

# Računovodstvo dorade zaliha

Neven Baica, mag. oec.

Kada se neka materijalna imovina u vlasništvu poduzetnika daje drugom poduzetniku radi obavljanja usluge dorade, obrade ili oplemenjivanja, ne dolazi do promjene vlasništva, a poduzetnik koji je obavio uslugu ispostavlja račun i vraća obrađenu imovinu natrag vlasniku. U ovom članku pojašnjavamo računovodstveni i porezni aspekt ovakvih transakcija kod vlasnika imovine i kod poduzetnika koji je obavio uslugu dorade.

## 1. Uvod

U doradu, obradu ili oplemenjivanje ubrajamo čitav niz proizvodnih postupaka koji ne stvaraju novi proizvod već na postojećem proizvodu (dobru):

- poboljšavaju postojeća svojstva,
- dodaju neka nova svojstva koja ne mijenjaju suštinu proizvoda,
- sprječavaju gubitak pojedinih svojstava te
- sprječavaju uništenje ili kvarenje proizvoda.

Postupci dorade, obrade ili oplemenjivanja mogu se obaviti na bilo kojoj imovini poduzetnika<sup>1</sup>, no u većini slučajevi ovi postupci obavljaju se na zalihama sirovina, materijala, gotovih proizvoda, poluproizvoda ili nedovršene proizvodnje. Dorada se može obaviti i u vlastitoj režiji, odnosno unutar istog trgovačkog društva ili se za to može angažirati drugi poduzetnik. U slučaju kada se dorada obavlja u vlastitoj režiji, knjiženja se provode na temelju internog obračuna. No, u slučaju kada se dorada obavlja kod drugog poduzetnika, računovodstveni postupci znatno su kompleksniji, te se u ovom članku bavimo isključivo evidentiranjem dorade kada se ona obavlja kod drugog poduzetnika.

Dajemo nekoliko praktičnih primjera kada nastaje potreba za doradom kod drugog poduzetnika:

- 1) Poduzetnik već duže vremena na zalihama gotovih proizvoda drži boju te su se komponente proizvoda odvojile. Boja nije trajno izgubila na kvaliteti ali ju je nužno ponovno strojno promiješati i prepakirati u novu ambalažu.
- 2) Na temelju provedenog istraživanja utvrđeno je da je pakiranje nekog proizvoda u pakete od 25 kg ima lošiju prodaju od istog tog proizvoda pakiranog u pakete od 5 kg. Proizvod je dostavljen drugom poduzetniku koji će prepakirati proizvode u pakete od 5 kg.

- 3) Trgovac građevinskog materijala primjetio je početak korozivnih promjena na metalnim cijevima koje drži na otvorenom skladištu. Cijevi su poslone drugom poduzetniku radi obavljanja postupka antikoroziivne zaštite.
- 4) Kod proizvođača opeka u tijeku je investicijsko održavanje stroja za pečenje građevinske opeke. Zbog opasnosti kašnjenja u ispunjavanju ugovorne obveze prema značajnom kupcu, odlučeno je da će za vrijeme investicijskog održavanja stroja, građevinska opeka biti dostavljena na pečenje povezanom društvu proizvođaču crjepova, te će po završetku procesa pečenja biti vraćena proizvođaču opeke radi pakiranja i dostavljanja kupcu.

U ovom članku pojasnit ćemo i pravila izdavanja računa za doradu pri čemu treba voditi računa o pravilima propisanim odredbama:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22 i 113/22; u daljnjem tekstu: **Zakon**) te
- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21 i 41/22; u daljnjem tekstu: **Pravilnik**).

U slučaju kada se roba dostavlja na doradu poduzetniku u drugoj državi članici javlja se i obveza statističkog praćenja o čemu dajemo kratke napomene u posebnim poglavljima. U slučaju kada se usluge dorade obavljaju u trećoj zemlji tada roba mora proći granicu Europske unije, te u tom slučaju treba voditi računa o ispravnoj primjeni carinskog postupka koji se odnosi na doradu.

U ovom članku obrađujemo evidentiranje u poslovnim knjigama, te evidentiranje i izvještavanje prema poreznim pravilima vezane uz doradu, obradu ili oplemenjivanje zaliha. U zasebnim poglavljima, kroz praktične primjere, obrađujemo postupak evidentiranja kod poduzetnika iz RH koji je dao zalihe na doradu drugom poduzetniku. U zasebnom poglavlju, kroz praktične primjere obrađujemo i slučajeve

<sup>1</sup> Kada se radi na dugotrajnoj imovini tada ne govorimo o doradi već o popravku, a porezna i računovodstvena postupanja u potpunosti odgovaraju onima koja se odnose na doradu, obradu i oplemenjivanje.



gdje poduzetnik iz RH obavlja uslugu dorade na robu drugog poduzetnika.

## 2. Računovodstvena i porezna pravila - osnovno

U ovom poglavlju, dajemo osnove računovodstvenih i poreznih pravila koji su bitni **poduzetniku koji daje zalihe na obradu (vlasnika zaliha)**, osnove računovodstvenih i poreznih pravila koji su bitni **poduzetniku koji obavlja uslugu dorade**. Ova pravila detaljnije obrađujemo u zasebnim poglavljima kroz praktične primjere evidentiranja.

### 2.1. Osnovno o postupanjima naručitelja usluge - vlasnika zaliha

Niti u odredbama HSF1-a, niti u odredbama MSFI-a nisu propisana posebna pravila u svezi dorade, obrade ili oplemenjivanja zaliha, pa evidentiranja takvih događaja koji se provode u poslovnim knjigama proizlaze iz suštine poslovnog događaja, te poslovne prakse. U zasebnim poglavljima koja slijede pojašnjavamo postupak evidentiranja kod vlasnika zaliha i kod poduzetnika koji obavlja uslugu dorade.

#### 2.1.1. Evidentiranje zalihe na doradi kod vlasnika zaliha

Zalihe koje su predane na doradu i dalje ostaju kao stavka imovine kod poduzetnika koji ih daje na doradu. To je posljedica činjenice da se nisu promijenili parametri koji određuju njihovo priznavanje iz HSF1-a 10.12:

*“Zalihe se priznaju u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritecати poduzetniku, i kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koja se pouzdano mogu izmjeriti.”*

Premda je i dalje imovinska stavka, zaliha koja je dana na doradu treba evidentirati na poseban konto koji nazivom upućuje da se zaliha nalazi na doradi kod drugog poduzetnika:

Konto zalihe



Konto iste te zalihe na doradi

U poglavlju 3.1. ovog članka dajemo praktičan primjer evidentiranja zaliha koje su dane na doradu drugom poduzetniku. U istom poglavlju ističemo da se na ove zalihe primjenjuju ista pravila priznavanja, početnog i naknadnog mjerenja kao i na ostale zalihe, što može stvoriti određene specifičnosti obzirom da se zalihe nalaze na lokaciji ugovornog partnera.

#### 2.1.2. Isporuka dobara radi dorade nije oporeziva

Poduzetnik koji za uslugu dorade koristi vanjsku uslugu, materijal, odnosno robu koju treba doraditi isporučiti će pružatelju usluge. Premda se u fizičkom smislu radi o isporuci dobara, u poreznom smislu to nije tako jer će dobra nakon dorade biti vraćena poduzetniku naručitelju usluge, koji je tijekom cijelog procesa dorade zadržao prava njegovim raspolaganje.

U vezi navedenog, člankom 14. stavkom 1. Pravilnika propisana su pravila oporezivanja na slijedeći način:

*“Ako naručitelj daje proizvođaču materijal radi prerade, obrade, dorade ili izrade određenog proizvoda, takva isporuka dobara nije oporeziva, ako naručitelj zadržava pravo raspolaganja tim materijalom.”*

Dakle, sve dok naručitelj usluge dorade zadržava pravo na raspolaganje materijalom isporuka dobara nije oporeziva. U stavku 2. i 3. članka 14. Pravilnika navedena su dva slučaja kada u odnosu naručitelja i proizvođača nastaje oporeziva isporuka dobara, a to su:

- ako proizvođač ne upotrebi sav materijal kojeg mu je dao naručitelj i ne vrati mu neupotrijebljeni materijal (stavak 2.);
- ako naručitelj isporukom materijala, dijelova ili sastojaka (nad kojima ne zadržava mogućnost raspolaganja) plaća proizvođaču uslugu dorade – takva isporuka smatra se razmjenom (stavak 3.).

Smatramo da se isto primjenjuje u slučaju kada proizvođač ne isporučiti sav zaprimljeni materijal zbog nastale šteta, ukoliko za nastalu štetu ne može pružiti dokaze od neovisnog vjerodostojnog izvora.



**ističemo...**

Obzirom da se radi o isporuci materijala, robe koji će nakon dorade biti vraćen naručitelju usluge ne radi se o oporezivoj isporuci pod uvjetom da naručitelj zadržava pravo raspolaganja tim materijalom i nije se dogodio slučaj iz članka 14. stavka 2. ili 3. Pravilnika.

### 2.2. Osnovno o postupanjima pružatelja usluge dorade

Obzirom da pružatelj usluge dorade ne stječe vlasništvo nad zalihami, već dobra na kojima će obaviti uslugu dorade zaprima i skladišti kao tuđa dobra, takav događaj treba evidentirati u izvanbilančnoj evidenciji. To znači da se vrijednost usluge dorade u knjigovodstvu pružatelja usluge iskazivati odvojeno od vrijednosti dobara. Dobici ili gubici od pružene usluge dorade iskazat će se u razdoblju kada je dorada obavljena, a tuđa roba prestat će se priznavati u razdoblju kada je vraćena vlasniku. Detaljnije o ovom pravilima pišemo uz praktične primjere.

Proizvođač, odnosno poduzetnik koji obavlja uslugu dorade zaprima dobra na kojima će obavljati usluge dorade, međutim nema pravo raspolaganja nad tim dobrima, te ih evidentira u izvanbilančnoj evidenciji. Usluga dorade iz tog razloga i u računovodstvenom i u poreznom smislu evidentira se zasebno.



**ističemo...**

To znači da će **proizvođač za svoju uslugu dorade ispostaviti račun** u kojem će **vrednovati** dio koji je odradio kroz uslugu dorade te uz ugovoreni iznos naknade za doradu, zaračunati i eventualne zavisne troškove usluge dorade, ali ne i vrijednost tuđe robe koja mu je bila na doradi.

Ovdje treba naglasiti da datum isporuke ne mora biti povezan s datumom kada je doradena roba vraćena naručitelju usluge, već s datumom kada je sama usluga dorade dovršena. Usluga dorade je oporeziva, a porezna stopa, porezni postupak i vrsta i opseg izvještavanja o postupku dorade ovisi o tome da li se usluga obavlja poreznom obvezniku ili krajnjem potrošaču, te da li je naručitelj iz Republike Hrvatske, Europske unije ili treće zemlje.

### 2.3. Izvještavanje HNB-a o poslovnima oplemenjivanja

O doradi, odnosno oplemenjivanju potrebno je izvještavati Hrvatsku narodnu banku. Naime, od 1. svibnja 2015. na snazi su odred-



be članka 88.a do 88.d *Odluke o prikupljanju podataka za potrebe sastavljanja platne bilance, stanja inozemnog duga i stanja međunarodnih ulaganja* (Nar. nov., br. 103/2012, 10/2014, 45/2015 i 13/2017) kojima je **propisana obveza izvještavanja u vezi poslova oplemenjivanja s inozemstvom**.

*“Poslovi oplemenjivanja s inozemstvom uključuju poslove transformacije, dogradnje, sastavljanja, obnavljanja, poboljšavanja i slične poslove na robu u tuđem vlasništvu s ciljem proizvodnje novog ili značajno poboljšanog proizvoda, a odvijaju se između rezidenata i nerezidenata.” (članak 88.a)*

**Obveznici izvješćivanja** jesu:

- rezidenti koje Hrvatska narodna banka izabere u uzorak u skladu s člankom 90. Odluke.
- rezidenti koje Hrvatska narodna banka nije odabrala u uzorak, ali su tijekom mjeseca obavili neki od poslova oplemenjivanja s inozemstvom u vrijednosti većoj od 500.000 kn. Nakon što se to dogodi, obveza dostave obrasca postoji do dana dostave obavijesti Hrvatske narodne banke o isključenju iz uzorka.

Obveznici izvješćivanja o dužni su izvješćivati Hrvatsku narodnu banku **na obrascu OPL-M (Upitnik o poslovima oplemenjivanja s inozemstvom)** o slijedećim transakcijama povezanim s poslovima oplemenjivanja s inozemstvom:

- 1) o izvozu robe na oplemenjivanje i uvozu robe s oplemenjivanja,
- 2) o uvozu robe na oplemenjivanje i izvozu robe s oplemenjivanja,
- 3) o prihodima ostvarenima od usluga oplemenjivanja od nerezidenata i
- 4) o rashodima od usluga oplemenjivanja prema nerezidentima.



**ističemo...**

Obrazac OPL-M dostavlja se Hrvatskoj narodnoj banci **mjesečno u roku 25 dana po isteku izvještajnog mjeseca**.

### 3. Evidentiranje kod pružatelja usluge

**Pružatelj usluge dorade ne stječe vlasništvo nad zalihama**, već dobra ostaju u vlasništvu naručitelja usluge dorade. U tom slučaju dobra se ne mogu priznati kao imovinska stavka, već se kod pružatelja usluge **po zaprimanju evidentiraju kroz izvanbilančnu evidenciju**.

Prema RiPup-ovom kontnom planu za poslove dorade zaliha predviđena su **slijedeća konta izvanbilančne evidencije (zapisa)**:

Aktivni računi	Pasivni računi
9902 - Tuđi materijal u doradi	9952 - Obveze za materijal u doradi
9903 - Tuđa roba u doradi	9953 - Obveze za robu u doradi
9908 - Tuđi materijal za preradu - lohn poslovi	9958 - Obveze za materijal za preradu - lohn poslovi

Na koji način će se evidentirati pružena usluge dorade ovisi o kompleksnosti samog proizvodnog procesa koji se obavlja na tuđem dobru, što pojašnjavamo u nastavku.

Dorada, obrada ili oplemenjivanje **može biti jednostavno** i obavljeno u jednom ili kroz nekoliko dana. Međutim, **nisu rijetke niti kompleksne dorade** bilo da se radi o dužem vremenskom periodu koje je potrebno da se dorada dovrši ili se u doradu uključuje veći broj postupaka s kompleksnim načinom izračuna cijene koštanja. U slučaju kada se radi o jednostavnom postupku moguće je izravno

evidentiranje troškova dorade u rashode jer će usluga dorade biti zaračunana u istom razdoblju pa će biti zadovoljeno pravilo povezivanja rashoda s prihodima. Uslučaju kada se radi o kompleksnoj doradi tada troškove dorade treba prikazivati kroz proizvodnju. U ovom poglavlju zasebno prikazujemo:

- **evidentiranje dorade kroz proizvodnju,**
- **evidentiranje jednostavne dorade.**

### 3.1. Evidentiranje dorade kroz proizvodnju

Kada se radi o kompleksnijoj doradi, u smislu potrebnog vremena za dovršenje i/ili broju i vrsti inputa rada i materijala, tada se doradi u računovodstvenom smislu pristupa kao da se radi o proizvodnji novog proizvoda. To znači da će se postupak dorade započeti temeljem radnog naloga u kojem će biti precizirani postupci, potrebno vrijeme za njihovu provedbu, te količina i vrsta materijala potrebnih za obavljanje postupka. Jedina razlika kod proizvodnje usluge u odnosu na proizvodnju proizvoda je u korištenim kontima:

- **6005 - Nedovršene usluge** (umjesto 6000 - Proizvodnja u tijeku) i
- **6305 - Vrijednost završenih usluga** (umjesto 6300 - Gotovi proizvodi)

**Tako će poduzetnici koji se bave proizvodnjom kompleksnih usluga doradesve** svoje troškove knjižiti u momentu nastanka na slijedećim kontima:

- troškove poslovanja na kontima 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 usluge dorade**, 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 na konta skupine***6005** - *Nedovršene usluge*.

**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*.

**Kada je dorada gotova** tada se troškovi proizvodnje sa konta skupine**6005** - *Nedovršene usluge*, putem obračuna proizvodnje, prenose na konta skupine**6305** - *Vrijednost završenih usluga*.

Dakle, kada uslugu dorade pratimo kao proizvodni proces, postupci su isti kao i kod proizvodnje proizvoda, a poveznica je radni nalog. Jedina razlika je u tome da se dio radnog naloga dorade odnosi na materijal ili robu koja nije u vlasništvu proizvođača, već se vodi izvanbilančno. Detaljno o obračunu proizvodnje proizvoda temeljem radnog naloga, te rasporedu fiksnih i varijabilnih troškova proizvodnje pisali smo u članku **“Računovodstvo proizvodnje”** koji je objavljen u časopisu RiPup br. 6/22. Kroz praktični primjer pojašnjavamo evidentiranje dorade kao proizvodnje usluga.

**Primjer 1. - Evidentiranje dorade kao proizvodnje usluga - naručitelj iz RH**

Proizvođač Dervok d.d. sklopio je 31. kolovoza 2022. ugovor 421/22 s društvom Neo d.o.o. o krojenju, rezanju i kantiranju lesnitih ploča prema mjerama koje dobije od društva. Nakon krojenja obrađeni dijelovi vraćaju se društvu Neo. Dijelovi manji od 1 m<sup>2</sup> koji preostaju nakon krojenja smatraju se otpadom, te ih po cijeni od 10 kn po m<sup>2</sup> proizvođač Dervok otkupljuje od društva Neo. Iz 1) Društvo Neo d.o.o. dostavilo je na krojenje 80 ploča lesnita 4m x 4m - otvaranje u izvanbilančnoj evidenciji **64.000,00** kuna.

- 1) Proizvođač Dervok započeo je s doradom. Otvoren je radni nalog br. 32. Temeljem radnog naloga tijekom rujna 2022. u proizvodnju je uključen iznos od **7.460,00** kuna koji se odnosi na direktni trošak materijala (kant-traka i ljepilo).
- 2) Dorada je dovršena 22. rujna 2022. godine. Dopunjen je radni nalog 32. u koje su na temelju odrađenih sati unesene vrijednosti korištenih radnih sati stroja, utrošene energije i radnih sati radnika. Radni nalog prikazujemo u tabelarnom prikazu:

**Radni nalog br. 32:**

R.b.	Opis	Iznos
1.	Kant-traka	4.060,00
2.	Ljepilo	3.400,00
3.	Radni sati stroja (funkcionalna amortizacija)	7.600,00
4.	Utrošena energija	12.500,00
5.	Radni sati radnika	16.200,00
	<b>UKUPNO</b>	<b>43.760,00</b>

Temeljem radnog naloga u proizvodnju je unesen iznos od **36.300,00** kuna koji se odnosi na radne sate stroja, utrošenu energiju i sati rada.

- 3) Radni nalog 32. je zatvoren. Prijenos usluge na konto 6305 - Vrijednost završenih usluga u ukupnom iznosu od **43.760,00** kuna. Naručitelju usluge 26. rujna poslana je obavijest o završetku dorade te raspoloživosti robe za preuzimanje sa skladišta društva Dervokod 28. rujna 2022.
- 4) Prodajni odjel, na temelju ugovora 421/22, i prema utrošcima iz radnog naloga sastavio je kalkulaciju prodajne cijene dorade:

**Kalkulacija usluge krojenja prema ugovoru 421/22:**

R.b.	Opis	Iznos
1.	Usluga krojenja	1.000,00
2.	Usluga rezanja (5,00 kn/m) za 3.548 m	16.740,00
3.	Kant-traka (7,20 kn/m) za 3300 m	23.760,00
4.	Usluga kantiranja (7,5 kn/m) za 3300 mm	24.750,00
5.	<b>UKUPNO (1.+2.+3.+4.)</b>	<b>66.250,00</b>
6.	Popust na iznose iznad 50.000,00 kn (20%)	13.250,00
7.	<b>UKUPNO (5.-6.)</b>	<b>53.000,00</b>

Sastavljen je izlazi račun za doradu obavljen u rujnu sa datumom 3. listopada 2022. sa sljedećim iznosima:

- osnovica **53.000,00** kuna
- PDV 25% **13.250,00** kuna

- Ukupan iznos računa **66.250,00** kuna
- 5) Na temelju izlaznog računa zaliha završenih usluga sa konta 6305 prenose se na teret konta robu sa zaliha društva Dervok u iznosu od **43.760,00** kuna.
  - Iz 2) Društvo Neo d.o.o. preuzelo je 4. listopada 2022. dorade ni materijal - zatvaranje izvanbilančne evidencije **64.000,00** kuna
  - 6) Na temelju krojne liste utvrđeno je da je preostalo 140 m<sup>2</sup> otpadnih dijelova nakon rezanja ploča koji nisu upotrebljivi naručitelju usluge. Otpadni dijelovi rezanja su zadržani. Na temelju podataka iz krojne liste naručitelj usluge dorade ispostavio je 8. listopada 2022 račun sa prijenosom porezne obveze na iznos od **1.400,00** kuna.

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Iz1.	Roba za doradu zaprimljena - evidentiranje u izvanbilančnoj evidenciji	64.000,00	9902	9952
1.	Proizvodnja u tijeku - direktni trošak materijala	7.460,00	6005	490
2.	Proizvodnja u tijeku - energija, amortizacija, sati radnika	36.300,00	6005	490
3.	Zatvaranje radnog naloga. Prijenos na završene usluge	43.760,00	6305	6005
4.	Izlazni račun za doradu obavljen u rujnu '22	---	---	---
	■ potraživanje od naručitelja usluge	66.250,00	1200	-
	■ PDV 25%	13.250,00	---	260030
	■ Prihodi od usluga dorade	53.000,00	---	7524
5.	Razduženje završenih usluga na teret troškova prodanih zaliha usluga	43.760,00	705	6305
Iz2.	Dorađena roba isporučena - evidentiranje u izvanbilančnoj evidenciji	64.000,00	9952	9902
6.	Evidentiranje ulaznog računa za otpadne dijelove nakon rezanja lesnitih ploča			
	■ obveza prema društvu Neo	1400,00	---	220
	■ zaliha otpadnog materijala	1400,00	370	---

1200 - Kupci u zemlji  
220  
260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune  
490 - Raspored troškova za obračun usluga  
705 - Troškovi prodanih zaliha usluga

7524 - Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu  
6005 - Nedovršene usluge  
6305 - Vrijednost završenih usluga  
9902 - Tuđi materijal u doradi (izvanbilančna evidencija)  
9952 - Obveze za tuđi materijal u doradi (izvanbilančna evidencija)

**Napomene:**

- 1) **Za knjiženje Iz.1.:** Evidentiranje primitka tuđe robe na doradu obavlja se u izvanbilančnoj evidenciji na temelju otpremnice kao eksternog dokumenta i primke kao internog dokumenta koji je potpisala odgovorna osoba za vođenje zaliha tuđe robe. Ukoliko su na otpremnici iskazane vrijednosti zaliha, ovaj iznos koristi se i u izvanbilančnoj evidenciji. Ako nam iznos nije poznat, iznos je potrebno procijeniti.
- 2) **Za knjiženje 5.:** Za prienos zaliha na teret rashoda od prodaje relevantan je račun i poziv na preuzimanje doradenog dobra. Naime, za priznavanje prihoda bitan je trenutak završetka po-



stupka dorade, odnosno trenutak od kojeg je doradena roba spremna za preuzimanje, a ne trenutak kada je doradeno dobro isporučeno naručitelju usluge - vlasniku dobara. Smatramo da vlasnik vjerodostojnim dokumentom treba biti obaviješten o spremnosti doradene robe za preuzimanje.

- 3) **Za knjiženje Iz.2.:** Knjiženje Iz2 nije povezano s knjiženjem 5. Naime razduženje završenih usluga obavlja se čim je dobro spremno za isporuku vlasniku, o čemu vlasnik treba biti obaviješten. Naručitelj usluge i vlasnik robe ne mora odmah po zaprimanju obavijesti preuzeti robu. Izvanbilančna evidencija razdužuje se u trenutku kada imamo dokaz da je doradena roba preuzeta (otpremnica, prijevoznički dokument - potpisane od strane preuzimatelja).
- 4) **Za knjiženje 6.:** Na temelju krojne liste utvrđeno je postojanje 140 m<sup>2</sup> otpada u dijelovima nastalih nakon rezanja lesonitnih ploča koji se smatraju otpadom. Kako bi se izbjegli dodatni troškovi prijevoza i čuvanja otpada, odlučeno je da otpad zbrine proizvođač, a naručitelj usluge ustupa mu te otpadne dijelove po cijeni od 10 kuna po m<sup>2</sup> za što mu vlasnik zaliha ispostavlja račun s tuzemnim prijenosom porezne obveze.

U prethodnom primjeru od početka dorade do prodaje usluge dorade nije prošlo više od dva mjeseca, te je prodaja usluge dorade zaračunata u istom razdoblju u kojem je dorada započeta i dovršena. **No, u slučaju da je dorada započela u jednoj godini, a završena i zaračunata kupcu tek u slijedećoj**, društvo koje obavlja uslugu dorade imalo bi stanje na kontu nedovršenih usluga ili dovršenih usluga, dok bi u RDG-u troškovi proizvodnje bili iskazani na odgovarajućim pozicijama poslovnih rashoda. Obzirom da će prihod od prodaje biti iskazan tek u idućoj godini troškovi proizvodnje ne smiju uticati na rezultat tekuće godine pa ih prema pravilima izvještavanja u RH treba korigirati preko pozicije II.1 u Obrascu RDG.



### ističemo...

U slučajevima kada se dorada odvija u jednoj godini, a prodaja u drugoj, razliku između početnog i završnog stanja na kontima 6005 i 6305 treba iskazati kao povećanje na poziciji Obrasca RDG **II.1 - Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda**.

Detaljno o izračunu vrijednosti ove pozicije Obrasca RDG, te pojašnjenje učinka ispunjavanja ove pozicije na rezultat poslovanja pojasnili smo u članku **"Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda"**, koji je objavljen u časopisu RiPup 11/2021.

## 3.2. Evidentiranje jednostavne dorade

U slučajevima kada dorada ne zahtijeva kompleksne postupke, obavi se u relativno kratkom razdoblju, te su troškovi dorade priznati u istom razdoblju u kojem je priznat i prihod po osnovi obavljene usluge dorade, nema potrebe postupak dorade voditi kroz proizvodnju, te utvrđivati stanje zaliha nedovršenih usluga.

Smatramo da je u tom slučaju radni nalog za doradu u kojem se nalaze podaci o primijenjenom postupku, korištenom materijalu (svojem i tuđem), jedina nužna dokumentacija za izravno priznavanje troškova dorade u rashode tekućeg razdoblja. Za evidentiranje u izvanbilančnoj evidenciji bitna je primka ili drugi dokument kojim se potvrđuje zaprimanje materijala na doradu, te otpremnica i drugi dokument kojim se potvrđuje oprema materijala nakon obavljene dorade.

## 3.3. Razduženje izvanbilančne evidencije

U pojedinim slučajevima, kada nije moguće izravno usporediti zaprimljene i vraćene količine ili predmete jer je obradom promijenjen oblik ili mjerna jedinica materijala koji je dostavljen na doradu, za ispravno evidentiranje i praćenje izlaza potrebno je objedinjeno promatrati ulaz, učinke dorade<sup>2</sup> i izlaz, te potvrditi da je naručitelju usluge vraćena ispravna količina doradenog materijala, te pojašnjene eventualne razlike. Navedeno smo pojasnili u primjeru 1. prikazanom u poglavlju 3.1. ovog članka.

## 4. Evidentiranje kod naručitelja - vlasnika zaliha

Davanjem svojih zaliha na doradu drugom poduzetniku ne dolazi do promjene vlasništva, odnosno, pravo raspolaganja zadržava vlasnik zaliha koji je naručio uslugu dorade. Iz tog razloga zalihe su i dalje priznate kao imovina, samo se prenose unutar iste skupine zaliha na konto koji nazivom upućuje da je zaliha na doradi.

Konto zalihe



Konto iste te zalihe na doradi

Potreba za ovim evidentiranjem je dijelom potreba da se evidentiranje iz glavne knjige usklade s analitičkom evidencijom zaliha (materijalnim ili robnim knjigovodstvom) kod koje će roba dana na doradu biti evidentirana kao izlaz sa zaliha. Drugi razlog je potreba praćenja dorade po vrsti zaliha, ali i po poslovnom partneru kojem je zaliha dana na doradu.

Potreba da se zaliha na doradi prati analitički može nastati i u slučaju kada imamo jednu vrstu zaliha i jednog poslovnog partnera koji obavlja postupak dorade. Naime, ako se na istoj vrsti dobara radi različita vrsta dorade ili je jedinična cijena dorade različita ovisno o vrsti zalihe, zalihe na doradi potrebno je pratiti po vrsti dobra i/ili po vrsti usluge dorade. Tako, primjerice metalne figurice mogu biti dane na oplemenjivanje drugom poduzetniku koji će na dijelu zaliha obaviti postupak pozlaćivanja, dok će drugi dio zaliha biti emaljiran. Obzirom da ove obrade stvaraju različitu dodanu vrijednost na figuricama, potrebno je raditi dvije odvojene kalkulacije. U tom slučaju ima smisla figurice već prilikom slanja na doradu razdvojiti na različita konta dorade, što će u financijskom knjigovodstvu olakšati praćenje povećanja vrijednosti zaliha za različite vrste dorade. Ako analitička evidencija omogućuje odvojeno praćenje zaliha i dok su na kontima dorade, onda takvo razdvajanje u financijskom knjigovodstvu nije potrebno.

Prema RiPup-ovom kontnom planu predvidjeli smo konta dorade za različite vrste zaliha i to:

- 312 - Sirovine i materijal u doradi i obradi (Pozicija C.I.1)
- 3120 - Sirovine i materijal u doradi i obradi
- 3121 - Sirovine i materijal na putu
- 3122 - Troškovi dorade i obrade sirovina i materijala
- 601 - Proizvodnja u doradi i obradi (Pozicija C.I.2)
- 6010 - Nedovršeni proizvodi, poluproizvodi i dijelovi dani drugim na doradu i obradu
- 6011 - Nedovršeni proizvodi, poluproizvodi i dijelovi na doradi i obradi kod kooperanata
- 6019 - Obračun proizvodnje u doradi i obradi
- 632 - Gotovi proizvodi u doradi i obradi (Pozicija C.I.3)
- 6320 - Proizvodi predani u proizvodnju zajedničkih proizvoda

2 Učinke dorade pratimo preko radnog naloga, normativa ili drugog dokumenta koji pojašnjava postupke koji su korišteni u doradi i koji su utjecali na promjenu oblika ili mjerne jedinice u kojima je iskazano zaprimanje tuđeg materijala namijenjenog doradi.



- 6321 - Proizvodi u doradi i obradi kod drugih poduzetnika
- 6322 - Proizvodi na putu
- 6329 - Obračun gotovih proizvoda u obradi i doradi
- 662 - Roba u doradi, obradi, komisijskoj i konsignacijskoj prodaji (Pozicija C.I.4)
- 6620 - Roba dana u doradu, obradu ili preradu (Pozicija C.I.4)

U nastavku dajemo primjer evidentiranja robe na doradi kod naručitelja usluge dorade.

### Primjer 2. - Evidentiranje kod naručitelja usluge dorade

U industriji namještaja Neo d.o.o. u tijeku je zamjena stroja za rezanje koji je u kvaru s novim strojem. Zbog kašnjenja dobavljača novi stroj će biti spreman za rad tek sredinom listopada 2022. Kako bi ispunila ugovorne obveze vezane uz isporuku gotovog namještaja dio materijala rezat će se kod proizvođača Dervok d.d. koji ima potrebni stroj i raspoložive kapacitete za rad tijekom rujna.

- 1) Sa proizvođačem Dervok 31. kolovoza 2022. sklopljen je ugovor 421/22 o krojenju, rezanju i kantiranju 80 ploča lessonita 4m x 4m. nabavne vrijednosti **64.000,00**. Lessonitne ploče su isporučene proizvođaču, te je e-mailom dostavljen popis mje- ra dijelova lessonitnih ploča za krojenje, kantiranje i rezanje;
- 2) Primljen je račun prijevoznika u ukupnom iznosu **1.750,00** kuna (od toga PDV 25%u iznosu od **350,00**);
- 3) Dana 3. listopada 2022. za doradu obavljen u rujnu primljen je račun od društva Dervok sa slijedećim iznosima:
  - osnovica **53.000,00** kuna,
  - PDV 25% **13.250,00** kuna,
  - Ukupan iznos računa **66.250,00** kuna;
- 4) Dana 6. listopada 2022. primljen je račun prijevoznika u ukupnom iznosu **1.562,50** kuna (od toga PDV 25% u iznosu od **312,50**);
- 5) Dana 8. listopada 2022. ispostavljen je račun za preostalih 140 m<sup>2</sup> otpadnih dijelova nakon rezanja - prijenos porezne obveze u iznosu od **1.400,00** kuna;
- 6) Razduženje zaliha na doradi za 140 m<sup>2</sup> prodanog otpada- visina razduženja **1.400,00** kuna (vidi napomenu);
- 7) Prenesen doradeni materijal sa konta dorade na zalihi. Za utvrđivanje iznosa izrađena je kalkulacija doradenog materijala:

#### Kalkulacija vrijednosti doradenog materijala:

R.b.	Opis	Iznos
1.	Nabavna vrijednost materijala prije dorade	64.000,00
2.	Usluga prijevoza na doradu	1.400,00
3.	Usluga dorade (krojenja, rezanja i kantiranja)	53.000,00
4.	Usluga preuzimanja i prijevoza robe sa dorade	1.250,00
5.	Umanjenje vrijednosti za prodani otpad	- 1.400,00
	<b>Ukupna vrijednost doradenog materijala</b>	<b>118.250,00</b>

### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Lessonitne ploče otpremjene proizvođaču - knjiženje temeljem otpremnice 141/22			
	■ materijal na doradi (zaduženje)	64.000,00	312014	---
	■ materijal na zalihi (razduženje)	64.000,00	---	31000
2.	Primljen račun prijevoznika za otpremu proizvođaču Dervok. d.d.			
	■ obveze prema dobavljačima u zemlji	1.750,00	---	2202
	■ potraživanje za pretporez 25%	350,00	16003	---
	■ zavisni trošak dorade	1.400,00	312014	---
3.	Primljen račun za troškove dorade od proizvođača Dervok			
	■ obveze prema dobavljačima u zemlji	66.250,00	---	2202
	■ potraživanje za pretporez 25%	13.250,00	16003	---
	■ zavisni trošak dorade	53.000,00	312014	---
4.	Primljen račun prijevoznika za preuzimanje i dopremu rezanog materijala od proizvođaču Dervok. d.d.			
	■ obveze prema dobavljačima u zemlji	1.562,50	---	2202
	■ potraživanje za pretporez 25%	312,50	16003	---
	■ zavisni trošak dorade	1.250,00	312014	---
5.	Primljen račun za troškove krojenja, rezanja i kantiranja od proizvođača Dervok			
	- obveze prema dobavljačima u zemlji	66.250,00	---	2202
	- potraživanje za pretporez 25%	13.250,00	16003	---
	- zavisni trošak dorade	53.000,00	312014	---
6.	Ispostavljen račun s prijenosom porezne obveze za 140 m <sup>2</sup> otpada	1.400,00	12015	7591
7.	Razduženje zaliha za prodani otpad	1.400,00	7396	3122014
8.	Rezane lessonitne ploče zaprimljene sa dorade - otpremnica 161/22 i skladišna primka			
	- materijal na doradi (razduženje)	118.250,00	---	312014
	- materijal na zalihi (zaduženje)	118.250,00	31000	---

12015 - Potraživanja od kupaca za prodani otpad

2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge

3100 - Zalihe sirovina i materijala

312014 - Sirovine i materijal u doradi i obradi - proizvođač Dervok

3122 - Troškovi dorade i obrade sirovina i materijala

7396 - Troškovi prodanog otpada  
7591 - Prihod od zbrinjavanja otpada

### Napomene:

- 1) **Za knjiženje 1:** Zaduzenje zaliha na doradi obavlja se na temelju otpremnice koja treba biti potpisana od strane primatelja zaliha, u ovom slučaju proizvođača Dervok d.o.o. Konto 3120 - Sirovine i materijal u doradi vodi se na razini šest znamenaka kako bi se osigurala analitika po partnerima.
- 2) **Za knjiženje 2:** U Ripup-ovom kontnom planu otvoren je poseban konto 3122 - *Troškovi dorade i obrade sirovina i materijala* koje se može upotrijebiti za ovo knjiženje. Smatramo ipak kako je preglednije troškove dorade i sve zavisne troš-

**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



kove iskazivati na istom kontu na kojem je iskazala i nabavna vrijednost materijala koji je poslan na doradu.

- 3) **Za knjiženje 7:** Prodajna cijena otpada (10 kn po m<sup>2</sup>) je niža od nabavne vrijednosti materijala (50 kn po m<sup>2</sup>), što je očekivano. Kako u godini kada je prodan otpad prihod od prodaje ne bi nerealno povećao rezultat poslovanja, vrijednosno je razduženo materijala u istom iznosu kao i ostvareni prihod od prodaje. Obzirom da se radi o očekivanom otpadu u procesu proizvodnje, na ovaj način gubitak se ne iskazuje u godini prodaje otpada, već će biti ugrađen u vrijednost proizvoda.
- 4) **Za knjiženje 8:** Premda je kronološki roba preuzeta prije nego što je primljen račun za prijevoz sa knjiženjem se pričekalo konačno formiranje nabavne vrijednosti doradenih lesionitnih ploča, pa je roba na doradi bila iskazana nekoliko dana nakon preuzimanja. Ovu nedosljednost smatramo irelevantnom, osim kada se događa krajem godine i može utjecati na točnost provedenog godišnjeg popisa. U slučaju da se roba sa dorade razdužuje prije prispjeća svih troškova dorade, očekivana vrijednost se može evidentirati na temelju procjene vrijednosti, ili će se iznos sa zalihe na doradi prebaciti na zalihu u pripremi gdje će pričekati dospijeće preostalih računa zavisnih troškova. Ukoliko se žurno treba započeti s proizvodnjom smatramo da nema zapreke da se iznosi izravno uključuju u proizvodnju.

## 5. Poslovi dorade s partnerima iz EU

U ovom članku pojašnjavamo specifičnosti povezanih s poslovima dorade koji se dogovaraju s partnerima iz drugih država članica EU.

### 5.1. Utvrđivanje kome je usluga obavljena

Koji će se porezni postupak porezni obveznik iz RH primijeniti na izlaznom računu za uslugu dorade ovisi o tome da li se isporuka obavlja poreznom obvezniku iz EU ili treće zemlje ili osobi koja to nije.

Koji će se porezni postupak porezni obveznik primijeniti na izlaznom računu za uslugu dorade ovisi o tome da li se isporuka obavlja poreznom obvezniku ili osobi koja to nije.



#### ističemo...

Utvrđivanje da li je primatelj usluge dorade iz EU porezni obveznik obavlja se temeljem članka 18. točke 1. Provedbene Uredbe Vijeća 282/2011.

Tako prema navedenoj odredbi, ako izvršitelj usluge dorade ne raspolaže različitim informacijama, može primatelja usluge koji je osnovan na području Europske unije, odnosno u drugoj državi članici smatrati poreznim obveznikom:

- kada mu primatelj usluge dostavi svoj PDV identifikacijski broj, a izvršitelj usluge putem VIES sustava, provjeri valjanost tog PDV identifikacijskog broja i pripadajućeg naziva i adrese
- ako primatelj usluge iz druge države članice još nije dobio svoj PDV identifikacijski broj, ali je obavijestio izvršitelja usluge da je podnio zahtjev za njegovo izdavanje, a izvršitelj usluge raspolaže drugim dokazima o tome da se radi o poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja ne podliježe oporezivanju PDV-om, ali se dužna registrirati za PDV, izvrši razumnu provjeru točnosti informacija koje je primatelj usluge dostavio uobičajenim poslovnim mjerama, kao što su mjere koje se odnose na provjeru identiteta i plaćanja.

### 5.2. Mjesto obavljanja usluge i ispostavljanje računa

Usluga dorade nije navedena u izuzetima od općeg pravila oporezivanja koji su dati odredbama članaka 18. do 26. Zakona. To znači da se na uslugu dorade primjenjuju opća pravila oporezivanja usluga iz članka 17. Zakona koji propisuje slijedeće:

**Stavak 1. – Mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku (B2B odnos)** koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Ako se te usluge obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja usluge.

**Stavak 2. – Mjestom obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik (B2C odnos)** smatra se mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište. Ako te usluge obavlja stalna poslovna jedinica poreznog obveznika koja je u mjestu različitom od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika koji obavlja usluge.

Način evidentiranja poslova dorade koji se obavljaju s partnerima EU u potpunosti je identičan onom prikazanom u primjerima u okviru poglavlja 3. i 4. ovog članka. Specifičnosti su povezane isključivo s poreznim pravilima i izvještavanjem za poslove dorade, obrade i oplemenjivanja.

U slučaju kada porezni obveznik iz RH **uslugu dorade obavljaporeznom obvezniku** iz druge države članice EU. tada se primjenjuje temeljno pravilo iz članka 17. stavka 1. Zakona (B2B odnos), pa se isporuka oporezuje prema sjedištu primatelja usluge uz određene iznimke.

To znači da je porezni obveznik iz RH za potrebe ispostavljanja računa dužan 15 dana prije transakcije zatražiti dodjelu hrvatskog PDV-ID broja, te sastaviti račun bez iskazanog PDV-a s napomenom "prijenos porezne obveze" ili napomenom "reverse charge".



#### ističemo...

Iznos nadoknade za uslugu dorade iskazan na računu koji se ispostavlja poreznom obvezniku u drugoj državi članici EU upisuje se u polje I.4 Obrasca PDV, te se sastavlja Obrazac ZP u kojem se iznos upisuje u kolonu 14 - Vrijednost obavljenih usluga, PDV-ID broj primatelja u kolonu 10.

U slučaju kada porezni obveznik iz RH **uslugu dorade obavljaporeznom obvezniku** iz druge države članice EU. tada se primjenjuje temeljno pravilo iz članka 17. stavka 2. Zakona (B2B odnos), pa se isporuka oporezuje prema sjedištu izvršitelja usluge dorade.



#### ističemo...

To znači da hrvatski porezni obveznik za uslugu dorade obavljenu osobi koji nije porezni obveznik na računu iskazuje hrvatski PDV.



### 5.3. Izvještavanje u intrastat obrascu

Premda se kod usluge dorade, PDV obračunava samo na dio obavljene usluge, usluga dorade prati se preko Intrastat obrasca, obzirom da u poslovnima dorade između članica EU, dobra na kojima se provodi postupak dorade prelazi državne granice unutar EU. U intrastat obrascu se za doradu koristi naziv oplemenjivanje.

Prema radnoj verziji Intrastat upute 2022. (u daljnjem tekstu: Uputa) **oplemenjivanje je** širok pojam koji obuhvaća aktivnosti (promjena, izvedba, unaprjeđivanje sklopova, renoviranje, modificiranje, pretvorba itd.) radi proizvodnje novoga ili znatno poboljšanog proizvoda. To ne mora dovesti do promjene u tarifnom broju proizvoda. Primjeri oplemenjivanja su:

- industrijska montaža proizvoda (komponente koje se koriste za proizvodnju novog proizvoda)
- konzerviranje (npr. dodatkom konzervansa)
- tretiranje (npr. protiv parazita i hrđe)
- miješanje proizvoda različite kvalitete za proizvodnju proizvoda nove kvalitete
- punjenje boca tekućinom (npr. vina iz bačvi)
- pretvaranje tekstila u proizvod (npr. odjeća, ručne torbice, zavjese)
- razrjeđivanje ili koncentriranje tekućina (npr. sok), itd.

Za slučajeve oplemenjivanja kod kojih nema prijenosa vlasništva nad robom u intrastat obrascu koriste se četiri šifre:

- u slučajevima u kojima će procesor (izvršitelj oplemenjivanja) izdati račun za uslugu oplemenjivanja (a ne račun za robu) **pri otpremi/primitku robe na oplemenjivanje** u „Intrastat obrazac“ se upisuje:
  - šifra vrste posla 41 ako se očekuje da će se roba vratiti početnoj državi članici otpreme.
  - šifra vrste posla 42 ako se ne očekuje da će se roba vratiti početnoj državi članici otpreme
- u slučajevima u kojima će procesor (izvršitelj oplemenjivanja) izdati račun za uslugu oplemenjivanja (a ne račun za robu) **pri otpremi/primitku robe nakon oplemenjivanja** u „Intrastat obrazac“ se upisuje:
  - šifra vrste posla 51 – ako se roba vraća početnoj državi članici otpreme.
  - šifra vrste posla 52 – ako se roba ne vraća početnoj državi članici otpreme.

Prema Uputi, osim slučajeva u kojima postoji Ugovor o oplemenjivanju sklopljen između naručitelja usluge oplemenjivanja i izvršitelja, također postoje transakcije koje se za Intrastat izvještavaju na isti način kao da je riječ o poslovima oplemenjivanja (npr. Ugovor o proizvodnji gotovog proizvoda). Takve transakcije se također smatraju poslovima oplemenjivanja. Isporuka robe na ili nakon oplemenjivanja pod ugovorom, kao i transakcije koje se smatraju oplemenjivanjem prijavljuju se u Intrastat.

## 6. Poslovi dorade s partnerima iz trećih zemalja

U ovom članku pojašnjavamo specifičnosti povezanih s poslovnima dorade koji se dogovaraju s partnerima sa sjedištem izvan Europske unije.

### 6.1. Utvrđivanje kome je usluga obavljena

Koji će se porezni postupak porezni obveznik iz RH primijeniti na izlaznom računu za uslugu dorade ovisi o tome da li se isporuka obavlja poreznom obvezniku iz treće zemlje ili osobi koja to nije.

Utvrđivanje da li je primatelj usluge dorade iz treće zemlje porezni obveznik obavlja se temeljem članka 18. točke 3. Provedbene Uredbe Vijeća 282/2011.

Tako prema navedenoj odredbi, ako izvršitelj usluge dorade ne raspolože različitim informacijama, može primatelja usluge osnovanog izvan Europske unije smatrati poreznim obveznikom:

- ako od primatelja usluge dobije potvrdu nadležnog poreznog tijela države u kojoj je primatelj registriran kao obveznik PDV-a, a koju mu inače to porezno tijelo izdaje u slučaju da prema odredbama Direktive 86/560/EEZ traži povrat PDV-a u nekoj državi članici Europske unije
- kada primatelj usluge nema takvu potvrdu, a izvršitelj usluge ima njegov broj PDV-a ili sličan broj koji je primatelju dodijeljen u državi u kojoj je osnovan, odnosno u kojoj je njegovo sjedište, a koji se koristi za identifikaciju poslovnih subjekata ili bilo koji drugi dokaz o tome da je porezni obveznik i ako izvršitelj usluge izvrši razumnu provjeru točnosti informacija koje je primatelj usluge dostavio uobičajenim poslovnim mjerama, kao što su mjere koje se odnose na identitet i plaćanja.

### 6.2. Mjesto obavljanja usluge i ispostavljanje računa

U slučaju kada se u Republici Hrvatskoj obavlja usluga dorade na dobrima koja su uvezena za potrebe dorade iz trećih zemalja, te se uz primjenu carinskog postupka ta dobra nakon dorade vraćaju u treću zemlju na takva dobra primjenjuje se carinski postupak povezan unutarnje proizvodnje. U tom slučaju na oporezivanje usluge dorade primjenjuje se oslobođenje iz članak 46. Zakona koji citiramo: „(1) *Plaćanja PDV-a oslobođeno je obavljanje usluga na pokretnoj imovini stečenoj ili uvezenoj u Republiku Hrvatsku u svrhu obavljanja tih usluga, koju iz Europske unije otpremi ili preveze pružatelj usluga ili korisnik koji nema sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u Republici Hrvatskoj, odnosno treća osoba za njihov račun.*“

Stavkom 2. istog članka Zakona naglašeno je daje za primjenu ovog oslobođenja **potrebna dokumentacija u skladu s carinskim propisima**. Odredba članka 108. stavka 3. Pravilnika, propisuje da kada se radi o popravku, obradi, prilagodbi, doradi ili preradi uvezanih dobara, porezni obveznik mora osim izvozne imati i uvoznu carinsku dokumentaciju.

### 6.3. Carinski postupci povezani s doradom

Kod poslovanja s trećim zemljama dobro namijenjeno oplemenjivanju prelazi granicu EU, što znači da u vezi takve robe porezna postupanja povezana su s Carinskom upravom. U tom slučaju radi se privremeni uvoz, odnosno privremeni izvoz robe koji zahtijeva provođenje specifičnih carinskih postupaka. Postoje dva carinska postupka ovisno o tome tko je naručitelj usluge dorade:

- 1) **Postupak vanjske proizvodnje** - naručitelj usluge je iz Europske unije, a dorada se obavlja u trećoj zemlji
- 2) **Postupak unutarnje proizvodnje** - naručitelj usluge je iz treće zemlje, a roba dolazi u EU na doradu

#### 6.3.1. Postupak vanjske proizvodnje

Kada je naručitelj usluge iz Europske unije, a proizvođač koji obavlja postupak dorade iz treće zemlje, tada se radi o carinskom postupku vanjske proizvodnje za koji se sastavlja carinska deklaracija.

Za potrebe provođenja ovog carinskog postupka, na stranicama Ministarstva financija - Carinske uprave objavljena je **“Uputa o**

**postupanju kod završetaka postupaka vanjske proizvodnje**", Klasa: 011-02/13-03/87, Ur.broj: 513-02-1240/1-13-1, Zagreb, 26. srpnja 2013.

U uputi se pojašnjavaju pravila obračuna carinskog duga kada postupak vanjske proizvodnje završava puštanjem robe u slobodni promet na području Europske Unije, odnosno u slučajevima kada je u okviru postupka vanjske proizvodnje obavljen popravak privremeno izvezene te se ista vraća u EU bez naplate (popravak u jamstvenom roku) ili uz plaćanje.

Poseban postupak predviđen je u slučaju kada korisnik odobrenja zahtijeva da se prilikom završetka postupka vanjske proizvodnje izvrši obračun uvoznih davanja na temelju troškova proizvodnje.

### 6.3.2. Postupak unutarnje proizvodnje

Kada je roba od naručitelja usluge zaprimljena iz treće zemlje provodi se postupak privremenog uvoza zbog unutarnje proizvodnje. Za potrebe provođenja ovog carinskog postupka, na stranicama Ministarstva financija - Carinske uprave objavljena je "Uputa za primjenu postupka unutarnje proizvodnje"<sup>3</sup>, Klasa: 011-02/18-03/8, Ur.broj: 513-02-1240/1-18-1, Zagreb, 23. svibnja 2018.



#### ističemo...

Postupak unutarnje proizvodnje odobrava se za stranu robu koja će se koristiti u proizvodnim radnjama, bez obzira kako će taj postupak biti zaključen. Sukladno novim odredbama carinskih propisa, kod postupka unutarnje proizvodnje više nije uvjet da se prerađeni proizvodi moraju ponovno izvesti iz carinskog područja EU.

#### Proizvodne radnje odnose se na sljedeće postupke:

- obrada, uključujući postavljanje, sastavljanje ili ugradnju u drugu robu,
- prerada robe,
- uništenje robe,
- popravak, uključujući obnavljanje i osposobljavanje,
- korištenje robe koja se ne nalazi u prerađenim proizvodima, ali koja omogućava ili olakšava proizvodnju tih proizvoda, čak i ako je u potpunosti ili djelomično iskorištena u postupku (pomoćni uređaji za proizvodnju). Međutim, PUP se ne može odobriti za sljedeću robu:
  - goriva i izvore energije osim onih potrebnih za ispitivanje prerađenih proizvoda ili za otkrivanje grešaka na robi stavljenoj u postupak radi popravka,
  - druga maziva osim onih koja su potrebna za ispitivanje, prilagođavanje ili reguliranje prerađenih proizvoda,
  - opremu i alate.



#### ističemo...

Za provođenje postupka unutarnje proizvodnje potrebno je prethodno odobrenje.

Prethodno odobrenje izdaje **Služba za RGP nadležnog carinskog ureda**, osim u slučajevima kada je zahtjev podnesen u okviru EU centralnog sustava Carinskih odluka sukladno točki 4. podtočki b) ove Upute. Tada odobrenje donosi Sektor za carinski sustav Središnjeg ureda Carinske uprave.

Roba koja se nalazi u postupku unutarnje proizvodnje ne podliježe uvoznim davanjima niti mjerama trgovinske politike, osim onih koje reguliraju ulazak ili izlazak robe u/iz carinskog područja.

U poglavlju 3. upute pojašnjena su **postupanja bitna kod zahtijevanja prethodnog odobrenja** u vezi izračuna carinskog duga, korištenje istovrijedne robe u postupku, zaključenja postupka. Kod podnošenja prethodnog odobrenja korisnik postupka **dužan je voditi evidenciju o robi koja se nalazi u postupku**. Među brojnim podacima ističemo posebno **obvezu iskazivanja podataka o normativu proizvodnje ili po potrebi načinu njegova izračuna**.



#### ističemo...

Normativ proizvodnje je količina ili postotak prerađenih proizvoda koji se dobivaju iz prerade određene količine robe koja je stavljena u postupak prerade. Podnositelj zahtjeva predlaže normativ proizvodnje ili prosječni normativ proizvodnje ili metodu kojom se određuje takav normativ.

U poglavljima 4. do 6. Upute dati su detalji u vezi samog postupka podnošenja zahtjeva i izdavanja odobrenja, stavljanja robe u postupak unutarnje proizvodnje i zaključenja postupka.

## 7. Posebnosti dorade

U ovom poglavlju detaljnije razmatramo specifičnosti povezane s činjenicom da se zalihe koje su dane na doradu računovodstveno, porezno i pravno i dalje smatraju imovinom naručitelja usluge, ali se nalaze u skladištu pružatelja usluge, što može otežati provođenje određenih računovodstvenih i poreznih postupaka.

### 7.1. Postupanja sa zalihama na doradi kod vlasnika zaliha

U računovodstvenim propisima ne spominje se dorada, obrada i oplemenjivanje zaliha. Stoga se za zalihe robe na doradi u pogledu priznavanja, početnog mjerenja i mjerenja nakon priznavanja primjenjuju ista računovodstvena pravila koja vrijede i za ostale zalihe. U ovom poglavlju pojašnjavamo specifičnosti koje se javljaju kod zaliha na doradi a na koje utiče i činjenica da se zalihe ne nalaze na lokaciji koja je dostupna njegovu vlasniku.

#### 7.1.1. Utvrđivanje vrijednosti zaliha na doradi

Kod prenošenja vrijednosti zaliha na konto zaliha na doradi potrebno je voditi računa o pravilima mjerenja vrijednosti zaliha sukladno točki HSFI-a 10.16:

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

**U većini slučajeva zalihe će se prenositi na konto dorade po njezinoj nabavnoj vrijednosti.** To je svakako slučaj kada je izvjesno da su troškovi nabave veći od neto utržive vrijednosti ili u slučaju kada neto utrživu vrijednost ne možemo pouzdano procijeniti<sup>4</sup>. No, u pojedinim slučajevima dorada se obavlja na zalihama kod koje je nastao ili prijeto nastati pad neto utržive vrijednosti ispod nabavne.

4 Primjerice kada vršimo doradu sirovine koja tako dorađena sudjeluje u procesu proizvodnje proizvoda za kojeg ne možemo sa sigurnošću tvrditi da će stvoriti gubitke pri prodaji, tada posljedično ne možemo procijeniti niti neto utrživu vrijednost sirovine koja je dorađena za potrebe proizvodnje.

**ističemo...**

**Procjena neto utržive vrijednosti** u takvim slučajevima može se obaviti prije, za vrijeme ili nakon dorade.

Evidentiranjem zaliha po neto utrživoj vrijednosti nastaju i zavisna konta vrijednosnog usklađenja zaliha koja će učiniti postupak evidentiranja dorade složenijim zbog čega je automatski poželjnije da se procjena neto utržive vrijednosti obavi nakon što se zalihe vrate s dorade. No, da li će se procjena obaviti prije dorade, za vrijeme dorade ili nakon nje ovisi o dva čimbenika:

- 1) Da li će dorada promijeniti neto utrživu vrijednost zalihe?
- 2) Da li je procjena nužna za potrebe sastavljanja financijskih izvještaja?

U slučaju kada se doradom mijenja neto utrživa vrijednost zaliha, uputno je s vrijednosnim usklađenjem pričekati kraj postupka dorade, nakon čega ćemo imati novu nabavnu vrijednost (uvećanu za troškove dorade i sve njezine zavisne troškove), ali i veću neto utrživu vrijednost ako smo doradom promijenili čimbenike koji su uticali na smanjenje utržive vrijednosti zaliha ili su ukazivali da će do smanjenja doći.

**Međutim, ukoliko procijenimo da bi gubici od umanjenja vrijednosti mogli biti značajni**, a ne možemo procijeniti učinak dorade koja neće biti dovršena (ili nije niti započeta) prije predaje financijskih izvještaja, **procjenu treba obaviti za potrebe izvještavanja prije ili za vrijeme trajanja dorade.**

**Ukoliko je za ispravnu procjenu vrijednosti zaliha potrebno utvrditi njihovo trenutno stanje**, pregledom ili nekim drugim postupkom na samim zalihama, treba voditi računa da se zalihe nalaze u prostoru koji kontrolira pružatelj usluge. Stoga je pri ugovaranju kompleksnih i dugotrajnih postupaka dorade zaliha kod koje postoji mogućnost da protekom vremena nastane značajna promjena vrijednosti koja se mora potvrditi pregledom ili drugim postupcima na samim zalihama, **bitno ugovoriti i**

- odredbe koje omogućuju naručitelju usluge ili osobi koju ovlašti da obavi pregled stanja zaliha ili
- odredbe koje obvezuju pružatelja usluge da sam obavi odgovarajuće postupke, po pozivu ili u ugovorenim intervalima, te o rezultatima na adekvatan način obavijesti vlasnika zaliha.

### 7.1.2. Povećanje vrijednosti za obavljenju uslugu dorade

Što se uključuje u vrijednost zalihe po obavljenom postupku dorade, nije zasebno propisano, pa pravila treba izvući iz općih pravila vezanih uz priznavanje zaliha. Osnovna odredba data je točkom HSFI-a 10.17:

*“U trošak zaliha potrebno je uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i ostale troškove nastale dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.”*

**Za utvrđivanje vrijednosti usluge dorade** kod poduzetnika koji pruža uslugu dorade treba primijeniti odredbe točaka HSFI-a 10.19 do 10.22. koje se odnose na troškove proizvodnje. Utvrđivanje vrijednosti usluge dorade kod pružatelja usluga prikazali smo u primjeru 1.

**ističemo...**

Vlasnik robe, nakon dorade, treba vrijednost zaliha uvećati za iznos iskazan na računu koji je dobio od pružatelja usluge dorade.

Osim računa za doradu, u postupku dorade javljaju se i zavisni troškovi dorade kao što su prijevoz dobara do pružatelja usluge dorade, baratanje zalihama, skladištenje i prijevoz dobara nakon dorade od pružatelja usluge dorade. Da li će takvi troškovi biti priznati u vrijednost zaliha ovisi da li udovoljavaju pravilu iz točke 10.22 HSFI-a:

*“Ostali troškovi se uključuju u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje, kao npr. opći neproizvodni troškovi ili troškovi dizajniranja proizvoda za određene kupce.”*

**Prijevozni troškovi** će udovoljavati takvoj definiciji jer su nastali za potrebe dorade, odnosno dovođenja zaliha u sadašnje stanje, te za potrebe dovođenja doradene zalihe na sadašnju lokaciju.

**Troškove skladištenja** zaliha kod poduzetnika koji obavlja uslugu dorade poduzetnik koji je vlasnik zaliha treba uključiti u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze. Smatramo da se skladištenje za potrebe dorade može izjednačiti s proizvodnim procesom, pa se dio troškova skladištenja koje je u izravnoj vezi s doradom treba uključiti u trošak zaliha. Međutim, u slučaju **kada su zalihe držane kod poduzetnika duže nego je to zahtijevao proces dorade** takve troškove skladištenja, sukladno točki HSFI-a 10.23 treba priznati kao rashod razdoblja. To primjerice može biti slučaj kada smo zalihe na doradu poslali kod pružatelja usluge prije nego što je to potrebno za postupak dorade jer nemamo dovoljno mjesta u vlastitom skladištu, ili doradene zalihe nisu preuzete sa skladišta pružatelja usluge odmah po upućenom pozivu za preuzimanje.

Ističemo da je točkom HSFI-a 10.23. izričito navedeno da **administrativne opće troškove koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje te troškove prodaje treba priznati kao rashod razdoblja.**

### 7.2. Godišnji popis (inventura)

Kada se zalihe na doradi nalaze kod pružatelja usluge dorade poduzetnika, treba voditi računa da je stanje i kvaliteta takve zalihe bitna i za vlasnika robe - naručitelja usluge i za pružatelja usluge koji je evidentira u izvanbilančnoj evidenciji. Naime, pružatelj usluge premda nema pravo raspolaganja zalihama, preuzeo je ugovorne obveze, te će snositi troškove u slučaju manjkova, kvarova ili nastanka drugih nedostataka uslijed nestručnog rukovanja i sl. S druge strane vlasnik zalihe ima zalihe na doradi iskazane kao imovinsku stavku, koju ne može provjeriti provođenjem klasičnog godišnjeg popisa.

**ističemo...**

Dakle popis zaliha na doradi bitan je za oba ugovorna partnera.

Kadase zalihe na doradi nalaze kod pružatelja usluge dorade poduzetnik koji pruža uslugu dorade treba voditi računa da i takvu zalihi treba uključiti u godišnji popis imovine i obveza koji je obvezan provesti sukladno odredbi članka 15. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 178/15, 134/15, 120/16 i 116/18.. Naime, predmetom popi-

