



Računovodstvo zaliha sirovina i materijala

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

U ovom članku obrađujemo računovodstvena pravila vezana uz stjecanje, vrijednosno usklađivanje i prestanak priznavanja zaliha sirovina i materijala, te ih pojašnjavamo kroz praktične primjere.

1. Uvod

Sirovine i materijal su kratkotrajna imovina poduzetnika koju poduzetnik nabavlja (ili sam proizvodi) radi jednokratnog trošenja. Sirovina i materijal koristi se za širok spektar poslovnih namjena, uključujući i obavljanje usluga, pa i onih administrativnih, pojmovno se najviše odnosi na ekstraktivne, odnosno prerađivačke, obrađivačke ili dorađivačke djelatnosti. Naziv "**sirovina**" upotrebljava se za materijal koji je proizvod ekstraktivnih djelatnosti, tj. rudarstva, poljoprivrede i šumarstva. Naziv "**materijal**" upotrebljava se za materijal koji je proizvod neke prerađivačke, obrađivačke ili dorađivačke djelatnosti.

Računovodstvena pravila za ove zalihe dane su u HSFI 10 – *Zalihe* koji je objavljen u **Odluci o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja** (Nar. nov., br. 86/15, 105/20 i 9/21 i 150/22). Cilj tog standarda je propisati računovodstveni postupak za utvrđivanje, obračunavanje i evidentiranje zaliha.

Temeljni zadatak računovodstva zaliha je obuhvatiti sve troškove koji su nastali u formiranju zaliha i koje treba priznati kao imovinu u procesu poslovanja do priznavanja povezanih prihoda. Standard sadrži upute za određivanje troškova i njihovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje otpisivanje do neto vrijednosti. Također upućuje na metode utvrđivanje troškova koje se koriste za određivanje vrijednosti zaliha. HSFI 10 temelji se na **Direktivi 2013/34/EU**.

1.1. Definicija zaliha

Točkom HSFI-a 10.3. **definirano je da su zalihe 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.

Istom točkom HSFI-a utvrđeno je da zalihe slijedom reproduktivnog ciklusa obuhvaćaju sljedeće oblike:

- zalihe sirovina i drugog materijala koji ulaze 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,
- kratkotrajnu biološku imovinu.

1.2. Sadržaj i obuhvat HSFI 10

HSFI 10 – Zalihe sadrži načela, pravila i metode za utvrđivanje oblika zaliha, njihovo mjerenje, priznavanje i evidentiranje. Obuhvaća sve zalihe poduzetnika, osim:

- nedovršenih radova temeljem ugovora o izgradnji uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga,
- financijskih instrumenata,
- biološke imovine povezane s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodima u trenutku žetve (HSFI 17 – Poljoprivreda).

HSFI 10 se ne primjenjuje na mjerenje zaliha robe brokera – trgovaca koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje priznaju se u okviru računa dobiti ili gubitka u razdoblju u kojem je promjena nastala. (HSFI 10.9.).

Na HSFI 10 pozivaju se i drugi standardi i to za sljedeće stavke:

- za priznavanje materijalnih troškova koji se odnose na troškove sirovina i materijala i prodane trgovačke robe (HSFI 16.17),
- za priznavanje troškova usluga (HSFI 16.19),
- za poljoprivredne proizvode nakon ubiranja plodova (HSFI 17.05),
- za biološku imovinu mjerenu po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za kumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti (vrijednosno usklađivanje) (HSFI 17.9).

U ovom članku obrađujemo računovodstvena pravila koja se odnose na zalihe sirovina i materijala te ih pojašnjavamo kroz praktične primjere.

2. Stjecanje zaliha

Za nabavu zaliha sirovina i materijala bitne su odredbe o početnom mjerenju i priznavanju zaliha koje su dane točkama HSFI-a 10.10 do 10.15.



2.1. Početno priznavanje zaliha

Samo priznavanje definirano je točkom HSFI-a 10.10:

“Priznavanje je proces uvrštavanja stavke u bilancu, te u račun dobiti i gubitka, koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja za njeno priznavanje.”

Stavka koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja treba se priznati ako:

- je vjerojatno da će **buduće ekonomske koristi** povezane s tom stavkom ulaziti poduzetniku ili izlaziti iz njega i
- stavka ima trošak ili vrijednost koja se može **pouzdanom izmjeriti**.

Na temelju ove opće definicije, u točki HSFI-a 10.12 kreirana je definicija koja se odnosi na zalihe, a koja propisuje da se zalihe priznaju u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritijecati poduzetniku, i kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koja se pouzdano mogu izmjeriti.

2.2. Početno mjerenje

Da bi se znalo po kojoj vrijednosti se zalihe priznaju kao stavka bilance, treba primijeniti odredbe o početnom mjerenju zaliha. Prema točki HSFI-a 10.16. **mjerenje zaliha se obavlja:**

- **po troškovima nabave ili**
- **po neto utrživoj vrijednosti,** ovisno o tome što je niže.

Definicije
Trošak nabave je 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 (HSFI 10.6.).
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. To je neto iznos kojeg poduzetnik očekuje realizirati prodajom zaliha u redovitom toku poslovanja. Neto utrživa vrijednost ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ona je specifična vrijednost za poduzetnika (HSFI 10.4.).
Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti (HSFI 10.5.).

Za početno mjerenje zaliha uglavnom se primjenjuje tehnika po stvarnom trošku nabave, no točkom HSFI-a 10.28. navode se još dvije metode: metoda standardnog troška i metoda trgovine na malo. Uvjet primjene navedenih dviju metoda za početno mjerenje zaliha i za mjerenje utroška zaliha je da se tim metodama dobivaju rezultati približni primjeni tehnike po trošku nabave.

2.2.1. Utvrđivanje troška zaliha po stvarnom trošku nabave

Za početno mjerenje zaliha uglavnom se primjenjuje tehnika **po stvarnom trošku nabave**, iako su predviđene i alternativne metode (vidi poglavlje 2.2.3.).

“U trošak zaliha potrebno je uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i ostale troškove nastale dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje (HSFI 10.17).”

U troškove nabave zaliha obuhvaća se:

- kupovna cijena,
- uvozne carine,

- porezi (osim onih koje poduzetnik kasnije može povratiti od poreznih vlasti, kao što je slučaj s PDV-om),
- troškovi prijevoza,
- rukovanje zalihama i
- drugi troškovi koji se mogu izravno pripisati stjecanju trgovačke robe, materijala i usluga.

Trgovački i količinski popusti, te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave (HSFI 10.18.).

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 (HSFI 10.22).

Odredbama HSFI-a 10.19 do 10.21. dana su pravila za uključivanje troškova konverzije, te raspoređivanje fiksnih i varijabilnih općih troškova proizvodnje koje se odnose isključivo na zalihe proizvodnje, pa ih u ovom članku ne obrađujemo.

Troškovi posudbe obuhvaćaju kamate i druge troškove koji nastanu na teret poduzetnika u svezi posudbe izvora financiranja imovine. U pravilu ovi troškovi trebaju teretiti rashode u razdoblju u kojem su nastali

Troškovi posudbe mogu se izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine uključuju se u nabavu ove imovine kako je navedeno točkom HSFI-a 10.24. No, obzirom da zalihe sirovina i materijala nisu kvalificirana imovina, ova točka se ne odnosi na ovu vrstu zaliha, već na zalihe koje zahtijevaju znatno vremensko razdoblje (duže od 1 godine) za dovođenje u stanje pogodno za prodaju.

2.2.2. Koji se troškovi ne priznaju u troškove zaliha?

Primjeri **troškova koji se ne priznaju u troškove zaliha** pobrojani su odredbom HSFI-a 10.23. To su primjerice:

- neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova
- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze,
- administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje,
- troškovi prodaje.



ističemo...

Takvi troškovi, dakle, ne mogu biti sastavni dio nabavne vrijednosti zaliha, već se priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

Troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom i korištenjem općeg administrativnog osoblja priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali (HSFI 10.27).

2.2.3. Alternativne metode početnog mjerenja

Osim mjerenja zaliha prema trošku nabave, odredbe HSFI-a predviđaju i dvije **alternativne metode**. Tako je točkom HSFI-a 10.28. propisano da **tehnikе za mjerenje troška**, koje nisu primijenjene prema trošku nabave, mogu biti

- **po metodi standardnog troška ili**
- **po metodi trgovine na malo.**

Ista odredba navodi da je uvjet korištenja ovih metoda da su dobiveni rezultati približni primjeni tehnike po trošku nabave.

Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i dijelova, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost ka-



paciteta. Ona se redovito preispituje i po potrebi mijenja u odnosu na postojeće uvjete.

Metoda trgovine na malo ne koristi se za mjerenje zaliha sirovina i materijala, već kako naziv govori, isključivo za zalihe trgovačke robe.

2.2.4. Ostale posebnosti kod utvrđivanja troškova nabave

Odredbom HSFI-a propisana je posebnost koja je povezana s potrošačkim kreditiranjem, odnosno slučajevima kada se zalihe nabavljaju za značajnijim odgodama plaćanja, koji utiču na povećanje nabavne cijene takve imovine. Prema točki HSFI-a 10.26. **razlika između takve povećane nabavne cijene i one uobičajene smatra se rashodom kamata razdoblja financiranja.**

U ostalim točkama HSFI-a spominju se specifičnosti koje su vezane za zalihe proizvodnje koje se ne odnose na zalihe sirovina i materijala, pa ih u ovom članku nismo spominjali.

3. Evidentiranje stjecanja

Stjecanje zaliha evidentira se kod poduzetnika u tri evidencije:

- u skladišnoj evidenciji (samo po količini)
- u analitičkoj materijalnoj (robnoj) evidenciji (po količini i vrijednosti) i
- u financijskom knjigovodstvu (samo po vrijednosti).

Skladišna evidencija nije obvezna, kada se u skladištu vodi analitička materijalna evidencija. U nastavku detalje pojašnjavamo pravila povezana s vođenjem takvih evidencija.

3.1. Skladišna i materijalna evidencija

Zalihe sirovina i materijala nije potrebno voditi samo u slučajevima kada je evidentno da su one utrošene odmah po nabavi. U svim slučajevima kada postoji vremenski odmak između nabave i potrošnje potrebno je voditi materijalnu evidenciju.



ističemo...

Za zalihe sirovine i materijala obavezno se mora voditi **materijalno knjigovodstvo** (analitička evidencija sirovina i materijala koja se vodi po količini i po vrijednosti). Poduzetnik **može odlučiti da li će** uz materijalno knjigovodstvo dodatno **voditi i skladišnu evidenciju** kojom se zalihe vode samo količinski.

Sirovine i materijal **zaprimaju se** na skladište **na temelju PRIMKE** koju sastavlja odgovorna osoba poduzetnika. Naziv sirovine i materijala i količinski podaci unose se na temelju izvornog dokumenta o zaprimanju materijala (dostavnica), a vrijednosni podaci popunjavaju se na temelju ulaznog računa od dobavljača. Primka se najprije evidentira u skladišnoj evidenciji, a nakon dodavanja vrijednosnih podataka o transakciji evidentira se i u analitičkoj materijalnoj evidenciji.

Sirovine i materijal **izdaju se** iz skladišta **na temelju IZDATNICE** koju sastavlja odgovorna osoba poduzetnika. Izdatnica, osim podataka o vrsti, količini i vrijednosti izdane sirovine odnosno materijala, obavezno mora sadržavati potpis osoba koja je izdala materijal i osobe koja je zaprimila materijal.

3.2. Evidentiranje stjecanja u financijskom knjigovodstvu

Podaci se iz analitičke materijalne evidencije sirovina i materijala (iz materijalnog knjigovodstva) zbirno prenose u financijsko knjigovodstvo (glavnu knjigu). U financijskom knjigovodstvu nabava se može evidentirati na dva načina:

Evidencija nabave zaliha u financijskom knjigovodstvu obavlja se na dva načina:

- 1) **izravno** ➔ **na konta skupine 31** – Sirovine i materijal, **na konta skupine 32** – Pričuveni (rezervni) dijelovi, **na konta skupine 35** – Sitni inventar, auto gume i ambalaža
- 2) **putem obračuna troškova nabave** ➔ **preko konta skupine 30** – Obračun nabave zaliha (za sirovine i materijal, pričuvene dijelove, sitni inventar, auto gume i ambalažu).

U slučaju kada se **zavisni troškovi nabave odnose na više vrsta zaliha** (to je najčešći slučaj kada od istog dobavljača nabavljamo više vrsta zaliha) potrebno ih je rasporediti po vrstama zaliha primjenjujući određenu osnovicu za raspodjelu a to je najčešće vrijednost zaliha (često se kao osnovica raspodjele zavisnih troškova upotrebljava težina zaliha ili obujam zaliha). Tako npr. ako se brodom prevozi drvo i vuna, za osnovicu za raspored prijevornih troškova nećemo uzeti ni vrijednost tih zaliha ni težinu tih zaliha već obujam (volumen) tih zaliha. Kod raspoređivanja zavisnih troškova osnovica za raspored ne mora biti ista za svaki zavisni trošak.

U nastavku kroz primjere objašnjavamo oba načina evidentiranja.

3.2.1. Evidentiranje stjecanja preko obračuna nabave

Uobičajeno je da se nabava evidentira preko konta obračuna nabave, koji se prema RiPup-ovom kontnom planu obračunava unutar skupine 30. Evidentiranje nabave preko skupine 30 obavlja se osobito kod proizvodnih firmi koji imaju značajan obrtaj veće količine sirovina i materijala.

Primjer 1. – Knjiženje nabave zaliha materijala preko konta obračuna nabave

Poduzetnik X nabavlja 550 kg ljepila za keramiku za potrebe obavljanja svoje građevinske djelatnosti.

- 1) Zaprimljen je račun dobavljača za materijal u iznosu od **31.250,00 eura** (PDV 25% **6.250,00 eura**);
- 2) Zaprimljen je račun dobavljača za prijevoz materijala do skladišta **3.125,00 eura** (PDV 25% **625,00 eura**);
- 3) Sastavljena je kalkulacija nabavne cijene, te je 550 kg materijala u iznosu od **27.500,00 eura** evidentiran na zalihu građevinskog materijala.

Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046

01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)



RAČUNOVODSTVO
u POREZI u praksi

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



Analitička evidencija zalihe materijala X:

Dat.	Dokument	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.8.	Primka 1	nabava	550	–	550	50,00	27.500,00	–	27.500,00

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača za materijal	31.250,00	-	2200
	■ PDV 25%	6.250,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	25.000,00	3000	-
2.	Ulazni račun dobavljača za prijevoz materijala	3.125,00	-	2202
	■ PDV 25%	625,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	2.500,00	3010	-
3.	Obračun nabave materijala	27.500,00	3100	3090

Napomene:

- 1) U primjeru smo pretpostavili da je poduzetnik u sustavu PDV-a, pa PDV iz ulaznih računa dobavljača ne ulazi u nabavnu vrijednost zaliha materijala. U slučaju da poduzetnik nije u sustavu PDV-a, PDV se ne bi knjižio kao potraživanje za pretporez od Porezne uprave već bi ušao u nabavnu vrijednost zaliha materijala;
- 2) Kada se napravi obračun nabave, konta skupine 30 ne smiju imati saldo. Na kraju godine (ili nekog kraćeg obračunskog razdoblja odnosno kada se sastavlja bilanca) konta skupine **30 – Obračun nabave**, međusobno se zatvaraju.

3.2.2. Evidentiranje stjecanja izravno na zalihe

Troškovi nabave mogu se knjižiti i izravno na skupine konta zaliha (31, 32 ili 35), dakle bez upotrebe konta obračuna nabave (skupine 30). Kada nabava uključuje i zavisne troškove, tada treba sastaviti kalkulaciju troškova nabave iz koje uzimamo iznose potrebne za knjiženje na konta zaliha.

Primjer 2. – Knjiženje nabava zaliha materijala direktno na konto zaliha putem kalkulacije troškova nabave

Poduzetnik Eru d.o.o. nabavlja materijal od dobavljača.

- 1) Zaprimljen je materijal i račun dobavljača: za materijal X za 2.500 kg (1kg = 17,50 eura) **43.750,00** eura; za materijal M za 1.000 kg (1kg = 3,75 eura) **3.750,00** eura; PDV 25% **11.875,00** eura; ukupno **59.375,00** eura
- 2) Zaprimljen je račun dobavljača za prijevoz materijala do skladišta **3.125,00** eura (PDV 25% iznosi **625,00** eura);
- 3) Zaprimljen je ulazni račun dobavljača za transportno osiguranje u iznosu od **225,00** eura;
- 4) Zaprimljen je račun dobavljača za istovar materijala u iznosu od **306,25** eura (PDV 25% iznosi **61,25** eura);
- 5) Prema kalkulaciji materijal je evidentiran na konto zalihe materijala (samo za analitičku evidenciju).

Kalkulacija troškova nabave materijala:

R.br.	Naziv	Jed. mj.	Vrijednost	Postotak udjela	Prijevoz	Osiguranje	Istovar	Ukupni troškovi	Uk.tr. po jedinici
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Mat. X	kg	43.750,00	92,1%	2.302,50	207,23	225,65	46.485,38	18,59415
2.	Mat. M	kg	3.750,00	7,9%	197,50	17,78	19,36	3.984,64	3,98464
3.	Ukupno		47.500,00	100 %	2.500,00	225,01	245,01	50.470,02	

Analitička evidencija zalihe materijala X:

Dat.	Dokument	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.8.	Primka 1	nabava	2.500	–	2.500	18,59415	185.941,48	–	185.941,48

Analitička evidencija zalihe materijala M:

Dat.	Dokument	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.8.	Primka 1	nabava	1.000	–	1.000	3,98464	3.984,64	–	3.984,64

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača za materijal	59.375,00	–	2200
	■ PDV 25%	11.875,00	16005	–
	■ iznos računa bez PDV-a	47.500,00	3100	–
2.	Ulazni račun dobavljača za prijevoz materijala	3.125,00	–	2202
	■ PDV 25%	625,00	16005	–
	■ iznos računa bez PDV-a	2.500,00	3100	–
3.	Ulazni račun dobavljača za transportno osiguranje materijala	225,00	3100	2202
4.	Ulazni račun dobavljača za istovar materijala	306,25	–	2202
	■ PDV 25%	61,25	16005	–
	■ iznos računa bez PDV-a	245,00	3100	–

Kada nema drugih troškova nabave osim kupovne cijene tada nema smisla raditi obračun troškova nabave. U tom slučaju kupovna cijena sa računa dobavljača knjiži se izravno na konto zaliha.

3.2.3. Stjecanje i upotreba bez korištenja konta zaliha

U društvima koja nemaju skladišta i kod kojih se sirovine i materijal upotrebljavaju odmah pri nabavi, nije potrebno voditi skladišno poslovanje. U tom slučaju sirovine i materijal s konta obračuna nabave (u slučaju kada imamo zavisne troškove) evidentiramo izravno na trošak. Kada nema zavisnih troškova nabave, tada nije potrebno raditi kalkulaciju nabavne vrijednosti, pa račun dobavljača možemo evidentirati izravno na trošak bez korištenja konta obračuna nabave.

Primjer 3. – Knjiženje nabave materijala bez upotrebe konta zaliha

- 1) Ulazni račun dobavljača za uredski materijal (koji se odmah daje radnicima u upotrebu bez evidencije zaliha) u iznosu od **15.625,00** eura (PDV 25% iznosi **3.125,00** eura);
- 2) Ulazni račun dobavljača za prijevoz uredskog materijala do skladišta **1.562,50** eura (PDV 25% iznosi **312,50** eura);
- 3) Obračun troškova nabave materijala u iznosu od **13.750,00**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača za materijal	15.625,00	-	2200
	■ PDV 25%	3.125,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	12.500,00	3000	-
2.	Ulazni račun dobavljača za prijevoz materijala	1.562,50	-	2202
	■ PDV 25%	312,50	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	1.250,00	3000	-
3.	Obračun troškova nabave materijala – direktno u troškove	13.750,00	4000	3090

4. Metode mjerenja vrijednosti utroška zaliha

Zalihe sirovina i materijala evidentirane na klasi 3 namijenjene su upotrebi u poslovnim procesima. Kada govorimo o sirovini i materijalu prvo nam pada na pamet proizvodnja dobara, no isto tako može

se raditi o sirovinama i materijalu koji se koristi za proizvodnju usluga. Klasičan primjer proizvodne usluge javlja se u građevinarstvu, bilo da se radi o osnovnoj građevinskoj djelatnosti koji obavlja glavni izvođač ili se radi primjerice o oblagračkim radovima (postavljanju kupaonskih pločica) koje često obavljaju podizvođači.



ističemo...

Računovodstvena pravila zahtijevaju da se pri ugrađivanju vrijednosti zaliha u gotov proizvod iskaže trošak zaliha. Računovodstvenim standardima predviđeno je više različitih metoda za utvrđivanje vrijednosti utrošenih zaliha (odnosno metoda mjerenja utroška zaliha.).

U potpoglavljima koje slijede pojašnjavamo različite metode mjerenja utroška zaliha, dok u poglavlju 6. ovog članka ukratko pojašnjavamo postupke evidentiranja proizvodnje kako bi pojasnili učinak utrošenih zaliha na iskazanu visinu gotovih proizvoda, te pojasnili učinak na Račun dobiti i gubitka.

4.1. Zašto postoji više metoda mjerenja?

Prema točki HSFI-a 10.33., metode za utvrđivanje vrijednosti zaliha uključuju: »prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO)«, ponderirani prosječni trošak ili druge metode predviđene ovim standardom.



ističemo...

Poduzetnik treba koristiti **istu metodu za sve zalihe iste vrste i namjene** (HSFI 10.33).

Izbor metoda obračuna utroška zaliha spada u područje računovodstvenih politika. Izbor određene metode ima različit utjecaj na vrijednost zaliha na kraju obračunskog razdoblja a isto tako i na vrijednost utrošenog dijela zaliha, što utiče na troškove, a time i na rezultat poslovanja određenog poreznog razdoblja. No, takav učinak je kratkoročni jer kroz više razdoblja, odnosno utroškom svih zaliha, sve će metode utroška dati isti rezultat – ukupnu nabavnu vrijednost zaliha.

Da li će primjenom određene metode utroška zaliha trošak zaliha biti veći ili manji ne ovisi samo o metodi primjene utroška zaliha, već ovisi i o kretanju nabavnih cijena zaliha na više ili na niže.

U uvjetima stalnog porasta cijena zaliha, ako poduzetnik privremeno želi platiti manji porez na dobit (imati veći trošak zaliha) izabrat će metodu ponderiranog prosječnog troška, a ako želi imati što realniju vrijednost zaliha izabrat će FIFO metodu. U praksi se češće upotrebljava metoda ponderiranog prosječnog troška ne samo zbog privremeno manjeg plaćenog poreza na dobit već i zbog toga što je ta metoda jednostavnija kod programiranja izračuna.

Obzirom da je izbor metode utroška zaliha računovodstvena politika, kod promjene izbora metode utroška zaliha primjenjuju se odredbe HSFI-a 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške. O primjeni odredbi navedenog standarda detaljno smo pisali u članku "Računovodstvene politike i promjene računovodstvenih procjena", koji je objavljen u našem časopisu RiPup 12/2022.

U poglavljima koje slijede pojašnjavamo postupanja kod primjene tri od metoda predviđenih odredbama računovodstvenih standarda.



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

Metoda "prvi ulaz – prvi izlaz" podrazumijeva postupak da se stavka zaliha koja je prva kupljena prva upotrijebi ili proda, tako da su stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja one, koje su zadnje kupljene ili proizvedene (HSFI 10.34).

Primjer 4. – Knjiženje utroška zaliha – primjena FIFO metode

Iz analitičke evidencije materijala provode se knjiženja u financijskom i materijalnom knjigovodstvu. Podaci iz analitičke evidencije materijala su slijedeći:

Analitička evidencija zalihe materijala:

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

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Primka br.1. – ulaz 145 kg po 5,11 eura	740,95	3100	3090
2.	Primka br. 2. – ulaz 345 kg po 5,25 eura	1.811,25	3100	3090
3.	Izdatnica br.1. – izlaz 110 kg po 5,11 eura	562,10	4000	3100
4.	Primka br. 3. ulaz – ulaz 154 kg po 5,37 eura	826,98	3100	3090
5.	Izdatnica br. 2. – izlaz 252 kg			
	■ izlaz 35 kg po 5,11 eura	178,85	4000	3100
	■ izlaz 217 kg po 5,25 eura	1.139,25	4000	3100
6.	Izdatnica br. 3. – izlaz 191 kg			
	■ izlaz 128 kg po 5,25 eura	672,00	4000	3100
	■ izlaz 63 kg po 5,37 eura	338,31	4000	3100

Napomene:

- Po FIFO metodi na kraju navedenih poslovnih događaja ostala je zaliha materijala od 91 kg po zadnjoj ulaznoj cijeni od 5,37 eura što iznosi 488,67 eura, što odgovara saldu na analitičkoj kartici zalihe materijala i saldu na financijskom kontu 3100.

4.3. Metoda ponderiranog prosječnog troška

Metoda ponderiranog prosječnog troška podrazumijeva postupak po kojem se trošak neke stavke određuje temeljem prosječnog ponderiranog troška svih stavki na početku razdoblja i trošak sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može izračunati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke ovisno o uvjetima u kojima poduzetnik posluje (HSFI 10.35).

Primjer 5. – Knjiženje utroška zaliha – primjena metode ponderiranog prosječnog troška

Analitička evidencija zalihe materijala:

Dat.	Dokument	Opis	Količina			Cijena	Pros. cijena	Vrijednost		
			Ulaz	Izlaz	Stanje			Duguje	Potražuje	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
5.8.	Primka 1	nabava	145	–	145	5,11	5,11	740,95	–	740,95
25.8.	Primka 2	nabava	345	–	490	5,25	5,20857	1.811,25	–	2.552,20
28.8.	Izdat. 1	utrošeno	–	110	380	5,20857	5,20857	–	572,94	1.979,26
11.9.	Primka 3	nabava	154	–	534	5,37	5,25513	826,98	–	2.806,24
16.9.	Izdat. 2	utrošeno	–	252	282	5,25513	5,25513	–	1.324,29	1.481,95
24.9.	Izdat. 3	utrošeno	–	191	91	5,25513	5,25513	–	1.003,73	478,22

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Primka br.1. – ulaz 145 kg po 5,11 eura	740,95	3100	3090
2.	Primka br. 2. – ulaz 345 kg po 5,25 eura	1.811,25	3100	3090
3.	Izdatnica br.1. – izlaz 110 kg po prosječnoj cijeni od 5,20857 eura	572,94	4000	3100
4.	Primka br. 3. ulaz – ulaz 154 kg po 5,37 eura	826,98	3100	3090
5.	Izdatnica br. 2. – izlaz 252 kg po prosječnoj cijeni od 5,25513 eura	1.324,29	4000	3100
6.	Izdatnica br. 3. – izlaz 191 kg po prosječnoj cijeni od 5,25513 eura	1.003,73	4000	3100

Napomene:

- 1) Po metodi ponderiranog prosječnog troška, nakon provedenih svih poslovnih događaja ostala je zaliha materijala od **91 kg** po prosječnoj cijeni od **5,25513 eura** što iznosi **478,22 eura**, što odgovara saldu na analitičkoj kartici zalihe materijala i saldu na financijskom kontu **3100**. Po ovoj metodi saldo je manji za **10,45 eura** od salda dobivenog primjenom FIFO metode.

4.4. Specifična identifikacija troškova

Prema točki HSFI-a 10.31, troškovi zaliha predmeta koji se uobičajeno ne mogu razmjenjivati, te dobara i usluga, koje su namijenjene i izdvojene za specifične projekte, određuju se koristeći specifičnu identifikaciju njihovih individualnih troškova.

Specifična identifikacija troškova znači, da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjereni pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira da li su kupljene ili proizvedene (HSFI 10.32.).

**ističemo...**

Specifična identifikacija troškova je metoda utvrđivanja za liha koja točno prati fizički tok zaliha i svaki predmet zaliha ima svoj identifikacijski broj.

Specifična identifikacija troškova prikladna je za utvrđivanje vrijednosti zaliha u djelatnosti brodogradnje jer se u proizvodnji često koriste manje količine materijala koji imaju izuzetno visoku nabavnu cijenu.

Primjer 6. – Knjiženje nabave motora – primjena specifične identifikacije troškova

Poduzetnik A bavi se proizvodnjom jahti i nabavlja motore koje ugrađuje u jahte. Poduzetnik A prati motore za jahte po specifičnoj identifikaciji troškova.

- 1) Ulazni račun od dobavljača za motor (koji je dobio identifikacijski br. 135) u iznosu od **31.250,00 eura** (PDV iznosi **6.250,00 eura**);
- 2) Ulazni račun dobavljača za prijevoz motora br. 135 do skladišta **3.125,00 eura** (PDV iznosi **625,00 eura**);
- 3) Obračun nabave motora br. 135. od 5.5. 2024. u iznosu od **27.500,00 eura**;
- 4) Ulazni račun od dobavljača za motor (koji je dobio identifikacijski broj 136) u iznosu od **32.812,50 eura** (PDV iznosi **6.563,00 eura**);
- 5) Ulazni račun dobavljača za prijevoz motora br. 136 do skladišta **3.281,25 eura** (PDV iznosi **656,30 eura**);
- 6) Obračun nabave motora br. 136. od 10.5. 2024. u iznosu od **28.875,00 eura**;
- 7) Izdan je motor u proizvodnju 20.5.2024. koji ima identifikacijski broj 136.

Analitičko materijalno knjigovodstvo:

Dat.	Dokument	Opis	Količina			Trošak nabave po motoru	Vrijednost		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potraž.	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.5.24..	Primka 1	Motor br. 135.	1	–	1	27.500,00	27.500,00	–	27.500,00
10.5.24.	Primka 2	Motor br. 136.	1	–	2	28.874,45	28.874,45	–	56.374,45
20.5.24	Izdatnica 1	Motor br. 136.	–	1	1	28.874,45	–	28.874,45	27.500,00
		Ukupno				–	56.374,45	28.874,45	–





Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača za motor identifikacijskog broja 135	31.250,00	–	2200
	■ PDV 25%	6.250,00	16005	–
	■ iznos računa bez PDV-a	25.000,00	3000	–
2.	Ulazni račun dobavljača za prijevoz motora identifikacijskog broja 135	3.125,00	–	2202
	■ PDV 25%	625,00	16005	–
	■ iznos računa bez PDV-a	2.500,00	3000	–
3.	Obračun nabave za motor identifikacijskog broja 135	27.500,00	3100	3090
4.	Ulazni račun dobavljača za motor identifikacijskog broja 136	32.812,50	–	2200
	■ PDV 25%	6.563,00	16005	–
	■ iznos računa bez PDV-a	26.249,50	3000	–
5.	Ulazni račun dobavljača za prijevoz motora identifikacijskog broja 136	3.281,25	–	2202
	■ PDV 25%	656,30	16005	–
	■ iznos računa bez PDV-a	2.624,95	3000	–
6.	Obračun nabave za motor identifikacijskog broja 136	28.874,45	3100	3090
7.	Izdatnica – dan motor identifikacijskog broja 136 u proizvodnji	28.874,45	4000	3100

4.5. Metoda standardnog troška

Prema točki HSFI-a 10.28, tehnike za mjerenje troška, koje nisu primijenjene prema trošku nabave, mogu biti po metodi standardnog troška ili po metodi trgovine na malo. Uvjet je da se ovim dvjema metodama dobivaju rezultati približni primjeni tehnike po trošku nabave. Metoda trgovine na malo, kako smo i prije naveli, ne primjenjuje se na zalihe sirovine i materijala pa u nastavku obrađujemo samo metodu standardnog troška pri mjerenju utroška.



Ističemo...

Specifične metode koje je dozvoljeno koristiti pri početnom mjerenju, koriste se i **pri mjerenju utroška zaliha**, a to su: **metoda standardnog troška** i **metoda trgovine na malo**.

Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i dijelova rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Ona se redovito preispituje i po potrebi mijenja u odnosu na postojeće uvjete (HSFI 10.29.).

Metoda standardnog troška primjenjuje se kada je evidencija po stvarnim troškovima neprikladna zbog kašnjenja podataka u odnosu na potrebe. Ova metoda najčešće se primjenjuje kod masovne proizvodnje i kod proizvodnje koja duže traje.

Kada je kod ove metode na kraju obračunskog razdoblja značajnija razlika između stvarnih i standardnih troškova tada zalihe treba stornirati do razine stvarnih troškova u slučaju kada su zalihe materijala po standardnim troškovima više od stvarnih troškova. U slu-

čaju kada su zalihe materijala po standardnim troškovima niže od stvarnih troškova, troškove zaliha treba povećati do visine stvarnih troškova.

Primjer 7. – Evidentiranje utroška zaliha primjenom metode standardnog troška

- 1) Ulazni račun dobavljača za 10.000 kg sirovina (1kg sirovine je po 13,25 eura): **vrijednost sirovine 132.500,00 eura**; **PDV 25% 33.125,00,00 eura**; **ukupna vrijednost računa 165.625,00 eura**; **zaduženje u materijalnom knjigovodstvu po standardnoj cijeni (1kg po 12,50 eura) 125.000,00 eura**;
- 2) Izdatnica br. 1. za utrošak 1.700 kg sirovina po standardnoj cijeni od 12,50 eura za 1kg **8.750,00 eura**;
- 3) Odstupane od stvarnih cijena za utrošak sirovina **525,00 eura** (0,75 eura za 1 kg sirovina odnosno 0,75 eura za 700 kg utrošenih sirovina).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun dobavljača – ukupni iznos	165.625,00	–	2200
	■ zaduženje zalihe sirovina po standardnim cijenama (10.000,00 kg x 12,50 eura)	125.000,00	3100	–
	■ PDV 25%	33.125,00	16005	–
	■ odstupanje od stvarne cijene (132.500,00 eura – 125.000,00 eura)	7.500,00	3180	–
2.	Izdatnica br.1. – utrošak sirovine po standardnim cijenama (700 kg x 12,50 eura)	8.750,00	4000	3100
3.	Odstupanje od stvarnih cijena (0,75 eura za 1 kg) (0,75 x 700)	525,00	4009	3180

Napomene:

- 1) Prije knjiženja u financijskom knjigovodstvu, zaduženje zaliha sirovina u materijalnom knjigovodstvu obavljeno je na temelju skladišne primke koja je sastavljena na temelju standardne cijene a ne stvarne cijene, što je i svrha ove metode da se ne čeka na ulazni račun dobavljača da bi se zadužila analitička evidencija sirovina. Kada se doznala stvarna cijena sirovina (ovdje smo radi pojednostavljenja primjera izostavili zavisne troškove nabave), treba proknjižiti odstupanje od stvarnih cijena, koje iznosi 7.500,00 eura;
- 2) U materijalnom knjigovodstvu i utrošak sirovine knjiži se po standardnim cijenama, a u financijskom knjigovodstvu potrebno je na utrošak po standardnim cijenama izračunati i proknjižiti odstupanje od 0,75 eura za 1 kg (7.500,00 : 10.000,00).

5. Vrijednosno usklađivanje zaliha

Točkom HSFI-a 1.17. dana je definicija vrijednosnog usklađivanja:

“Vrijednosno usklađivanje znači usklađivanja kojima je namjera uzeti u obzir promjene vrijednosti pojedine imovine utvrđene na datum bilance, neovisno o tome je li promjena konačna ili ne.”

Potreba naknadnog mjerenja i usklađivanja vrijednosti zaliha proizlazi iz osnovne definicije mjerenja zaliha iz točke HSFI-a 10.16. prema kojoj se mjerenje zaliha obavlja po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

**ističemo...**

Dakle vrijednost zaliha neće biti iskazana po njezinoj nabavnoj vrijednosti ukoliko ona nije jednaka ili veća od neto utržive vrijednosti.

Točkom HSFI-a 10.36. dano je i obrazloženje **zbog čega zalihe treba vrijednosno usklađivati**. Prema navedenoj odredbi utvrđivanje kurentnosti zaliha je potrebno, jer se može dogoditi da se troškovi zaliha ne će moći nadoknaditi u cijelosti, ako su zalihe oštećene ili u cijelosti ili djelomično zastarjele ili ako je smanjena njihova prodajna cijena. Nemogućnost nadoknade troškova zaliha može biti prisutna, ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršenja ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati zbog prodaje. Otpisivanje vrijednosti zaliha ispod troškova do neto utržive vrijednosti u skladu je sa stajalištem, da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa koji se očekuje realizirati njihovom prodajom ili uporabom“

U nastavku obrazložimo računovodstvena pravila koja propisuju pod kojim uvjetima se obavlja vrijednosno usklađenje, te kada se i kako vrši eventualno ukidanje gubitka od takvog usklađenja.

5.1. Umanjenje vrijednosti zaliha

Iz odredbi HSFI 10, proizlazi da **vrijednosno usklađenje zaliha može biti samo na niže (umanjenje)**, a ne može biti na više (uvećanje). Odredbe o umanjenju vrijednosti zaliha nalaze se u točkama HSFI-a 10.36 do 10.39.

Otpisivanje vrijednosti zaliha do njihove neto utržive vrijednosti provodi se uobičajeno predmet po predmet. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije grupirati slične ili povezane predmete zaliha.

Procjena neto utržive vrijednosti zaliha temelji se na najnovijim dokazima koji postoje u vrijeme procjene vrijednosti zaliha za koje se očekuje da će biti realizirane. Ove procjene uzimaju u obzir promjene cijena ili troškova izravno povezane s događajima nakon kraja razdoblja u mjeri u kojoj ti događaji potvrđuju uvjete koji su postojali na kraju razdoblja.

Materijal i druge zalihe namijenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška nabave, ako se očekuje da će gotovi proizvodi u koje će biti ugrađene biti prodani po cijeni u visini ili iznad troškova. Međutim, kad smanjenje cijene materijala upućuje na to da će troškovi gotovih proizvoda biti veći od neto utržive vrijednosti, vrijednost materijala se otpisuje do neto utržive vrijednosti. U tim uvjetima zamjenska vrijednost materijala može biti najbolja raspoloživa mjera za njihovu neto utrživu vrijednost.

Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka (HSFI 10.14.)

Umanjenje vrijednosti zaliha odnosno vrijednosno usklađenje zaliha knjiži se kao rashod. Prema propisima o porezu na dobit vrijednosno usklađenje zaliha (umanjenje vrijednosti zaliha) privremeno nije porezno priznati rashod i priznaje se tek kada dođe do otuđenja ili uništenja zaliha.

Primjer 8. – Knjiženje vrijednosnog usklađenja zaliha materijala

- 1) Stanje vrijednosti zaliha materijala za proizvodnju na dan 31.12.2024. je **100.000,00 eura**

- 2) Poduzetnik je procijenio da je na dan 31.12.2024. smanjena vrijednost zaliha materijala čija je nabavna vrijednost **100.000,00 eura** za **20%** odnosno za **20.000,00 eura**
- 3) Navedenu svotu od **20.000,00 eura** poduzetnik je unio u r.br. 21. obrasca PD za 2024. i na taj način povećao poreznu osnovicu poreza na dobit. Na temelju toga poduzetnik je proknjižio odgođenu poreznu imovinu (10% od **20.000,00 eura**) u svoti od **2.000,00 eura**
- 4) Tijekom 2025. sva navedena zaliha materijala za proizvodnju utrošena je u proizvodnji
- 5) Na dan 31. prosinca 2025. poduzetnik će **20.000,00 eura** unijeti u r.br. **30.** obrasca PD i na taj način umanjiti poreznu osnovicu poreza na dobit. Na temelju toga poduzetnik će ukinuti odgođenu poreznu imovinu u svoti od **2.000,00 eura**

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2024.:				
1.	Stanje zaliha materijala 31.12.2024.	100.000,00	3100	–
2.	Vrijednosno usklađenje zaliha materijala za proizvodnju 31.12.2024.	20.000,00	7131	3140
3	Obračun odgođene porezne imovine na privremeno porezno nepriznati trošak vrijednosnog usklađenja zaliha materijala (10% na 20.000,00 eura)	2.000,00	0800	811
Knjiženja u 2025.:				
4.	Razduženje zaliha materijala za proizvodnju tijekom 2025. po nabavnoj cijeni	100.000,00	–	3100
	■ razduženje vrijednosnog usklađenja	20.000,00	3140	–
	■ razduženje po umanjenoj cijeni	80.000,00	4000	–
5.	Ukidanje odgođene porezne imovine na dan 31.12.2025. za vrijednosno usklađenje zaliha materijala za proizvodnju (10% na 20.000,00 eura)	2.000,00	811	0800

Napomene:

- 1) Prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja svi poduzetnici u financijskom izvještaju BILANCA moraju iskazati posebno odgođenu poreznu imovinu kao dugotrajnu imovinu pod pozicijom **B V. – Odgođena porezna imovina**. Zbog navedenog smo u knjiženju odgođenu poreznu imovinu iskazali na kontu **080**, a ne unutar skupine računa **19 – Aktivna vremenska razgraničenja**;
- 2) Kako se postupa s kontom 811 na kraju godine detaljno smo objasnili u članku **“Odgođena porezna imovina”**, koji je objavljen u našem časopisu RIPUP 3/2020.

5.2. Ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti zaliha

Neto utrživa vrijednost zaliha procjenjuje se iznova u svakom sljedećem razdoblju. Ako su neke okolnosti u ranijem razdoblju uzrokovale otpis zaliha ispod troška, a te okolnosti više ne postoje, ili ako postoji nedvosmisleni dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti zbog promjene ekonomskih uvjeta, poništava se raniji otpis do iznosa koji je prethodno bio priznat kao rashod. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha kao posljedica povećanja neto



utržive vrijednosti treba priznati kao prihod, uz istovremeno povećanje zaliha, do visine prethodno priznatog rashoda (HSFI 10.40.).

Pojašnjenje ove odredbe data je točkom HSFI-a 15.53:

"Ako su se promijenile okolnosti koje su u ranijim razdobljima uzrokovale otpis zaliha, te je došlo do povećanja neto utržive vrijednosti zaliha, raniji otpis zaliha se poništava i taj iznos priznaje u prihod."

Odredbom HSFI-a 10.14 propisano je da iznos bilo kojeg ukidanja otpisa zaliha, kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti, priznaje se kao prihod, do visine prethodno priznatog rashoda, u razdoblju u kojem je došlo do ukidanja.

Primjer 9. – Smanjenje gubitka od vrijednosnog usklađenja

- Stanje vrijednosti zaliha materijala za proizvodnju 1. siječnja 2025. je:
 - nabavna vrijednost zaliha **100.000,00** eura,
 - ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja u 2024. **20.000,00** eura,
 - odgođena porezna imovina **2.400,00** eura.
- U veljači 2025. procijenjeno je da su prestali razlozi umanjenja vrijednosti za **14.000,00** eura;
- Tijekom 2025. sva navedena zaliha materijala za proizvodnju utrošena je u proizvodnji;
- Na dan 31. prosinca 2025. poduzetnik **20.000,00** eura (14.000,00 + 6.000,00 eura) unosi u r.br.30. obrasca PD čime umanjuje poreznu osnovicu poreza na dobit. Istovremeno, ukida se odgođena porezna imovina u iznosu od **720,00** eura (2.400,00 – 1.680,00).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje zaliha materijala 1.1.2025.:			
	■ nabavna vrijednost	100.000,00	3100	–
	■ ispravak vrijednosti zaliha materijala zbog umanjenja vrijednosti u 2024.	20.000,00	–	3140
	■ odgođena porezna imovina	2.400,00	0800	
2.a	Ukidanje umanjenja vrijednosti zaliha na temelju procjene u veljači 2025.	14.000,00	3140	7675
2.b	Ukidanje odgođene porezne imovine (20% na 14.000,00 eura)	2.800,00	811	0800
3.	Razduženje zaliha materijala za proizvodnju tijekom 2025. po nabavnoj cijeni	100.000,00	–	3100
	■ razduženje vrijednosnog usklađenja	6.000,00	3140	–
	■ razduženje po umanjenoj cijeni	94.000,00	4000	–
4.	Ukidanje odgođene porezne imovine na dan 31.12.2025. za vrijednosno usklađenje zaliha materijala za proizvodnju (12% na 6.000,00 eura)	720,00	811	0800

Napomene:

- Ukidanje umanjenja vrijednosti zaliha može biti najviše do iznosa umanjenja zaliha u prethodnim razdobljima, a to u našem primjeru iznosi najviše do 20.000,00 eura.

6. Utrošak zaliha za proizvodnju

Poduzetnici koji se bave proizvodnjom proizvoda sve svoje troškove pa tako i troškove sirovina i materijala knjiže u momentu nastanka. Troškovi koji se prenose u proizvodnju iskazuju se 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 zalihu proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda na konto skupine **48** – *Financijski troškovi koji se uključuju u zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda*.

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

Knjiženja prijenosa troškova u zalihe može se obavljati i preko konta skupine **5** – *Interni obračuni*, što pojašnjavamo u primjeru 4. Ovog članka.

U tijeku proizvodnje može doći do slijedećih transakcija sa konta skupine 60 – *Proizvodnja u tijeku*:

- dio troškova neiskorištenog kapaciteta sa tog konta prenosi se kao rashod razdoblja na konto 703 – *Troškovi neiskorištenog kapaciteta*.
- vrijednost prodanih zaliha nedovršenih proizvoda kao rashod razdoblja prenosi se na konto 702 – *Troškovi prodanih zaliha nedovršenih proizvoda i poluproizvoda*.

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

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

6.1. Od sirovine do gotovog proizvoda

U ovom poglavlju detaljno prikazujemo evidentiranje proizvodnje kod kojeg se direktni materijal raspoređuje na proizvode temeljem radnog naloga.

Primjer 10. – Utrošak sirovina i materijala u proizvodnji preko radnog naloga

Poduzetnik "A" je proizvođačko društvo koje uz pogon ima još dva mjesta troška: „Održavanje“ i „Administraciju“. Poduzetnik je u izvještajnom razdoblju proizvelo:

- 3.000** kom proizvoda „X“ i
- 4.000** kom proizvoda „M“.

Utrošak izravnog materijala i rada prati se **temeljem radnih naloga**, dok se udio ostalih troškova izračunava prema pravilima utvrđenim računovodstvenim politikama. Ukupne troškovi Poduzetnika u izvještajnom razdoblju iznosili su **865.352,65 eura**. U tablici koja slijedi prikazujemo ih po vrstama.

Tablica 1: Pregled ukupnih troškova po vrstama troškova

R.br	Skupina konta	Vrsta troška	Iznos
1	2	3	4
1.	40	Troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara	423.128,14
2.	41	Troškovi usluga	33.267,63
3.	42	Dugoročna rezerviranja za troškove i rizike	11.356,35
4.	43	Amortizacija	83.234,25
5.	44	Ostali troškovi poslovanja – troškovi za radnike	36.481,04
6.	45	Ostali troškovi poslovanja – porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu	17.845,14
7.	46	Ostali troškovi	15.346,81
8.	47	Troškovi osoblja	244.693,29
9.	48	Financijski troškovi uključeni u troškove proizvodnje	—
10.		Ukupno:	865.352,65

Za proizvod "X" ispostavljen je radni nalog 105, a za proizvod "M" ispostavljen je radni nalog 106 temeljem kojih se prati utrošak izravnog materijala i troškovi izravnog rada što prikazujemo u tablici koja slijedi.

Tablica 2: Raspored izravnih troškova na radne naloge

R.br	Radni nalog	Trošak izravnog materijala	Trošak izravnog rada	Ukupno
1	2	3	4	5
1.	Rad.nl. 105	158.324,25	89.343,15	247.667,40
2.	Rad.nl. 106	226.865,14	106.874,68	333.739,82
3.	Ukupno	385.189,39	196.217,83	581.407,22

Iz navedenih evidencija u tablicama 1 i 2 proizlazi da poduzetnik "A" ima sljedeće troškove u obračunskom razdoblju: **trošak izravnog (direktnog) materijala 385.189,39 eura**; **trošak izravnog (direktnog) rada 196.217,83 eura**; **neizravni (opći) troškovi 283.945,43 eura** **ukupno 865.352,65 eura**

Poduzetnik "A" neizravne (opće) troškove materijala i rada i ostale opće troškove proizvodnje prati po mjestima troškova. Osim "Pogona" mjesta troškova su još i "Održavanje" i "Administracija".

U tablici koja slijedi prikazujemo raspored neizravnih troškova po mjestima troškova.

Tablica 3: Raspored neizravnih troškova po mjestima troškova

R.br	Vrsta neizravnog troška	Pogon		Održavanje		Administracija		Ukupno
		Fiksni	Varijabilni	Fiksni	Varijabilni	Fiksni	Varijabilni	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	40	—	20.763,25	—	8.536,10	5.386,20	3.253,20	37.938,75
2.	41	4.569,15	9.386,14	3.835,25	8.356,05	2.856,18	4.264,86	33.267,63
3.	42	11.356,35	—	—	—	—	—	11.356,35
4.	43	54.102,26	—	5.826,40	—	23.305,59	—	83.234,25
5.	44	1.695,75	17.416,67	1.582,23	6.948,37	975,15	7.862,87	36.481,04
6.	45	829,49	8.519,58	773,97	3.398,88	477,00	3.846,22	17.845,14
7.	46	824,35	6.126,15	785,16	3.235,16	835,20	3.540,79	15.346,81
8.	47	16.356,20	12.828,40	8.360,50	—	7.850,80	3.079,56	48.475,46
9.	Ukupno	89.733,55	75.040,19	21.163,51	30.474,56	41.686,12	25.847,50	283.945,43

Svi opći troškovi mjesta troška "Administracija", fiksni u iznosu od **41.686,12 eura** i varijabilni u iznosu od **25.847,50 eura**, predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihi proizvodnje.

Poduzetnik "A" u troškove proizvodnje uključuje fiksne opće troškove proizvodnje na razini iskorištenja normalnog kapaciteta. **Iskorišteni normalni kapacitet u "Pogonu" je 85%**, a u "Održavanju" **65%**. U tablici koja slijedi utvrđujemo iznos iskorištenih fiksnih troškova za mjesto troška „Pogon“ (**89.733,55**) i mjesto troška „Održavanje“ (**21.163,51**).



Tablica 4: Raspored fiksnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na iskorištene i neiskorištene

R.br	Mjesto troška	Ukupno fiksni troškovi	Iskorištenost normalnog kapaciteta	Fiksni troškovi	
				Iskorišteni (3 x 4)	Neiskorišteni (3 - 5)
1	2	3	4	5	6
1.	Pogon	89.733,55	85%	76.273,52	13.460,03
2.	Održavanje	21.163,51	65%	13.756,28	7.407,23
3.	Ukupno	110.897,06	—	90.029,80	20.867,26

Neiskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Pogon" u iznosu od **13.460,03** eura i neiskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Održavanje" u iznosu od **7.407,23** eura predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihi proizvodnje.

Varijabilni troškovi i iskorišteni fiksni troškovi mjesta troška "Održavanje" raspodjeljuju se na mjesta troškova "Pogon" i "Administracija" prema satima rada koje su utrošili radnici "Održavanja" za navedena mjesta troškova, što prikazujemo u slijedećoj tablici.

Tablica 5: Raspodjela varijabilnih troškova i korištenih fiksnih troškova "Održavanja" na mjesta troškova "Pogon" i "Administracija"

R.br	Mjesto troška	Sati rada	%	Troškovi mjesta troška "Održavanje"		
				Varijabilni	Iskorišteni fiksni	Ukupno (5 + 6)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Pogon	3.653	83	25.293,88	11.417,71	36.711,59
2.	Administracija	742	17	5.180,68	2.338,57	7.519,25
3.	Ukupno	4.395	100	30.474,56	13.756,28	44.230,84

Svi troškovi mjesta troška "Održavanje" koji su raspodjeljeni na mjesto troška "Administracija", varijabilni u iznosu od **5.180,68** eura (30.474,56 x 17%) i iskorišteni fiksni u iznosu od **2.338,57** (13.756,28 x 17%) eura predstavljaju rashode razdoblja i ne unose se u zalihi proizvodnje.

Za raspored varijabilnih troškova i iskorištenih fiksnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na proizvode (radne naloge) poduzetnik je odlučio da se kao osnovica raspodjele koriste ukupni izravni troškovi utvrđeni u stupcu 5. tablice 2.

U tablici koja slijedi prikazuje se raspodjela iskorištenih fiksnih troškova i varijabilnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na radne naloge.

Tablica 6: Raspodjela iskorištenih fiksnih troškova i varijabilnih troškova "Pogona" i "Održavanja" na radne naloge

R.br	Radni nalog	Proizvod	Ukupni direktni troškovi	%	Iskorišteni fiksni troškovi		Varijabilni troškovi	
					Pogon	Održavanje	Pogon	Održavanje
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Rad.nl. 105	X	247.667,40	43	32.797,61	4.909,62	32.267,28	10.876,37
2.	Rad.nl. 106	M	333.739,82	57	43.475,91	6.508,09	42.772,91	14.417,51
3.	Ukupno		581.407,22	100	76.273,52	11.417,71	75.040,19	25.293,88

Temeljem radnog naloga i izračunatih indirektnih troškova utvrđuju se ukupna cijena proizvodnje i cijena koštanja po jedinici proizvoda u tablici koja slijedi.

Tablica 7: Izračun cijene proizvodnje po proizvodima X i M i utvrđivanje cijene koštanja po jedinici proizvoda.

R.br	Vrsta troška	Iznos	
		Proizvod X	Proizvod M
1	2	3	4
1.	Trošak izravnog materijala (stupac 3. red.br.1. i 2. Tablice 2)	158.324,25	226.865,14
2.	Trošak izravnog rada (stupac 4. red.br.1. i 2. Tablice 2)	89.343,15	106.874,68
A.	Ukupni direktni (izravni) troškovi (rb.1 + rb.2)	247.667,40	333.739,82
3.	Iskorišteni fiksni troškovi Pogona (stupac 6. red.br.1. i 2. Tablice 6)	32.797,61	43.475,91
4.	Iskorišteni fiksni troškovi Održavanja (stupac 7. red.br.1. i 2. Tablice 6)	4.909,62	6.508,09
5.	Varijabilni troškovi Pogona (stupac 8. red.br.1. i 2. Tablice 6)	32.267,28	42.772,91
6.	Varijabilni troškovi Održavanja (stupac 9. red.br.1. i 2. Tablice 6)	10.876,37	14.417,51
B.	Ukupni indirektni (neizravni) troškovi (rb.3 + rb.4 + rb.5 + rb.6)	80.850,88	107.174,42
C.	Ukupna cijena proizvodnje (A + B)	328.518,28	440.914,24
D.	Proizvedeno proizvoda (u komadima)	3.000	4.000
E.	Cijena koštanja po jedinici proizvoda (C / D)	109,50609	110,22856

U tablici koja slijedi prikazujemo strukturu troškova koji nisu preneseni u zalihe proizvodnje već su direktno proknjiženi kao rashod razdoblja.

Tablica 8: Pregled troškova proizvodnje koji nisu preneseni u zalihe već su knjiženi kao rashod razdoblja

R.br	Vrsta troška	Iznos
1	2	3
1.	Fiksni opći troškovi Administracije (stupac 7. red.br.9. Tablice 3)	41.686,12
2.	Varijabilni opći troškovi Administracije (stupac 8. red.br.9. Tablice 3)	25.847,50
3.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi Pogona (stupac 6. red.br.1. Tablice 4)	13.460,03
4.	Neiskorišteni fiksni opći troškovi Održavanja (stupac 6. red.br.2. Tablice 4)	7.407,23
5.	Varijabilni opći troškovi Održavanja koji su preneseni na Administraciju (stupac 5. red.br.2. Tablice 5)	5.180,68
6.	Iskorišteni fiksni opći troškovi Održavanja koji su preneseni na Administraciju (stupac 6. red.br.2. Tablice 5)	2.338,57
7.	Ukupno	95.920,13

U tablici koja slijedi dajemo pregled ukupnih troškova raspoređenih po proizvodima koji su knjiženi u zalihi proizvodnje i troškovi koji su knjiženi direktno kao rashod razdoblja.

Tablica 9: Pregled ukupnih troškova proizvodnje

R.br	Mjesto troška	Iznos
1	2	3
1.	Proizvod X	328.518,28
2.	Proizvod M	440.914,24
3.	Rashod razdoblja	95.920,13
4.	Ukupno	865.352,65

Polazeći od ukupnog salda troškova razreda 4 koji iznosi **865.352,65** eura, te temeljem podataka iskazanih u prethodnim tablicama, evidentiramo poslovne događaje u financijskom knjigovodstvu.

Poslovni događaji u financijskom knjigovodstvu:

- 1) Prijenos direktnih troškova iz stupca 5 Tablice 2: proizvod X – radni nalog 105 247.667,40 eura; proizvod M – radni nalog 106 333.739,82 k; ukupno 581.407,22 eura
- 2) Prijenos općih troškova Administracije iz Tablice 3 na rashode razdoblja: fiksni opći troškovi (red. br. 8. stupac 7) 41.686,12 eura; varijabilni opći troškovi (red. br. 8. stupac 8) 25.847,50 eura; ukupno 67.533,62 eura
- 3) Prijenos neiskorištenih fiksnih općih troškova iz stupca 6 Tablice 4 u rashode razdoblja: Pogona 13.460,03 eura; Održavanja 7.407,23 eura; ukupno 20.867,26 eura
- 4) Prijenos fiksnih općih troškova Održavanja koji su preneseni na Administraciju iz red. br. 2. Tablice 5 u rashode razdoblja: varijabilni opći troškovi 5.180,68 eura; iskorišteni fiksni troškovi 2.338,57 eura; ukupno 7.519,25 eura
- 5) Prijenos indirektnih troškova na zalihi proizvodnje iz stupca 5. Tablice 9: na proizvod X – radni nalog 105 80.850,88 eura; na proizvod M – radni nalog 106 107.174,42 eura; ukupno 188.025,30 eura
- 6) Prijenos zalihe proizvodnje na zalihe gotovih proizvoda iz stupca 6. Tablice 9: proizvod X 328.518,28 eura; proizvod M 440.914,24 eura

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So.	Saldo troškova u razredu 4 (skupine 40 do 48)	865.352,65	40-48	-
1.	Prijenos direktnih troškova – podaci iz stupca 5 Tabl.2:			
	■ proizvod X – radni nalog 105	247.667,40	6000 X	-
	■ proizvod M – radni nalog 106	333.739,82	6000 M	-
	■ ukupno	581.407,22	-	490
2.	Prijenos općih troškova Administracije na rashode razdoblja iz Tabl. 3 (rb..8. stupci 7 i 8)	67.533,62	706	491
3.	Prijenos neiskorištenih fiksnih općih troškova Pogona i Održavanja iz stupca 6. Tabl. 4	20.867,26	703	491
4.	Prijenos fiksnih općih troškova Održavanja na Administraciju iz rb..2. Tabl. 5 u rashode razdoblja	7.519,25	706	491
5.	Prijenos indirektnih troškova na zalihi proizvodnje iz stupca 5. Tabl. 9			
	■ na proizvod X	80.850,88	6000 X	-
	■ na proizvod M	107.174,42	6000 M	-
	■ ukupno	188.025,30	-	490
6.	Prijenos zalihe proizvodnje na zalihi gotovih proizvoda iz stupca 6. Tabl. 9:			
	■ za proizvod X	328.518,28	6300 X	6000 X
	■ za proizvod M	440.914,24	6300 M	6000 M



Ostale metode evidentiranja utroška sirovina i materijala u proizvodnji gotovih proizvoda prikazali smo u članku **“Računovodstvo proizvodnje”**, kojeg smo objavili u RiPup-u br. 6/2022.

6.2. Učinak na Račun dobiti i gubitka

Dakle, uključivanjem materijala u proizvodnju, on kao zasebna bilančna pozicija prestaje postojati, odnosno dolazi do prestanka priznavanja zaliha sirovina i materijala. Međutim, iako se takav prestanak priznavanja iskazuje kao trošak na skupini konta **40**, tako iskazani trošak ne mora uticati na rezultat poslovanja. Razlog je što smo tu vrijednost preko konta 490 rasporedili na novi konto zaliha, a u Obrascu RDG-u je predviđena posebna pozicija II.1 koja za vrijednost utrošenih zaliha korigira ukupni rezultat na način da anulira takav iskazani trošak.

Navedeno pojašnjavamo kroz pojednostavljeni primjer evidentiranja i izvještavanja na obrascu RDG u kojoj pretpostavljamo da je proizvodnja jedini poslovni događaj u cijelom izvještajnom razdoblju.

Primjer 11. – Materijal utrošen u proizvodnji

Poduzetnik je u 2024. godini započeo proizvodnju u kojoj je utrošio:

- materijala u vrijednosti **50.000,00 eura**
- plaće u vrijednosti **30.000,00 eura**

Proizvodnja na datum 31.12.2024 još uvijek nije dovršena.

Knjiženje:

40	Troškovi sirovine i materijala	50.000,00 eura
47	Troškovi osoblja	30.000,00 eura
	Ukupno	80.000,00 eura

490 Raspored troškova	6000 Proizvodnja u tijeku
80.000 (1)	(1) 80.000

Poduzetnik ispunjava Obrazac RDG za 2025. na slijedeći način:

Obrazac RDG* za 2025. godinu

R.b.	Pozicija obrasca	Iznos
1	2	3
I.	Poslovni prihodi (r.b.1)	0,00
1.	Prihodi od prodaje	0,00
II.	Poslovni rashodi (r.b.1 + r.b.2 + r.b.3)	0,00
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	-80.000,00
2.	Materijalni troškovi	50.000,00
3.	Troškovi osoblja	30.000,00
IX.	Ukupni prihodi	0,00
X.	Ukupni rashodi	0,00
XI.	Dobit ili gubitak prije oporezivanja (r.b. IX. – r.b. X.)	

* skraćen i pojednostavljen prikaz Obrasca Računa dobiti i gubitka

Detaljnije o učinku promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda na rezultat poslovanja pisali smo u članku **“Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda”**, koji je objavljen u RiPup-u br. 11/2021.

7. Ostali razlozi prestanka priznavanja zaliha

Kada treba prestati priznavati zalihe propisano je točkom HSFI-a 10.41:

“Zalihe se prestaju priznavati kada više nisu zadovoljeni kriteriji navedeni u točki 10.10. ovog standarda, a osobito kada su zalihe prodane.”

Navedeno znači da se zalihe prestaju priznavati kada više nije vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa zalihama ulaziti poduzetniku, te ako zaliha nema vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.

Razlozi prestanka priznavanja mogu biti različiti. Tako zalihe treba prestati priznavati:

- kada su prodane ili poklonjene,
- kada su utrošene u postupku proizvodnje,
- kada su uništene ili se utvrdi manjak.

7.1. Prodaja viška zaliha

Odredbe o prodaji zaliha pretežito se odnose na zalihe koje su i namijenjene trgovanju, a to su zalihe gotovih proizvoda i robe. No, u određenim slučajevima može nastati potreba prodaje i onih zaliha koje su namijenjene proizvodnji ili drugim oblicima trošenja u poslovanju kao što je to slučaj sa zalihama sirovina i materijala. Do takvog slučaja može doći kod neplaniranog pada proizvodnih aktivnosti u koji su trebali utrošiti kvarljivu sirovinu. Proizvođač će, kako bi izbjegao ili smanjio gubitke zbog isteka roka trajanja, takvu sirovinu po cijeni koja je često i znatno povoljnija od tržišne, prodati drugom proizvođaču.

Prema odredbama HSFI-a 10.13. i 10.14., **prodaja zaliha priznaje se u prihode u računu dobiti i gubitka**, jer se očekuje povećanje budućih ekonomskih koristi. Kad su zalihe prodane, knjigovodstvenu vrijednost tih zaliha treba priznati kao rashod razdoblja u kojem su priznati odnosno prihodi.

Kada se rashodovana materijalna imovina **prod**a, tada pravna osoba koja je u sustavu PDV-a, kod ispostavljanja računa kupcu (u momentu predaje materijalne imovine kupcu), obračunava PDV na poreznu osnovicu koju čini naknada za prodanu materijalnu imovinu.

7.2. Zalihe koje se raspoređuju na drugu imovinu

Zalihe kao takve prestaju postojati i kada se rasporede na drugu imovinu. Takva mogućnost propisana je točkom HSFI-a 10.15. Prema navedenoj odredbi **neke zalihe se mogu rasporediti na drugu imovinu**, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta dugotrajne materijalne imovine izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe, koje su na ovaj način raspoređene na neku drugu imovinu priznaju se kao rashod tijekom vijeka upotrebe te imovine.

Ovdje se radi o zalihama sirovina i materijala koje se ugrađuju u dugotrajnu imovinu. Ova odredba odnosi se na slučajeve kada drugi obavljaju izradu ili izgradnju, a poduzetnik osigurava sirovine i materijal sa svojih zaliha. U tom slučaju zalihe se izravno prebacuju sa konta zaliha na investicije u tijeku bez iskazivanja troška. Dakle radi se o slučaju kada prestajemo priznavati zalihe, ali se trošak zaliha ne iskazuje već se samo mijenja oblik aktive.

7.3. Manjak

Prema članku 26. stavku 4. Pravilnika o PDV-u, **manjak dobara zbog neodgovarajuće kvalitete, proteka roka trajanja, kala, rasteptepa, loma i kvara** iznad visine utvrđene prema stavku 2. istog članka, može se priznati, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan **ovlašten** 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**.

Ako se postupi sukladno navedenoj odredbi, tada pravna osoba u momentu uništenja ne obračunava PDV na procijenjenu tržišnu vrijednost materijalne imovine.

