodane tijekom 2024. godine. Stoga je rashod s osnove vrijednosnog usklađenja u iznosu od 20.000 eur priznat u 2024. godini i za porezne svrhe, nije potrebno izvršiti korekciju osnovice poreza na dobit nit obračunati odgođenu poreznu imovinu.*
- Poduzetnik je tijekom 2024. godine vrijednosno uskladio zalihe te računovodstveno iskazao rashod u iznosu od 50.000 eur. Predmetne zalihe tijekom 2024. godine nisu uopće realizirane (prodane/uporabljene). Stoga je rashod s osnove vrijednosnog usklađenja u potpunosti privremeno porezno nepriznat, te će prilikom izrade prijave poreza na dobit za 2024. godinu poduzetnik uvećati poreznu osnovicu u iznosu od 50.000 eur te računovodstveno iskazati odgođenu poreznu imovinu (50.000 kn*odgovarajuća stopa poreza na dobit). Tijekom 2025. godine poduzetnik je prodao 50% prethodno vrijednosno usklađenih zaliha, što znači da će tijekom izrade prijave poreza na dobit za 2025. godinu poreznu osnovicu umanjiti za iznos od 25.000 eur (50% od prethodno iskazano porezno nepriznatog rashoda) te računovodstveno ukinuti pripadajući dio odgođene porezne imovine (50% prethodno priznatog iznosa).*

Nadalje, s aspekta poreza na dodanu vrijednost, vrijednosno usklađenje zaliha zbog svođenja na neto utrživu vrijednost ne smatra se isporukom dobara, što znači da ne postoji obveza obračuna PDV-a.

Međutim, skrećemo pozornost da se, u slučaju neupotrebljivosti zaliha te nemogućnosti njihove nadoknade utroškom ili prodajom, ne radi o vrijednosnom usklađenju zaliha do njihove neto utržive vrijednosti, već je u tom slučaju potrebno provesti isknjiženje zaliha, odnosno evidentirati 100%-tni otpis zaliha. Otpis zaliha evidentirati će se kao rashod razdoblja, a predmetne zalihe će se najčešće uništiti ili baciti. S poreznog aspekta radi se o manjku, pri čemu je potrebno voditi računa da se rashodi po osnovi manjkova zaliha priznaju u visini utvrđenoj odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost (čl. 10. st. 2. Zakona o PD-u). Naime, prema čl. 26. st. 4. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost³, manjak dobara zbog neodgovarajuće kvalitete, proteka roka trajanja, kala, rastepa, loma i kvara iznad visine utvrđene prema odluci Gospodarske i Obrtničke komore, može se priznati, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlašteni službenik Porezne uprave ili ako porezni obveznik raspolaže odgovarajućom dokumentacijom nadležnih tijela ili pravnih osoba o količini i vrsti preuzetih dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje.

5. Primjeri evidentiranja vrijednosnog usklađenja zaliha

Primjer 1.: Vrijednosno usklađenje zaliha trgovačke robe u tekućem razdoblju

Društvo X d.o.o. na skladištu ima 500 kom artikla A, knjigovodstvene vrijednosti 60 eura/kom. Ukupna vrijednost zaliha A na skla-

¹ Zakon o porezu na dobit; Nar. nov., br. 177/04 – 114/23; nadalje Zakon o PD

² Pravilnik o porezu na dobit; Nar. nov., br. 95/05-16/25; nadalje Pravilnik o PD

³ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost; Nar. nov., br. 79/13-16/25



dištu iznosi 30.000 eura. Tijekom provođenja inventure u prosincu 2024. godine utvrđeno je da su zalihe zastarjele te se stoga vrijednost zaliha neće moći u potpunosti nadoknaditi. Vrši se procjena neto utržive vrijednosti zaliha artikla A te je utvrđena u ukupnom iznosu od 20.000 eura, odnosno 40 eura/kom. Uprava donosi odluku o vrijednosnom usklađenju zaliha te društvo priznaje rashod u iznosu od 10.000 eura, utvrđen kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti i neto utržive vrijednosti zaliha (30.000 eura – 20.000 eura). Nije bilo nikakve prodaje artikla A do kraja obračunskog razdoblja, tj. do 31.12.2024. godine. Društvo je obveznik stope poreza na dobit od 18% te je obračunata i evidentirana odgođena porezna imovina.

Računovodstvena dobit prije oporezivanja za 2024. godinu utvrđena je u iznosu od 100.000 eura. Stalne razlike (uvećanje dobiti) s osnove reprezentacije, kazni, kamata između povezanih osoba te rashoda darovanja iznad propisanih svota iznose 30.000 eura. Nema drugih stalnih ni privremenih razlika, niti prenesenih poreznih gubitaka.

Obračun tekućeg i odgođenih poreza za 2024. godinu je sljedeći:

Rbr.	Opis	Iznos
1.	Računovodstvena dobit (red.br. 3. PD obrasca)	100.000,00
2.	Stalne razlike –povećanje dobiti	30.000,00
3.	Privremena razlika–vrijednosno usklađenje zaliha u 2024. g. (red. br. 21. PD obrasca) – povećanje dobiti	10.000,00
4.	Osnovica poreza na dobit (red.br. 38 PD obrasca) (red. br. 1+2+3)	140.000,00
5.	Porezna obveza poreza na dobit (red. br. 44 PD obrasca) (red. br. 4*18%)	25.200,00

Odgođena porezna imovina = rashod od vrijednosnog usklađenja 10.000 eura *18% = 1.800 eura

Knjiženje u 2024. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Zalihe trgovačke robe A – prije vrijednosnog usklađenja			
	Roba u skladištu	30.000,00	660	
2.	Evidentiranje vrijednosnog usklađenja robe			
	Vrijednosno usklađenje trgovačke robe	10.000,00	716	
	Vrijednosno usklađenje robe u skladištu – privremeno porezno nepriznato	10.000,00		667
3.	Prijenos prihoda i rashoda na 31.12.			
	Razlika prihoda i rashoda	100.000,00	790	
	Dobit prije oporezivanja	100.000,00		800
4.	Evidentiranje poreza na dobit			
	Obveze za porez na dobit (tekući porez)	25.200,00		262
	Porez na dobit	25.200,00	810	
5.	Evidentiranje odgođene porezne imovine			
	Odgođena porezna imovina	1.800,00	080	
	Porez na dobit (odgođeni porez)	1.800,00		811
6.	Utvrđivanje dobiti nakon oporezivanja			
	Dobit prije oporezivanja	100.000,00	800	
	Porez na dobit	25.200,00		810
	Porez na dobit (odgođeni porez)	1.800,00	811	
	Dobit razdoblja	76.600,00		820
7.	Prijenos dobiti nakon oporezivanja			
	Dobit razdoblja	76.600,00	820	
	Dobit poslovne godine	76.600,00		950

Primjer 2.: Djelomično ukidanje iznosa vrijednosnog usklađenja za prethodno vrijednosno usklađene zalihe gotovih proizvoda

Na dan 1.1.2024. godine društvo X d.o.o. na zalihi ima 1.000 kom proizvoda B. Trošak nabave iznosi 100.000 eura, tj. 100 eura/kom. Na dan 31.12.2023. godine društvo X d.o.o. je evidentiralo vrijednosno usklađenje zaliha proizvoda B u vrijednosti od 40.000 eura i priznalo odgođenu poreznu imovinu u iznosu od 4.000 eura (40.000 eura*10%). Društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 10%. Neto utrživa vrijednost iznosi 60 eura/kom i to je vrijednost po kojoj se zalihe dalje iskazuju u bruto bilanci.

Tijekom 2024. godine društvo X d.o.o. prodalo je 500 kom proizvoda B po cijeni od 63 eura/kom. Ispostavljena je faktura kupcu na iznos od 39.375 eura (31.500 eura proizvodi + PDV 7.875 eura).

Izračun troškova prodanih proizvoda i iznosa za koji je potrebno umanjiti prethodno priznati iznos vrijednosnog usklađenja zaliha je kako slijedi:

Rbr.	Opis	Izračun za prodane zalihe	Ukupni iznos (EUR)
1.	Trošak nabave zaliha = 100 eura/kom	= 100 eura*500 kom	50.000
2.	Trošak prodanih proizvoda = 60 eura/kom	= 60 eura*500 kom	30.000
3.	Iznos ukidanja vrijednosnog usklađenja zaliha (2)-(1)	= (30.000 – 50.000)	(20.000)

Društvo X d.o.o. je za 2024. godinu ostvarilo dobit prije oporezivanja u iznosu od 30.000 eura te nije bilo drugih stalnih niti privremenih razlika između računovodstvene i porezne osnovice.

Potrebno je evidentirati prodaju zaliha te obračun poreza.

S obzirom na to da je 50% prethodno vrijednosno usklađenih zaliha B prodano, prilikom ispunjavanja prijave poreza na dobit za 2024. godinu za prodane zalihe potrebno je ukinuti prethodno priznatu privremenu razliku s osnove vrijednosnog usklađenja u iznosu od 20.000 eura (40.000 eura/1.000 kom*500 kom) što će se iskazati kao umanjeње porezne osnovice, a u bilanci će se ukinuti pripadajući iznos odgođene porezne imovine u iznosu od 2.000 eura (4.000 eura/1.000 kom*500 kom). Dakle, u 2024. godini je rashod s osnove prethodno iskazanog vrijednosnog usklađenja zaliha proizvoda B, u iznosu od 20.000 eura, postao priznat za porezne svrhe jer je određeni dio zaliha prodan.

Obračun tekućeg i odgođenih poreza za 2024. godinu:

Rbr.	Opis	Iznos
1.	Računovodstvena dobit (red.br. 3. PD obrasca)	30.000,00
2.	Umanjenje dobiti – ukidanje vrijednosnog usklađenja zaliha za prodane zalihe u 2024.g. (red. br. 30. PD obrasca)	20.000,00
3.	Osnovica poreza na dobit (red.br. 38 PD obrasca) (1-2)	10.000,00
4.	Porezna obveza poreza na dobit (red. br. 44 PD obrasca) (red 3*10%)	1.000,00

Knjiženje u 2024. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Početno stanje			
	Zalihe gotovih proizvoda u skladištu	100.000,00	630	
	Vrijednosno usklađenje gotovih proizvoda	40.000,00		633
	Odgođena porezna imovina	4.000,00	080	

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Prodaja zaliha B			
	Potraživanje od kupaca	39.375,00	120	
	Obveze za PDV	7.875,00		260
	Prihodi od prodaje proizvoda nepovezanim poduzetnicima	31.500,00		752
3.	Razduženje skladišta za prodane proizvode			
	Zalihe gotovih proizvoda u skladištu	50.000,00		630
	Vrijednosno usklađenje gotovih proizvoda	20.000,00	633	
	Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta	30.000,00	700	
4.	Prijenos prihoda i rashoda na 31.12.			
	Razlika prihoda i rashoda	30.000,00	790	
	Dobit prije oporezivanja	30.000,00		800
5.	Evidentiranje poreza na dobit			
	Obveze za porez na dobit (tekući porez)	1.000,00		262
	Porez na dobit	1.000,00	810	
6.	Ukidanje odgođene porezne imovine za prodane zalihe			
	Odgođena porezna imovina	2.000,00		080
	Porez na dobit (odgođeni porez)	2.000,00	811	
7.	Utvrđivanje dobiti nakon oporezivanja			
	Dobit prije oporezivanja	30.000,00	800	
	Porez na dobit	1.000,00		810
	Porez na dobit (odgođeni porez)	2.000,00		811
	Dobit razdoblja	27.000,00		820
8.	Prijenos dobiti nakon oporezivanja			
	Dobit razdoblja	27.000,00	820	
	Dobit poslovne godine	27.000,00		950

Primjer 3.: Evidentiranje vrijednosnog usklađenja zaliha u maloprodaji

Društvo X d.o.o. izvršilo je inventuru robe u trgovini na malo sa stanjem na dan 31.12.2024. godine. U trgovini se nalazi 100 kom artikla A, čija je prodajna vrijednost (PDV je uračunat) 15 eura/kom. S obzirom da društvo ima poteškoće u prodaji robe, donosi se odluka o vrijednosnom usklađenju za 40%. Nova prodajna cijena je 9 eur (PDV je uračunat). Potrebno je evidentirati vrijednosno usklađenje. Društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%.

Rbr.	Kalkulacija	Stara cijena (100 kom)	Nova cijena (100 kom)	Razlika
1.	Maloprodajna cijena (s PDV-om)	1.500 eura	900 eura	600 eura
2.	Uračunati PDV	300 eura	180 eura	120 eura
3.	Prodajna vrijednost bez PDV-a (1)-(2)	1.200 eura	720 eura	480 eura
4.	Marža prodavaonice 20%	200 eura	–	–
5.	Nabavna vrijednost	1.000 eura	–	–

S obzirom da je vrijednost zaliha iskazana po novoj prodajnoj cijeni bez PDV-a nakon sniženja manja od nabavne vrijednosti zaliha (720 eura < 1.000 eura), marža je u cijelosti poništena. Potrebno je evidentirati rashod s osnove vrijednosnog usklađenja zaliha u iznosu od 280 eura (uvećanje porezne osnovice u 2024. godini na red. br. 21. PD obrasca) te obračunati odgođenu poreznu imovinu u iznosu od 50,40 eura (280 eura*18%).

Knjiženje u 2024. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje zaliha prije vrijednosnog usklađenja			
	Roba u prodavaonici	1.500,00	663	
	Uračunati PDV	300,00		664
	Razlika u cijeni	200,00		669
2.	Vrijednosno usklađenje robe			
	Vrijednosno usklađenje robe – privremeno porezno nepriznato	600,00		667
	Uračunati PDV	-120,00		664
	Razlika u cijeni	-200,00		669
	Vrijednosno usklađenje robe	280,00	716	
3.	Evidentiranje odgođene porezne imovine			
	Odgođena porezna imovina	50,40	080	
	Porez na dobit (odgođeni porez)	50,40		811

Primjer 4.: Vrijednosno usklađenje zaliha sirovina i materijala

Društvo X d.o.o. je 31.10.2024. godine utvrdilo da je vrijednost zaliha materijala A, kojeg koristi za proizvodnju proizvoda X, umanjena jer je neto utrživa vrijednost zaliha materijala A manja od troška nabave za iznos od 10.000 eura, te se neće moći nadoknaditi prodajnom cijenom proizvoda X. Trošak nabave zaliha materijala A iznosi 40.000 eura.

Društvo na zalihi ima i sirovine B čiji je trošak nabave 40.000 eura. Vrijednost sirovine B koja se koristi za proizvodnju proizvoda Y je umanjena za 3.000 eura, međutim društvo je utvrdilo da se ukupan trošak nabave sirovine B može nadoknaditi kroz prodajnu cijenu proizvoda Y (stoga nije potrebno provesti vrijednosno usklađenje zaliha sirovine B).

Uprava društva X d.o.o. donosi odluku o vrijednosnom usklađenju zaliha materijala A u iznosu od 10.000 eura.

Nakon provedenog vrijednosnog usklađenja, a zaključno sa 31.12.2024. godine, nije bilo novih nabavki materijala A niti sirovine B. Međutim, društvo je utrošilo u proizvodnji 50% zalihe materijala A i ukupnu količinu sirovine B.

Potrebno je evidentirati vrijednosno usklađenje zaliha, utvrditi iznos privremeno porezno nepriznatog rashoda te obračunati odgođene poreze na 31.12.2024. godine. Subjekt je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%.

Knjiženje u 2024. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Evidentiranje vrijednosnog usklađenja zaliha materijala A			
	Vrijednosno usklađenje zaliha sirovina i materijala	10.000,00	713	
	Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala – privremeno porezno nepriznato	10.000,00		314
2.	Utrošak materijala A u proizvodnji proizvoda X			
	Zalihe sirovina i materijala	20.000,00		310
	Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala – privremeno porezno nepriznato	5.000,00	314	
	Troškovi sirovine i materijala	15.000,00	400	



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Utrošak sirovine B u proizvodnji proizvoda Y			
	Zalihe sirovina i materijala	40.000,00		310
	Troškovi sirovine i materijala	40.000,00	400	
4.	Evidentiranje odgođene porezne imovine			
	Odgođena porezna imovina	900,00	080	
	Porez na dobit (odgođeni porez)	900,00		811

S obzirom da je 50% zaliha materijala A utrošeno u proizvodnji do 31.12.2024. godine, dio rashoda s osnove vrijednosnog usklađenja u iznosu od 5.000 eura je porezno priznat. Međutim, preostali iznos vrijednosnog usklađenja na datum bilance u iznosu od 5.000 eura smatra se porezno nepriznatim te je obračunata odgođena porezna imovina na datum bilance u iznosu od 900 eura (5.000 eura * 18%) kn. Prilikom izrade prijave poreza na dobit za 2024. godinu potrebno je uvećavati osnovicu poreza na dobit na red. br. 21. PD obrasca u iznosu od 900 eura.

Tijekom 2025. godine preostalih 50% prethodno vrijednosno usklađenih zaliha materijala A utrošeno je u proizvodnji te je rashod s osnove vrijednosnog usklađenja porezno priznat. Stoga je prilikom izrade prijave poreza na dobit za 2025. godinu potrebno umanjiti osnovicu poreza na dobit na red. br. 30. PD obrasca u iznosu od 5.000 eura, te računovodstveno iskazati ukidanje odgođene porezne imovine.

Knjiženje u 2025. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Početno stanje zaliha materijala A			
	Zalihe sirovina i materijala	20.000,00	310	
	Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala – privremeno porezno nepriznato	5.000,00		314
	Odgođena porezna imovina	900,00	080	
2.	Utrošak materijala A u proizvodnji proizvoda X			
	Zalihe sirovina i materijala	20.000,00		310
	Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala – privremeno porezno nepriznato	50.000,00	314	
	Troškovi sirovine i materijala	15.000,00	400	
3.	Ukidanje odgođene porezne imovine za utrošene zalihe			
	Odgođena porezna imovina	900,00		080
	Porez na dobit (odgođeni porez)	900,00	811	

Primjer 5: Povećanje neto utržive vrijednosti prethodno vrijednosno usklađenih zaliha

Trošak nabave zalihe materijala A iznosi 55.000 eura. Na dan 31. prosinca 2023. godine društvo je utvrdilo da neto utrživa vrijednost zaliha materijala A kojeg koristi za proizvodnju proizvoda Y iznosi 40.000 eura te se trošak zaliha neće moći nadoknaditi prodajnom cijenom proizvoda Y. Društvo donosi odluku o vrijednosnom usklađenju zaliha materijala A u iznosu od 15.000 eura. Društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%, stoga je priznata odgođena porezna imovina u iznosu od 2.700 eura (15.000 eura * 18%).

Na dan 31.12.2023. godine poduzetnik je osnovicu poreza na dobit na red.br. 21 PD obrasca uvećao za privremeno porezno nepriznati rashod u iznosu od 15.000 eura te je obračunata odgođena porezna imovina iskazana u bruto bilanci.

Tijekom 2024. godine društvo ponovno procjenjuje neto utrživu vrijednost te je utvrđeno da su se promijenile okolnosti koje su ranije dovele do vrijednosnog usklađenja zaliha te je neto utrživa vrijednost zaliha povećana za iznos od 10.000 eura, tj. neto utrživa vrijednost iznosi 50.000 eura. Nije bilo promjene u količini zaliha materijala A.

Poništenje vrijednosnog usklađenja priznaje se kao prihod uz istovremeno povećanje zaliha, pri čemu je potrebno voditi računa da je priznavanje prihoda moguće jedino do visine prethodno priznatog rashoda. S obzirom da je rashod postao porezno priznat u vrijednosti poništenog vrijednosnog usklađenja, pri izradi prijave poreza na dobit za 2024. godinu umanjuje se porezna osnovica na red. br. 30 PD obrasca u iznosu od 10.000 eura te se ukida i odgovarajući iznos odgođene porezne imovine u iznosu od 1.800 eur (rashod od vrijednosnog usklađenja koji je postao porezno priznat zbog povećanja neto utržive vrijednosti u iznosu od 10.000 eura * 18%).

Knjiženje u 2024. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Početno stanje zaliha materijala A			
	Zalihe sirovina i materijala	55.000,00	310	
	Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala – privremeno porezno nepriznato	15.000,00		314
	Odgođena porezna imovina	2.700,00	080	
2.	Djelomično ukidanje vrijednosnog usklađenja			
	Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala – privremeno porezno nepriznato	10.000,00	314	
	Prihodi od nerealiziranih dobitaka – ukidanje gubitka od umanjenja zaliha	10.000,00		767
3.	Ukidanje odgođene porezne imovine za ukinuti gubitak od umanjenja			
	Odgođena porezna imovina	1.800,00		080
	Porez na dobit (odgođeni porez)	1.800,00	811	

Primjer 6.: Evidentiranje vrijednosnog usklađenja zaliha na 31.12.2024. godine – utjecaj događaja nakon datuma bilance

Na dan 15.01.2025. godine društvo X d.o.o. je zbog pada tržišnih cijena prodalo zalihe proizvoda u vrijednosti 45.000 eura (ne uključujući PDV), a koje su 31.12.2024. godine evidentirane po trošku nabave od 48.000 eura. S obzirom da su zalihe prodane ispod nabavne vrijednosti, društvo X d.o.o. prema odluci uprave provodi vrijednosno usklađenje zaliha na datum bilance 2024. godine u iznosu od 3.000 eura. Financijski izvještaji za prethodnu godinu još nisu odobreni za objavljivanje. Društvo je obveznik poreza na dobit po stopi od 18%. Na datum bilance obračunata je odgođena porezna imovina s osnove porezno nepriznatog vrijednosnog usklađenja u iznosu od 540 eura (3.000 eura * 18%).

Knjiženje u 2024. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Evidentiranje vrijednosnog usklađenja zaliha			
	Vrijednosno usklađenje gotovih proizvoda	3.000,00	715	
	Vrijednosno usklađenje zaliha gotovih proizvoda	3.000,00		633

