

Specifičnosti provedbe inventure

Vidak, Nikolina

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:067569>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-14**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i financija

SPECIFIČNOSTI PROVEDBE INVENTURE

Završni rad

Nikolina Vidak

Zagreb, veljača 2023.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i financija

SPECIFIČNOSTI PROVEDBE INVENTURE
SPECIFICS OF INVENTORY IMPLEMENTATION

Završni rad

Ime i prezime studenta: Nikolina Vidak

JMBAG: 0067611145

Mentor: dr.sc. Ivana Mamić Sačer

Zagreb, veljača 2023.

NIKOLINA VIDAK

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je ZAVRŠNI RAD (vrsta rada) isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student/ica:

U Zagrebu, 27.02.2023

Vidak Nikola
(potpis)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1. OBVEZA PROVEDBE INVENTURE	2
2.1. Pojam i značaj inventure	2
2.2. Normativni okvir provedbe inventure	4
2.3. Uzroci nastanka inventurnih razlika	6
2.4. Odgovornosti u provedbi inventure	10
2.5. Vrste inventure	13
2. PROCES PROVEDBE INVENTURE	18
3.1. Pripreme radnje	18
3.2. Utvrđivanje stvarnog stanja	21
3.3. Usporedba stvarnog i knjigovodstvenog stanja.....	23
3.4. Sastavljanje izvještaja o popisu.....	27
4. ANALIZA PROVEDBE INVENTURE NA TEMELJU PRIMJERA IZ PRAKSE	31
4.1. Opći podaci o promatranom poduzeću.....	31
4.2. Specifičnosti provedbe popisa imovine.....	32
4.3. Specifičnosti provedbe popisa obveza	36
4.4. Usklađivanje stvarnog i knjigovodstvenog stanja	37
5. ZAKLJUČAK	40
LITERATURA	41
POPIS SLIKA	43
POPIS TABLICA.....	44

1. UVOD

Imovina koja je u vlasništvu poduzeća zahtjeva kontinuirano praćenje, a evidentiranjem poslovnih promjena kod ulaska imovine u poduzeće započinje takvo praćenje. Evidentira se svaki oblik imovine, obveza i kapitala prema vremenu nastanka i njihovoj vrijednosti. Godišnjim popisom utvrđuje se stanje imovine te nastale izvanredne promjene. Primarna svrha inventure je utvrđivanje stvarnog stanja imovine i obveza na kraju poslovne godine te uspoređivanje s knjigovodstvenim stanjem imovine i obveza na kraju poslovne godine. Inventura je kontinuiran i zahtjevan posao koji poduzeće mora organizirati preko komisije za popis koja određuje odgovorne osobe za provođenje iste. Inventura se provodi na zato pripremljenim popisnim listama koje poduzeće samo izrađuje, ali mora sadržavati propisane stavke. Nakon izrade inventure prikazuje se način i primjer sastavljanja konačnog izvješća o provođenju inventure te pripadajućih odluka koje su završna stavka popisa.

Predmet rada je obavljanje inventure prema zakonskim odredbama te u skladu sa svim propisima koje je donijelo poduzeće kao svoj interni akt. Navedeni su uzorci nastanka inventurnih razlika te njihovo tretiranje, odnosno postupanje prema navedenim smjernicama Međunarodnih računovodstvenim standarda. Cilj rada je prikazivanje obilježja provedbe popisa imovine i obveza na primjeru iz prakse, odnosno na promatranom poduzeću. Na primjeru je prikazano uspoređivanje stvarnog stanja i knjigovodstvenog stanja te uzroci i postupanje s nastalim inventurnim razlikama.

Rad je strukturiran u pet poglavlja, od kojeg su prvo poglavlje uvod te peto poglavlje zaključak. Preostala tri poglavlja glavno je tijelo rada gdje se opisuje obveza provedbe inventure s normativnim okvirom te uzrocima nastanka inventurnih razlika. Sljedeće poglavlje prikazuje proces provedbe inventure od samih pripremnih radnji, preko utvrđivanja stvarnog stanja pa do sastavljanja izvještaja o popisu. Predzadnje poglavlje je analiza provedbe inventure na prikazanom poduzeću. Navedeni su opći podaci o poduzeću kako bi navedene informacije bile jasnije na prikazanim specifičnostima inventure imovine i obveza te na uskladi stvarnog stanja s knjigovodstvenim stanjem.

2. OBVEZA PROVEDBE INVENTURE

Zakon o računovodstvu i opći porezni zakon reguliraju obvezu provođenja godišnjeg popisa imovine i obveza. Svaki poduzetnik je dužan jednom godišnje provesti popis imovine i obveza, a provođenje inventure mora biti najkasnije krajem poslovne godine. Također, postoje i drugi razlozi za provođenje godišnjeg popisa imovine i obveza, a to su: na samome početku kako bi naveli što sve poduzeće posjeduje, kod statusnih promjena poduzeća, kod pokretanja postupka likvidacije ili stečajnog postupka, kod prestanka poslovanja, po nalogu poreznog tijela ili kod promjene cijena proizvoda ili njihovih poreznih stopa. „Prema čl. 15. st. 3. Zakona i čl. 66. st. 15. OPZ-a imovina za koju se mijenja cijena ne mora se popisati ako se knjigovodstvenim evidencijama mogu osigurati podaci o vrijednosti robe na zalih.“ (Bičanić et al., 2019.)

Kod poslovanja obrtnika za ispunjavane godišnje porezne prijave jedna od važnijih pripremnih radnji je godišnji popis imovine. Ispravan godišnji popis imovine su informacije o stanju imovine i obveza na određeni dan, a on je bitan za donošenje ispravnih odluka za rukovođenje obrtom. Obveznik poreza na dohodak mora popisati svu imovinu i obveze te napisati ukupne i pojedinačne vrijednosti na početku i na kraju poslovne godine. Popisne liste koje ispunjavaju porezni obveznici knjiže se kao temeljne knjigovodstvene isprave.

2.1. Pojam i značaj inventure

Inventura je popis imovine i obveza na određeni dan, a najčešće se obavlja prije sastavljanja jer ona je preduvjet za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja. Inventurom se utvrđuje stvarno stanje imovine nakon ulaska, utroška te izlaska imovine iz poduzeća. Sva imovina koju pravne i fizičke osobe imaju u vlasništvu ili najmu i potrebna je za obavljanje gospodarske djelatnosti, te obveze i kapital, podliježe popisu imovine i obveza Tijekom inventure provjeravaju se količinska stanja i vrijednosna stanja imovine i obveza u bilanci i uspoređuju se sa stvarnim stanjima u poduzeću. Nakon usporedbe evidentiraju se popisne razlike. Pravovaljan popis imovine i obveza iskazuje istinitost i objektivnost financijskog položaja u društvu.

Inventura je važna za utvrđivanje stvarnog stanja imovine i obveza na određeni dan, za utvrđivanje popisnih razlika te utvrđivanje odgovorne osobe za nastanak popisnih razlika. „Sukladno odredbama čl.17. Zakona, poduzetnik je dužan sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja ili Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja koji zahtijevaju da financijski izvještaji fer

i istinito prezentiraju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tijekomove poduzetnika pri čemu fer prezentacija zahtjeva vjerno predočavanje učinaka transakcija i drugih poslovnih događaja u skladu s kriterijima priznavanja imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda.“ (Bičanić et al. 2019.)

Svako poduzeće ima svoje specifičnosti, pa tako i svaka inventura u poduzeću ima svoje specifičnosti. Inventura u građevinarstvu obavlja se pod posebnim uvjetima. Potrebno je napraviti popis na svakome gradilištu, poslovnoj jedinici, kooperantskim gradilištima, velikom broju materijalne imovine, sitnog inventara na svim gradilištima te na svim pomoćnim skladištima. Pa tako zadaća svih građevinskih poduzeća je pravovremeno napraviti potreban broj komisija koje su spremne obaviti svoj zadatak odnosno svako gradilište mora imati posebnu komisiju za svaki oblik imovine. Poduzeća koja se bave građevinskom djelatnosti moraju prikupiti i razvrstati materijal na popisna mjesta te odvojiti neupotrebljiv materijal, prikupiti i razvrstati sitan inventar i alat na skladištima i u uporabi, te odvojiti sitan inventar i alate koje je potrebno rashodovati. Sva materijalna imovina prethodno mora biti obilježena inventurnim oznakama te ažurirane knjigovodstvene evidencije gdje postoji tijekom materijalne imovine.

Zalihe proizvodnje u tijeku su svi objekti ili dijelovi objekata za koje nisu napravljene privremene ili konačne situacije investitorima. Komisija za popis ima zadaću fizičkim popisom procijeniti stupanj dovršenosti objekta ili dijelova objekta te ga staviti u razmjer s obračunatim privremenim situacijama koje su navedene u poslovnim knjigama poduzeća zajedno sa svojim vrijednostima.

Inventura u poljoprivredi kao svoje specifičnosti ima popis zemljišta. Potrebno je odvojiti sva zemljišta prema njihovoj namjeni odnosno poljoprivredna zemljišta popisati zasebno, građevinska zemljišta zasebno, zemljišta u zakupu zasebno te zemljišta dana u zakup zasebno. Komisija za popis zemljišta popisuje kao: oranice, pašnjaci, livade, voćnjaci, vrtovi, vinogradi, šume i slično, a njihove veličine se obično pišu u hektarima, arima ili kvadratima. Svako zemljište na popisnom listu uz sebe mora imati broj parcele, katastarsku općinu te površinu zemljišta.

Osnovno stado popisuje se prema vrsti, rasi i kategoriji, a njihova mjerna jedinica je prema broju grla ili težini pa tako komisija za popis utvrđuje razliku na dan 31. prosinca i to prema cjenovnoj razlici i vrijednosti prirasta. Za svako novo grlo ili ono koje nedostaje potrebno je

napisati da li je: priplod, prenamjena, kupnja, prodaja, uginuće i sl. Stoka u tovu upisuje se kao proizvodnja u tijeku.

Još jedna od specifičnih djelatnosti je djelatnost ugostiteljstva. Kod inventure ugostiteljskim objektima potrebno je postupiti na način da se imovina u smještajnim objektima popisuje kad je smještaj prazan kako se ne bi ometali gosti, u restoranima obaviti inventuru kad su oni zatvoreni (popis se mora napraviti jednokratno) te sitan inventar popisati jednokratno u svim dijelovima objekata.

2.2. Normativni okvir provedbe inventure

Trgovačka društva, obrtnici i drugi obveznici poreza na dobit, a koji vode dvojno knjigovodstvo imaju obvezu jednom godišnje provesti popis imovine i obveza. „Prema čl. 15. Zakona o računovodstvu pisana je obveza poduzetnika da tijekom poslovne godine, a najkasnije s krajem poslovne godine treba popisati imovinu i obveze i uskladiti knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem utvrđenim popisom.“(Brkanić, 2021.)

Prema Pravilniku o računovodstvu propisuje se da se informacije o inventuri unose zasebno u naturalnim i novčanim jedinicama u inventurne liste. Popisne liste su knjigovodstvene isprave koje potvrđuju članovi komisije svojim potpisom. Čelnik proračuna je obavezan imenovati članove komisije, odrediti datum te rok održavanja inventure te rok podnošenja ispunjenim inventurnih lista. Čelnik odlučuje o sljedećim aktivnostima nakon popisa:

- kako likvidirati nastali manjak
- kako knjižiti nastali višak
- način otpisivanja starih i nenaplativih potraživanja
- odluka o rashodovanju imovine
- donijeti mjere za osobe odgovorne za manjak, oštećenje imovine, neusklađenost stanja i sl.

2015. godine tadašnji ministar financija donio je Upute o obavljanju popisa imovine i obveza, te je njima odredio metodologiju obavljanja popisa. Nakon obavljanja popisa imovine i obveza, povjerenstvo zaduženo za inventuru dužno je sastaviti izvještaj o rezultatima popisa te uz njega priložiti inventurne liste. Prema Uputi Ministarstva elaborat mora sadržavati sljedeće stavke:

- mišljenje o utvrđenim popisnim razlikama
- prijedlog za pravedno evidentiranje popisnim razlika i prijedlog likvidacije manjka
- mišljenje o zastarjelim i spornim potraživanjima

- mišljenje na koji način treba likvidirati staru i neuporabljivu dugotrajnu imovinu
- izjave zaposlenika koji rukuju s imovinom i obvezama koje se popisuju te njihove primjedbe
- objašnjena za nastanak viškova nastalih kao posljedica pogrešaka te isto tako za nastanak manjkova
- mogući prijedlog mjera za otklanjanje popisnih nedostataka (Bičanić et al.,2019.)

Svako društvo mora donijeti pravilnik o popisu imovine i obveza koji se temelji na članku Društvenog ugovora, Statuta ili Izjave o osnivanju društva. Pravilnik mora sadržavati opće odredbe, predmet popisa, organizaciju i provedbu popisa, točne odredbe obavljanja popisa određene vrste imovine i obveza, razmatranje izvještaja i odluka o rezultatu popisa, usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stanjem utvrđenim popisom te zaključne odredbe. Takav pravilnik mora biti izglasan na sjednici i ovjeren potpisom od strane Predsjednika Uprave društva.

Pravilnikom o popisu imovine i obveza i usklađivanju knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem uređuju se rokovi provođenja inventure i način provođenja inventure. Nadležnost organa društva nije jednaka kod svakog društva već se uređuje statutom društva ili društvenim ugovorom.

Istim pravilnikom imenovan je i predmet popisa, a to su: dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina, dugotrajna financijska imovine, potraživanja, sirovine i materijal, rezervni dijelovi, sitan inventar, ambalaža i auto gume, proizvodnja u tijeku i gotovi proizvodi, trgovačka roba, predujmovi za zalihe, dugotrajna imovina namijenjena prodaji, biološka imovina, kratkotrajna financijska imovina, novac i vrijednosni papiri, dugoročna i kratkoročna potraživanja i obveze. ostala bilančna i izvan bilančna imovina i obveze te tuđa imovina koja se na kraju imovine zatekne kod poduzetnika.

Također, propisano je Pravilnikom kako se prije početka provođenja inventure moraju provesti sljedeće radnje:

- sređivanje skladišta slaganjem, sortiranjem, klasiranjem i grupiranjem, izdvajanje robe koja je oštećena i druge robe kojoj je iz nekog razloga smanjena kvaliteta te izdvajanje tuđe robe
- snabdijevanje radionica, prodavaonica i drugih organizacijskih jedinica koje su ispunjena materijalima i robom kako bi se uobičajena manipulacija za popisno vrijeme značajno smanjila

- sučeljavanje i usklađivanje skladišne evidencije s knjigovodstvenom evidencijom kako bi se pogreške knjiženja utvrdile i uklonile
- priprema dovoljnog broja primjeraka inventurnih listića i inventurnih listi

Pošto rukovođenje popisom nema nikakvih zakonskih ograničenja poduzetnik rukovođenje popisom uređuje svojim općim aktom. Potrebno je dobro odrediti i objasniti postupke u rukovođenju kako kod provođenja ne bi došlo do nejasnoća. Osobe zadužene za rukovođenje popisom dužne su poštivati odredbe općeg akta poduzeća, a u slučaju pogrešaka poduzetnici se mogu pozvati na propisani opći akt. Također, zakonom nije propisana uskladba na određeni dan, te se to pitanje ne uređuje općim aktom već Pravilnikom o popisu imovine i obveza. Najčešće je tu riječ o uredbi da se usklada na određeni dan mora provesti jednom godišnje i to pri izradi završnog računa.

Svaki pravilnik mora uz sebe nositi tabelu koja prikazuje normativ dopuštenog kala, rastepa i loma za utvrđene materijalne vrijednosti. Također, za određene nejasnoće pravilnika i njegovo tumačenje nadležna je Uprava društva. Ako je potrebno obaviti izmjene i dopune pravilnika to se donosi na isti način kako je i donesen pravilnik odnosno na sjednici društva te je potrebno ovjeriti potpisom Predsjednika Uprave društva.

2.3. Uzroci nastanka inventurnih razlika

Kod provođenja popisa imovine uspoređuje se stvarno stanje imovine i obveza sa stanjem iz računovodstvene evidencije odnosno sa stanjem koje se nalazi u poslovnim knjigama. Ako postoji razlika između stvarnog stanja i računovodstvenog stanja, takva se pojava naziva višak ili manjak.

Glavna zadaća provedbe inventure je utvrditi viškove i manjkove imovine i obveza u poduzeću. Inventurne razlike najviše se pojavljuju u stvari, pravima i novcu. Kod inventure obveza i potraživanja se utvrđuje da li su obveze i potraživanja zastarjela te da li se može donijeti odluka o otpisu. Popisne razlike koje nastaju nakon popisa isto se evidentiraju u poslovnim knjigama prema razdoblju u kojem su nastale. Razlike se evidentiraju u godini nastanka razlika, odnosno ako se inventura obavlja početkom sljedeće godine, popisne razlike se evidentiraju na kraju godine nastanka.

Manjak imovine predstavlja stanje imovine gdje je knjigovodstveno stanje imovine veće od popisom utvrđenom stvarnog stanja imovine. Višak imovine predstavlja stanje imovine gdje je knjigovodstveno stanje imovine manje od popisom utvrđenog stanja imovine. Manjak kao

popisna razlika ima obvezu evidentiranja čim se utvrdi iz razloga obveze obračuna PDV-a. Takva obveza za obveznike poreza na dodanu vrijednost znači da inventuru moraju provesti do kraja tekuće godine, odnosno do 20. prosinca kako bi manjak bio iskazan na obračunu PDV-a zadnjeg mjeseca u godini.

Tablica 1. Primjer knjiženja dopuštenog manjka robe u prodavaonici

Red. br.	Opis	Konto	
		Duguje	Potražuje
I.	Dopušteni manjak do visine utvrđene Odlukom HGK-a		
	- roba u prodavaonici po stopi 25%		66302
	- ukalkulirani PDV po stopi 25%	66402	
	- ukalkulirana razlika u cijeni	66932	
	Manjak robe do visine utvrđene Odlukom HGK	70505	

Izvor: izrada autora

Kada se utvrdi višak, obvezni smo otvoriti i zadužiti konto imovine te priznati prihod od viškova. Višak se ne oporezuje, ali se on evidentira kod priznavanja prihoda po tržišnim cijenama.

Porezni obveznici koji zalihe robe u trgovini na malo iskazuju po prodajnim cijenama s uračunanim PDV-om te podatke o uračunanom PDV-u i podatke o poreznim osnovicama razvrstanim po stopama PDV-a, sukladno čl. 83 st. 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, osiguravaju u glavnoj knjizi, konta 663, 664 i 66963 analitički će raščlaniti prema poreznim stopama (5%, 13% i 25%) i utvrđeni višak evidentirati na tko otvorenim kontima. (Bičanić et al. 2019.)

Tablica 2. Primjer knjiženje viška robe u prodavaonici

Red. br.	Opis	Konto	
		Duguje	Potražuje
I.	Višak robe u prodavaonici		
	-roba u prodavaonici	663	
	- razlika cijene robe u prodavaonici		6693
	-ukalkuliran PDV robe u prodavaonici		664
	-prihod od viškova trgovačke robe		7553

Izvor: izrada autora

Iako se inventurne razlike ne bi trebale pojavljivati, u praksi zapravo nije tako. Uzroci nastanka inventurnih viškova su:

- pogrešno evidentiranje imovine i/ili obveza pri ulazu,
- ne evidentiranje ulaza,
- pogrešno izdavanje robe kod prodaje, odnosno zamjena artikala
- te druge nedozvoljene radnje

Pogrešna evidencija imovina i/ili obveza kod ulaza se najčešće događa kod sličnih artikala te kod nabave puno različitih artikala gdje i najmanji propust može dovesti do inventurne razlike. Ne evidentiranje ulaza događa se kod imovine starih dobavljača koji kao poklon za vjernost dodaju poklon artikl. Osobe zadužene za evidenciju naprave propust kod brojanja robe i takav netočan podatak se unosi u poslovne knjige. Isto tako pogrešno izdavanje robe kod prodaje događa se kod velikih pošiljaka gdje na otpremnici je navedeno slanje, ali artikli nisu stavljeni u dostavno vozilo ili su zamijenjeni drugim artiklima. Ako kupac ne prijavi nedostatak artikala u pošiljci ili zamjenu artikala to znači da nastaje višak odnosno višak i manjak. To je većinom propust dobavljača i kupca gdje se roba ne evidentira dovoljno dobro prilikom dostave te nakon dostave.

Druge nedozvoljene radnje podrazumijevaju krađu artikala gdje nastaju inventurne razlike. Identificiranje uzroka nastanka viškova je vrlo težak i zahtjevan proces te se u praksi ne provodi vrlo detaljno, već se kreće na svrstavanje viškova na zato određena konta.

Inventurni manjak nastaje kada je stvarno stanje imovine manje od stanja u poslovnim knjigama. Manjkovi imaju različiti porezni tretman pa tako postoje manjkovi ne podliježu oporezivanju te koji podliježu oporezivanju. Za manjak koji je utvrđen popisom, poduzetnik utvrđuje odgovornu osobu za nastali manjak. „Manjkovi dobara za koje se ne tereti odgovorna osoba smatraju se izuzimanjem dobara u neposlovne svrhe i podliježu oporezivanju, osim kala, rastepa, kvara i loma, a najviše do visine utvrđene odlukom Gospodarske i Obrtničke komore i manjkova dobara nastalih djelovanjem više sile (čl. 26. st. 2. Pravilnika o PDV-u).“ (Bićanić et al. 2019.) Sukladno Pravilniku ovi manjkovi ne podliježu oporezivanju:

- kalo, rastep, lom i kvar (do dopuštene visine)
- manjak imovine kojoj je protekao rok trajanja ili manjak zbog nedovoljne kvalitete

- manjak koji nastaje djelovanjem više sile (do visine koju određuje očevidnik nadležnog tijela)
- tehnološki manjak (do visine utvrđene normativom prema djelatnosti)

Kalo je gubitak težine ili količine proizvoda nastao zbog prirodnih procesa isušivanja, smrzavanja ili topljenja. Kvar proizvoda podrazumijeva truljenje ili klijanje proizvoda nastalo djelovanjem različitih mikroorganizama.

Lom nastaje kod prenošenja ili premještanja proizvoda kao posljedica neopreznog rukovanja proizvodom. Viša sila djelovanja i nastanka manjka podrazumijeva elementarne nepogode, ratna zbivanja i razaranja, potresi te provalne krađe.

Manjak za čiji nastanak je odgovorna osoba tretira se kao manjak na teret odgovorne osobe te se ne evidentira kao trošak za poduzeće već kao potraživanje od odgovorne osobe. Tereti se nabavna vrijednost proizvod plus porez na dodanu vrijednost. Poduzetnikov je izbor da li teretiti ili ne teretiti odgovornu osobu, ako se ipak odluči ne teretiti takav manjak se ne tretira kao potraživanje već kao i ostale vrste manjkova, kao trošak.

Tablica 3. Obračun kala u trgovini na veliko

Red. br.	Naziv robe	Jed. mj.	Utvrđeni kalo (količina)	Nabavna cijena	Nabavna vrijednost	Prodano u obračunskom razdoblju (količina)	Stopa (%)	Dopušteni otpis temeljem odluke HGK (količina)	Otpis u okviru dopuštenog (količina)	Iznos dopuštenog otpisa bez PDV-a
1	2	3	4	5	6 (4 x 5)	7	8	9 (7 x 8)	10	11 (10 x 5)
1.	Banane	kg	15	4,00	60,00	1.000	2,5	25	15	60,00
2.	Naranče	kg	10	5,00	50,00	2.000	1,5	30	10	50,00
UKUPNO			-	-	110,00	-	-	-	-	110,00

Izvor: izrada autora

Vrste manjkova koje podliježu oporezivanju:

- manjak koji nije na teret odgovorne osobe
- kalo, rastep, lom i kvar iznad visine utvrđene odlukom Gospodarske i Obrtničke komore ili odluke poduzetnika
- manjak koji je na teret odgovorne osobe
- manjak imovine nastao krađom iznad visine koju je utvrdio očevidnik nadležnog tijela
- manjak imovine kojoj je protekao rok trajanja ako je roba nabavljena unutar tri mjeseca pred protek roka trajanja
- manjak imovine zbog donacije hrane i hrane za životinje iznad 2% prihoda prethodne godine (Vuk, 2021.)

„Osnovica za obračun PDV-a kod utvrđenog manjka je, u skladu s čl. 33. st. 4. Zakona o PDV-u, nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke.“(Vuk, 2021.)

2.4. Odgovornosti u provedbi inventure

Najveća odgovornost za provedbu inventure stavljena je na komisiju za popis. Kako bi se popis mogao obaviti na vrijeme i vrlo uspješno članovi komisije moraju biti upoznati sa zadacima koje je potrebno obaviti, posljednjim rokom završetka te savjetima koji usmjeravaju na što kvalitetnije obavljanje popisa imovine i obveza. Praksa ukazuje kako poduzetnici donose opći akt koji definira točne obveze i odgovornosti članova komisije zaduženih za popis. Također, akt sadrži točna popis stanja te razlike imovine i obveza i njihove ovjere kako bi se pravilno sastavile popisne liste i izvještaji o obavljenoj inventuri.

Članovi komisije mogu biti i sami zaposlenici u poduzeću, a njihova odgovornost navedena je u ugovoru o radu i drugim odredbama Zakona o radu. Zakonom o računovodstvu nisu određene kazne za osobe koji su članovi komisije, ali njihova odgovornost veže se uz povredu radnih obveza koje zaposlenik ima u poduzeću. Zaposlenik koji je član komisije ima obvezu naknade štete poduzeću za nepravilan popis imovine i obveza. Iznos štete procjenjuje se prema općem popisu obveznog prava, a u ovome slučaju to je Zakon o obveznim odnosima.

Popis mogu obavljati i treće osobe kao što je knjigovodstveni servis zadužen za obradu dokumentacije i sastavljanje godišnjeg financijskog izvještaja poduzeća. Odgovornost trećih osoba u provedbi inventure procjenjuje se temeljem novo preuzetih obveza te procjenjuje se temeljem odredbi Zakona o obveznim odnosima. Poduzetnikova odgovornost isto tako je

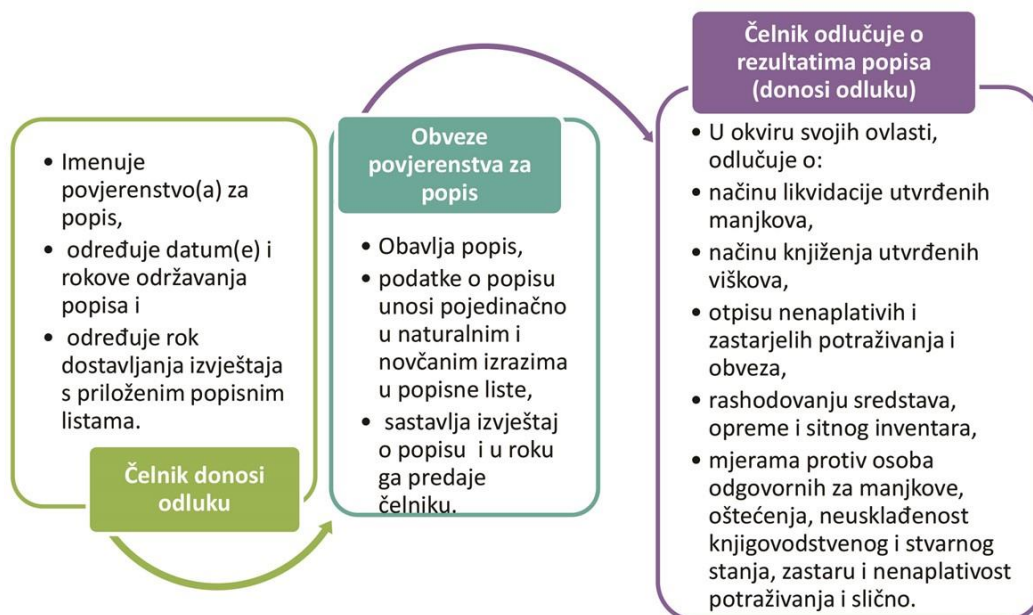
propisana čl. 15. Zakona, ali u slučaju poduzetnika propisane su kazne za neobavljanje popisa imovine i obveza. Novčana kazna za neobavljanje inventure je:

- Za poduzetnika između 10.000,00 kuna i 100.000,00 kuna
- Za odgovornu osobu između 5.000,00 kuna i 20.000,00 kuna (Bičanić et al., 2019.)

Uprava poduzetnika odgovara za otuđenje imovine, neovlašteno i neučinkovito korištenje, za nepostojanje prigodnog nadzora i za zakonitost i realnost financijskih izvještaja. Sve ovo govori kako komisija mora biti visoko kvalificirana, ozbiljna i povjerljiva kako bi zadatku pristupila svjesno i odgovorno te da omogući uspješno obavljanje inventure i završno sastavljanje izvještaja.

Poduzeće je dužno izabranu komisiju upisati na Odluku o godišnjem popisu i osnivanju komisije za popis. Komisija se sastoji od centralne komisije i komisije za popis određene vrste imovine. Svaka od tih komisija obuhvaća tri člana od kojih je jedan predsjednik komisije. Ako je potrebna poduzeća za većom komisijom, ona se može sastojati od još više komisija zaduženih za točan oblik imovine ili obveza te također mora se nalaziti u Odluci o godišnjem popisu i osnivanju komisije za popis.+

Slika 1. Obveze čelnika i povjerenstva za popis



Izvor: Bičanić et al., Popis imovine i obveza – Inventura, TEB poslovno savjetovanje, 2018.

Revizor je dužan provjeriti sve tvrdnje koje su iskazane u izvještajima te potvrđene od strane uprave, a za provedbu inventure revizor je dužan provjeriti poziciju zaliha. Revizor različitim postupcima u skladu s MRevS 500 prikuplja revizijske dokaze, odnosno izvršava radnje koje su oblikovane u razne testove, upitnike i postupke.

Tablica 4. Revizijske tvrdnje o stanjima pozicije bilance za zalihe

TVRDNJE STANJA RAČUNA				
POSTOJANJE	POTPUNOST	VREDNOVANJE	PRAVA I OBVEZE	OBJAVLJIVANJE
Sve zalihe prikazane u knjigama stvarno i postoje.	Sve zalihe koje postoje u stvarnosti evidentirane su u poslovnim knjigama (zalihe koje su na skladištu društva (u posjedu), ali i zalihe u tranzitu, u komisiji ili konsignaciji i na skladištenju kod trećih strana.	Zalihe uključene u financijske izvještaje s odgovarajućim svotama i svako posljedično vrednovanje ili alociranje je evidentirano.	Subjekt drži ili kontrolira prava na zalihe, one pripadaju subjektu.	Zalihe su ispravno klasificirane kao kratkotrajna imovina društva; dugotrajna imovina namijenjena prodaji kao dio zaliha zadovoljava uvjeta MSFI 5 ili HSFI 8.

Izvor: Marjanović Kavanagh I., Obveze revizora kod inventure, RRIF 12/2021., 2021.)

Prva radnja je pregledavanje, a ona podrazumijeva proučavanje internih i eksternih evidencija i dokumenata. Najčešće radnja pregledavanja se obavlja fizički što je najpouzdaniji revizijski dokaz. Druga radnja naziva se promatranje, a ona uključuje promatranje postupaka i zaposlenika. Primjer promatranja se može vidjeti na samoj inventuri gdje revizor kontrolira brojanje zaliha od strane osoba zaduženih za provođenje inventure. Svako društvo za pravovaljanu reviziju mora omogućiti revizoru nesmetano promatranje procesa koje inventura

zahtjeva. Treća radnja naziva se propitkivanje, a ono podrazumijeva prikupljanje dokaza kroz razgovore s zaposlenicima zaduženim za inventuru te kroz razgovor sa samom upravom društva. Četvrta radnja je potvrđivanje te ona predstavlja revizijski dokaz koji je pribavljen od strane revizora, a podrazumijeva pisani odgovor treće stranke. Zadnja radnja je ponovno izvođenje te ona označava izvođenje postupaka ili kontrola od strane revizora.

Ova radnja važna je za provjeru funkcionalnosti kontrola kao što je opisano. „Kako bi revizor mogao testirati tvrdnju postojanja i potpunosti za poziciju zaliha, najčešće nisu mogući drugi načini testiranja tvrdnje potpunosti i postojanja osim promatranja inventure i ponovnog izvođenja brojenja stanja zaliha.“ (Marjanović Kavanagh, 2021.)

Također, kod obavljanja inventure moguće je kako prisutnost revizora na inventuri može biti onemogućena zbog različitih faktora, a to su: revizor je angažiran nakon što je društvo provelo godišnju inventuru, prisutnost revizora na inventuri predstavlja manjak sigurnosti za samog revizora te menadžment društva je donio odluku kako je ograničen rad revizora odnosno nije dopušteno prebrojavanje u cijelosti.

Ako revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će utvrditi posljedice toga, kako slijedi:

- revizor zaključuje da će mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje bili izuzetno značajni, ali ne i prožimajući te on izražava mišljenje s rezervom
- revizor zaključuje da će mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje bili izuzetno značajni i prožimajući tako da izražavanje mišljenja s rezervom nije primjereno prema ozbiljnosti situacije (revizor se može povući iz revizije tamo gdje je to moguće ili ako povlačenje nije moguće revizor može suzdržati mišljenje o financijskim izvještajima)

„O svim postupcima koji su prema MRevS-u 705 zahtijevani, revizor će osigurati pisne dokaze i ishode takvih postupaka koji su doveli do zaključka o tome kakvo je mišljenje primjereno.“ (Marjanović Kavanagh, 2021.)

2.5. Vrste inventure

Svako poduzeće prema djelatnosti koju obavlja određuje koje će vrste inventure provesti odnosno koje vrste inventure su potrebne u poduzeću. Ako gledamo na vrijeme i obvezu provođenja popisa imovine i obveza, popis može biti redovni ili izvanredni. Redovni popis imovine ili obveza je onaj koji se obavlja na kraju poslovne godine gdje se popisuju stanja

imovine i obveza na određeni dan zbog sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja. Izvanredni popis imovine sastavlja se kako i sam govori zbog izvanrednih okolnosti. Izvanredne okolnosti podrazumijevaju:

- Inventura na početku poslovanja, sastavlja se uz početnu bilancu
- Popis zbog statusnih promjena u poduzeću
- Kod otvaranja stečajnog popisa ili pokretanja postupka likvidacije
- S primopredajom dužnosti osoba koje posluju s materijalnim i novčanim vrijednostima
- Kada dođe do promjene poreznih stopa
- U drugim slučajevima koji se određeni zakonom i drugim osnovnim aktima poduzetnika

Ako vrste inventure gledamo s gledišta obujma popisa imovine i obveza, popis može biti potpun i djelomičan. Potpuni popis podrazumijeva popisivanje ukupne imovine i obveza bez izuzetaka. On se obavlja na kraju poslovne godine, na početku poslovne godine, kod pokretanja poduzeća, prije pokretanja postupka likvidacije ili otvaranja stečajnog postupka te u drugim slučajevima koji su određeni Zakonom. Također, ako se poduzetnik odluči za potpuni popis imovine i obveza on se može provoditi o drugim slučajevima koji nisu navedeni. Kada se govori o djelomičnom popisu imovine on podrazumijeva popis određene imovine i/ili obveza koje su svrstane u neke grupe. On se obavlja na poduzetnikov zahtjev, a najčešće se obavlja kod primopredaje dužnosti radnika koje rukuju materijalnim i novčanim vrijednostima. Osobe koje rukuju takvim poslovima su: skladištari, poslovođe u prodavaonici te blagajnici.

Vrste inventure s obzirom na imovinu i obveze koje ulaze u popis mogu biti: popis dugotrajne nematerijalne imovine, popis dugotrajne nematerijalne imovine, popis dugotrajne financijske imovine, popis sirovina, materijala i rezervnih dijelova, popis sitnog inventara, ambalaže i automobilskih guma, popis proizvodnje u tijeku, popis gotovih proizvoda, popis poluproizvoda i rezervnih dijelova, popis trgovačke robe, popis potraživanja i drugih oblika imovine, popis obveza, popis novca na računu u banci i blagajni, popis izvanbilančnih zapisa te popis tuđe imovine. Pojedinačna poduzeća obavljaju popise sve imovine i obveza s kojom posluju odnosno imovine i obveza koje im služe za redovno poslovanje.

Popis dugotrajne imovine obuhvaća cjelokupnu imovinu navedenu u bilanci poduzeća u kojem se provodi inventura. Dugotrajna materijalna imovina i dugotrajna nematerijalna imovina otpisuje se sukladno korisnom vijeku uporabe imovine. Vijek upotrebe imovine podrazumijeva broj godina u kojim se smatra da će imovina biti na raspolaganju za uporabu poduzeću. „Dugotrajna nematerijalna imovina predstavlja imovinu od koje se očekuje buduće ekonomske

koristi za poduzetnika i koja u poslovnim knjigama nije iskazana u materijalnom, opipljivom, fizičkom obliku i zbog toga se ne popisuje uobičajenim postupcima brojenja, mjerenja, vaganja i slično.“ (Bičanić et al. 2019) Isto tako neka dugotrajna nematerijalna imovina može imati neodređeni vijek upotrebe ili se on ne može procijeniti. Zalihe obuhvaćaju širok asortiman imovine koja se koristi za prodaju u redovitom poslovanju, imovine koja se koristi za izradu druge imovine koja je namijenjena prodaji ili koja se koristi za pružanje određenih usluga u poduzeću.

Popisom zaliha utvrđuje se fizičko postojanje imovine koja se popisuje, posjedovanje zaliha te procijenjena uporabna vrijednost zaliha. Također, kod popisa se može utvrditi da su neke zalihe zastarjele, s protekom roka trajanja, nekonkurentne, zalihe s niskim obrtajem ili niže kvalitete, a takve zalihe ulaze u novu procjenu gdje se određuje nova niža vrijednost kako bi vrijednost u poslovnim knjigama bila realna vrijednosti zaliha.

Slika 2. Primjer popisne liste zaliha

„Maxi“ d.o.o. Bužanova 5 10 000 Zagreb							
Popisna lista zaliha na dan 31. prosinca 2021. godine							
Popisna lista br. __ Popisno povjerenstvo za zalihe							
Red. br.	Račun	Naziv	Mjerna jedinica	Popisana količina	Stanje u knjigovodstvu	Popisna razlika	
						višak	manjak
1.	3100	Materijal „A“	kg	95	98	–	3
2.	3100	Materijal „B“	kom	100	80	20	–
3.	600	Proizvodnja u tijeku – RN	RN	1	1	–	–
4.	630	Proizvod „C“	kom	51	55	–	4
5.	6600	Roba „D“	kom	68	66	2	–
Voditelj potpisnog povjerenstva: _____							
Članovi popisnog povjerenstva:							
1. _____ 2. _____							
U _____ dana _____ 2022.							

Izvor: Braknić Pongračić S., Godišnji popis (inventura imovine i obveza poduzetnika za 2021. godinu, RRIF 12/2021., 2021.)

Kao vezu s prihodima i osjetljivu imovinu navodimo potraživanja za prodanu robu i usluge. Analizom i promatranjem pojedinačnih kupaca, svrstavamo ih u određene skupine te ih razlikujemo prema starosnoj strukturi salda, urednosti plaćanja, bonitetu kupaca i drugih informacije koje nam pomažu kako bi smo dobro ocijenili postojeće kupce za novo poslovanje. Konačni otpis potraživanja primjenjuje se na potraživanja od kojih se ne očekuje naplata u budućem razdoblju, a to su: sve neplaćena potraživanja, potraživanja koja su zastarjela,

sumnjiva potraživanja i sporna potraživanja. Osim navedenih razlog za otpis potraživanja, dužni smo provjeriti i ispitati imaju li:

- pravni temelj nastanka
- temeljni ugovor te instrument osiguranja potraživanja
- uskladu s primljenim i danim neovisnim potvrđama salda
- protekli rok naplate
- provjeren razlog nenaplate potraživanja
- pokrenut postupak za naplatu potraživanja
- potraživanja u stranoj valuti stanje preračunato prema srednjem tečaju HNB-a na dan 31. prosinca (Bičanić, et al., 2019.)

„Uprava ili drugi nadležni organ poduzetnika raspravlja o izvještaju o popisu potraživanja (elaboratu) i donosi odluku o načinu likvidacije sumnjivih i spornih potraživanja.“ (Bičanić et al. 2019.)

Godišnji popis obveza prema dobavljačima i ostalih obveza obavlja se obzirom na obujam vjerovnika te na obujam otvorenih stavaka, a za takav popis osniva se posebna komisija za inventuru. Popis obveza obično se provodi u siječnju nakon svih zaprimljenih uplata te evidentiranih u knjigovodstvu. Također, bitna stavka u provođenju popisa obveza je usklada kartica dobavljača s poslovnim partnerima. Obveza koje za svoj nastanak nemaju uredne knjigovodstvene isprave iskazuju se odvojeno u inventurnim listama od strane komisije. Obveze kod kojih nije provedena usklada isto tako se popisuju u posebne inventurne liste samo što uz njih mora postojati komentar od komisije.

Popis novca u banci i blagajni podrazumijeva sav gotov novac te se obavlja po apoenima. Na temelju bankovnih izvoda popisuje se novac na bankovnom računu, a na temelju novčanih primitaka i izdataka utvrđuje se stanje gotovog novca u blagajni poduzeća. Popis izvanbilančnih zapisa podrazumijeva stvari, prava, obveze i potraživanja koja se vode u izvanbilančnoj evidenciji. Promjene na izvanbilančnoj evidenciji nisu promjene u imovini poduzeća, odnosno to su promjene na kontima od 990 do 999 te ne ulaze u zbroj bilance poduzeća. Primjer izvanbilančne evidencije su: tuđa imovina u najmu, proizvodi na doradi i obradi, popravak tuđih sredstava koja se nalaze u poduzeću za vrijeme popravka, primjeni proizvod za spajanje u drugi proizvod, roba primljena u komisiju, vrijednosnice koje nisu u optjecaju, otpisana potraživanja.

Tablica 5. Primjer plana godišnjeg popisa-rokovi za popis imovine i obveza

Red. br.	Naziv komisije	Datum popisa	Rok za dostavu izvještaja
1.	Komisija za popis nematerijalne i materijalne imovine, sitnog inventara, ambalaže i auto guma	04.11.2022.	05.12.2022.
2.	Komisija za popis zaliha sirovina, materijala i rezervnih dijelova	07.11.2022.	07.12.2022.
3.	Komisija za popis proizvodnje i gotovih proizvoda	09.11.2022.	09.12.2022.
4.	Komisija za popis zaliha trgovačke robe	11.11.2022.	12.12.2022.
5.	Komisija za popis dugoročne i kratkoročne financijske imovine	14.11.2022.	14.12.2022.
6.	Komisija za popis dugoročnih i kratkoročnih potraživanja	16.11.2022.	16.12.2022.
7.	Komisija za popis novca na računima i u blagajni	21.11.2022.	21.12.2022.

Izvor: izrada autora

3. PROCES PROVEDBE INVENTURE

Organizacija popisa i sam proces provedbe inventure su dva složena zadatka koja moraju biti dobro usklađena kako bi sama inventura nakraju odgovarala stvarnom stanju i utvrđenim razlikama. Zakon ne zadaje posebna ograničenja koja poduzetnik treba ispoštovati kod provođenja inventure pa tako sam može odrediti bilo kojeg radnika da rukovodi inventurom uz uvjet da njegove kvalifikacije odgovaraju zadatku kojeg provodi. Upute za provedbu popisa sastavlja radnik koji je zadužen za rukovođenje popisom. Nakon imenovanja rukovoditelja potrebno je obaviti pripremne radnje za provođenje popisa imovina i obveza.

3.1. Pripremne radnje

Priprema za popis obuhvaća raznovrsne i opsežne radnje, a dio tih radnji izvodi se prije samog popisa. Kako bi posao bio obavljen uspješno potrebno je:

- imenovanje popisne komisije,
- napisati plan i program popisa,
- dostaviti potrebne obrasce i dokumente komisiji zaduženoj za popis,
- pripremiti mjesto održavanja popisa (skladište, prodavaonice ili druge prostorije),
- grupirati vrste imovine radi lakšeg provođenja inventure,
- obilježiti imovinu nomenklturnim oznakama prema nomenklaturi koju koristi računovodstvo poduzeća,
- odvojiti zastarjele i oštećene zalihe,
- izdvojiti tuđe zalihe i izvanbilančnu evidenciju,
- zadužiti radnike za prikupljanje reversa te ih ažurirati,
- urediti sve isprave o imovini koja ulazi u popis imovine, a dana je na čuvanje, poslugu, doradu, popravak, preradu ili se nalazi u distribuciji,
- evidentirati sve poslovne događaje u računovodstvu,
- uskladiti analitička i sintetička konta (glavnu knjigu s pomoćnim knjigama),
- uskladiti potraživanja i obveze poduzeća s kupcima i dobavljačima te s kreditorima,
- osigurati skladišta ili prodavaonica od pristupa trećih osoba
- šifrirane popisne liste dostaviti na vrijeme komisiji za popis (Bičanić et al., 2019.)

Uprava ili druge osobe koje posjeduju zadana ovlaštenja te kojima je povjereno rukovođenje popisom određuju predmet, mjesto i vrijeme popisa te članove popisne komisije. Članovi

popisne komisije moraju dobiti jasne upute o popisu te specifičnosti za pojedine vrste imovine i obveza (način utvrđivanje količine imovine, vrsta i vrijednost imovine i obveza, procjenu uporabne vrijednosti imovine, način popunjavanje popisnih lista te način izrade izvještaja o obavljenom popisu). Članovi komisije svojim potpisom jamče da su točno utvrdili stvarno stanje imovine i obveza te ga ispravno upisali u popisne liste. Za svaku netočnu tvrdnju članovi komisije snose posljedica, ali na samom početku provođenja upoznati su s odgovornostima koje proizlaze od komisije.

Uključivanje vanjskih suradnika u popis imovine najčešće se prakticira radi procjene stanja imovine odnosno njezine oštećenosti ili ostalih tehničkih karakteristika. Vanjski stručnjaci daju stručno mišljenje o postupanju s imovinom na kojoj su utvrđeni nedostaci, a na temelju njega komisija mora dati prijedlog za rješavanje spornog pitanja. Imenovanje centralne komisije koristi se za koordinaciju i kontrolu izvođenja inventure te ona kontrolira sve faze inventure. U slučaju da poduzeće ne želi osnovati centralnu komisiju može odrediti posebno ovlaštenu osobu koja je zadužena za rukovanje materijalnim i novčanim vrijednostima.

„Osoba ovlaštena za rukovođenju popisom sastavlja plan, program rada i detaljne upute za provođenje popisa, te ih dostavlja svim sudionicima popisa. Popisna komisija prije početka popisa sastavlja detaljan plan i program rada.“ (Bičanić et al. 2019.)

Liste za popis moraju biti vrlo složene i rekapitulirane prema određenim vrstama imovine prema vođenju na sintetičkim kontima iz kontnog plana koji poduzetnik koristi. Upute nadležnih tijela za provođenje inventure su da komisija složi popisne liste prema analitičkim kontima, te prema njima klasificira imovinu na osnovne skupine. Sve popunjene liste mora potpisati komisija za popis te zaposlenici koji rukuju imovinom i obvezama koje se nalaze na popisnim listama.

Ako inventurom rukovodi centralna komisija, komisije za popis pojedine vrste imovine dužne su dostaviti izvještaj o popisu centralnoj komisiji. Tada centralna komisija iz pristiglih elaborata za određenu vrstu imovine sastavlja sveobuhvatni izvještaj o popisu imovine i obveza. Komisija za popis dovršila je svoj zadatak izradom izvještaja o popisu, a njegovo obavljanje ocjenjuje nadležni organ pri raspravi.

„Zakonom je utvrđena obveza vođenja pomoćnih knjiga za imovinu materijalnog oblika odnosno obveza vođenja analitičkog knjigovodstva za novčana sredstva, dugotrajnu materijalnu imovinu, sirovine i materijal, sitan inventar, ambalažu, automobilske gume, gotove proizvode i robu (čl. 12. st. 2. i 11. Zakona).“ (Bičanić et al. 2019.)

Osim zakonske obveze popis imovine i obveza je kontrolni postupak koja ima zadatak utvrditi stvarno stanje imovine i obveza tako da se istinito prezentira financijski položaj poduzeća. Inventuri se pristupa sustavno te ju je potrebno obnavljati prema utvrđenom planu. Iz tog razloga se donosi plan popisa, a njega sastavlja centralna komisija za inventuru ili osoba koja je ovlaštena za rukovođenje inventurom.

Planom je potrebno odrediti redoslijed popisa imovine prema vrstama, redoslijed prostorija za popis te propisane rokove do kada popis mora biti završen. Plan popisa sadržava radnje koje komisija obavlja prije nego što započne inventura. Ako se inventura provodi s inventurnim listićima, a ne odmah upisivanjem u popisne liste poduzeće mora uzeti više vremena za popis jer ispunjavanje popisne liste je vrlo opsežan posao. Poduzeće treba inventuru dobro isplanirati kako se redovni poslovi ne bi doveli u pitanje neobavljanja, pa će tako poduzetnik koji ima velik obim inventure krenuti puno prije završnog roka za završetak popisa imovine i obveza.

Slika 3. Primjer plana rada komisije za popis potraživanja i obveza

Trgovačko društvo

Plan rada komisije za popis potraživanja i obveza

Komisija u sastavu:

_____ , predsjednik	_____ , zamjenik predsjednika
_____ , član	_____ , zamjenik člana
_____ , član	_____ , zamjenik član

popisivat će po sljedećem planu:

Lokacija: Računovodstvo društva

Razdoblje popisa:

- | | |
|---------------------------------------|------------------------------------|
| 1. Analitičke evidencije potraživanja | od ____ . do ____ . siječnja 20x2. |
| 2. Analitičke evidencije obveza | od ____ . do ____ . siječnja 20x2. |

Predsjednik centralne komisije:

Izvor: Bičanić et al., Popis imovine i obveza – Inventura, 2019.

Pod pripremom skladišta podrazumijevanje slaganje imovine prema grupama, odnosno svrstavanje imovine prema inventurnim listićima. Imovinu je potrebno obilježiti oznakama koje se unose u rubrike popisnih listića i popisnih lista. Svü imovinu je potrebno je pregledati kako

bi se utvrdila moguća oštećenja ili protek roka trajanja te se takva imovina izdvojila na zato previđeno mjesto. Takva priprema znatno olakšava provedu inventure i skraćuju rok provedbe.

3.2. Utvrđivanje stvarnog stanja

Utvrđivanje stvarnog stanja imovine i obveza provodi se ručno uz nadzor odgovorne osobe. Svakoj osobi zaduženoj za popis imovine na skladištu kod početka dodjeljuje se popisni listić za određeni dio imovine te su prema tim listićima osobe svrstane u grupe. Svaka grupa ima odgovornu osobu koja nakraju ispunjava popisni list iz popunjenih popisnih listića. Komisija zadužena za popis nadzire sve faze provedbe utvrđivanja stvarnog stanja.

Stvarno stanje imovine utvrđuje se mjerenjem, prebrojavanjem, vaganjem, te drugim sličnim radnjama koje su potrebne da se dođe do stvarnog stanja. Ako stanje ne odgovara knjigovodstvenom stanju potrebno je utvrditi da li se radi o višku ili manjku imovine. Za stanja imovine koje iz sirovina i materijala prolaze u poluproizvode i gotove proizvode potrebno je preračunavanje kilograma i komada iz kojih se poluproizvodi i gotovi proizvodi sastoje. Svaki takav proizvod sastoji se od jednake količine sirovine pa tako se može doći do točnih informacija o višku ili manjku. Mala odstupanja materijala su dozvoljena jer kod probne izrade poluproizvoda i proizvoda se iskoristi više od zadane količine kako bi se dobio odgovarajući. Dokle god se ne napravi savršen proizvod ostaci pokušaja prelaze u škart.

Stanje imovine utvrđuje se tako da se na popisnom listu upisuju podaci prema zadanoj kategoriji. Prema tome zadane kategorije za popisni list za provođenje inventure na materijalnoj imovini poduzeća su: redni broj, inventurni broj, šifra imovine, lokacija, naziv imovine, količina (stanje po popisu, knjigovodstveno stanje, razlika) iznos knjigovodstvenog stanja (trošak nabave, ispravak vrijednosti, sadašnja vrijednost), iznos popisnih razlika (viškovi i manjkovi) te komentar. Zadane kategorije za popisni list za zalihe su: redni broj, šifra materijala, naziv materijala, jedinična mjera, cijena, stanje zaliha na dan inventure (količina, iznos), promet zaliha nakon popisa (ulaz i izlaz zaliha), stvarno stanje na 31.12. (količina i iznos), knjigovodstveno stanje na 31.12. (količina i iznos), iznos popisnih razlika (višak i manjak s količinama i cijenama) te zaključni komentar.

Potraživanja od kupaca se popisuju tako da se ispunjavaju stupci s traženim podacima u popisnoj listi potraživanja. Podaci koji se najčešće upisuju su: naziv kupca, analitički konto, potraživanja s dospijećem do 30 dana, potraživanja s dospijećem od 30 do 60 dana, potraživanja s dospijećem od 60 do 90 dana, potraživanja s dospijećem od 90 do 180 dana, potraživanja s dospijećem većim od 180 dana, potraživanja namijenjena za otpis, potraživanja namijenjena za

vrijednosno usklađenje te potraživanja namijenjena za tužbu. Na sličan način kao i potraživanja utvrđuje se stvarno stanje obveza. Obveze kao završni podatak za upisivanje imaju komentar popisivača. Za svaku kategoriju utvrđivanja stvarnog stanja na kraju popisnog lista potrebno je upisati članove komisije, na čelu s predsjednikom, odgovornu osobu za popis te mjesto i datum održavanje inventure.

Tablica 6. Komisija za popis potraživanja i obveza

Red. broj	Zadatak	Naputak
1.	-utvrditi postojanje pravnog temelja za svako potraživanje odnosno obvezu (potraživanje od kupaca, predujmove, potraživanja od države i zaposlenih, obveze prema dobavljačima, financijske obveze, obveze za plaće, te ostala kratkoročna potraživanja i obveze	-dokaz -izvorni dokumenti: račun kupca/dobavljača, obavijest o knjiženju, obračun kamata i sl.
2.	-utvrditi razloge zašto naplata odnosno isplata nije na vrijeme obavljena	-komisija se mora upustiti u ocjenjivanje u smislu da li se potraživanja i obveze temelje na vjerodostojnoj dokumentaciji
3.	-utvrditi da li su potraživanja odnosno obveze osigurane i pokrivena instrumentima plaćanja	
4.	-za potraživanja za koja je rok naplate odnosno obveze za koje je rok plaćanja protekao – dati prijedlog da se njihove vrijednosti isprave ili otpišu	-pored zakonskog otpisa (zastara) komisija mora dati prijedlog za otpis svih potraživanja i obveza za koje procijeni da ne postoji nikakvi izgledi za naplatu
5.	-izrada izvještaja o obavljenom popisu	

Izvor: Bičanić et al., Popis imovine i obveza – Inventura, 2019.

Veleprodajna poduzeća trebaju paziti da ne izostave u popisu robu koja je dana u tuđa skladišta, silose ili hladnjače i robu koja je dana u komisijsku prodaju odnosno robu koja se još ne nalazi u vlasništvu kupca. Potrebno je popisati i robu u tranzitu iako se ona neće skladištiti već ide izravno dobavljaču.

Ako roba do 31. prosinca nije isporučena kupcu, ona se tretira kao roba na putu. Također, roba koja se nalazi na carinskom terminala (nije još ocarinjena) odnosno nije još uskladištena isto se tretira kao roba na putu. Kao robu na putu dužni smo iskazati i onu robu za koju smo potpisali ugovor kako je njena isporuka na FCO skladište kupaca, a kupac je još nije preuzeo.

Roba koja je poslana na doradu popisuje se u zalihe trgovačke robe iako se ne nalazi fizički na skladištu, već se vodi imaginarno jer doradnom nije prešla u tuđe vlasništvo. Ambalaža za pakiranje roba najčešće se ne iskazuje u poslovnim knjigama, ali ju je potrebno popisati kako bi smo mogli odrediti visinu zalihe.

„Po izvršenom popisu u popisne liste unese se knjigovodstveno stanje te je potrebno utvrditi na kojoj robi su nastale razlike zbog kala, rastepa, kvara ili loma, a u skladu s Odlukom o dopuštenom manjku s naslova kala, rastepa, kvara i loma na proizvodima u trgovini.“ (Nar. nov., br. 129/2007).

Nakon ispunjavanja popisnih listova komisija je dužna ispuniti Izvještaj o obavljenom popisu. Izvještaj o obavljenom popisu sadržava: članove komisije, na čelu s predsjednikom, razdoblje imovine koja ulazi u popis, utvrđene nepravilnosti u rukovanju imovinom, prijedloge za bolje svrstavanje imovine te za lakše provođenje inventure, manjak koji je nastao na imovini i njegovu vrijednost, popis priloga (popisni listovi, popisni listići, izjave odgovornih osoba za rukovanje imovinom, prijedlog za otpis imovine, ukupnu vrijednost materijalne imovine utvrđena prema lokacijama, komentare komisije, mjesto i datum ispisivanja Izvještaja, potpise članova te zamolbe za dostavu na određena mjesta.

3.3. Usporedba stvarnog i knjigovodstvenog stanja

Kada se provede popis stvarnog stanja imovine potrebno ju je staviti u omjer s knjigovodstvenim stanjem imovine, odnosno potrebno ju je usporediti s knjigovodstvenim stanjem. Nakon analize Izvještaja o obavljenom popisu te donošenju odluke, izvještaj s pripadajućim odlukama dostavlja se knjigovodstvu. „Na temelju tih odluka, rješenja i zaključaka

rukovoditelj knjigovodstva uskladit će stanje imovine i obveza iskazanih u knjigovodstvu sa stvarnim stanjem na način kako je to utvrđeno u izvještaju o provedenom popisu.“ (Bičanić et al. 2019.)

Ako se stanje svodi na posljednji dan u tekućoj poslovnoj godini, a inventura je obavljena prije posljednjeg dana u poslovnoj godini potrebno je: povećati imovinu za nove nabave pod uvjetom da su se dogodine od dana popisa do kraja poslovne godine, smanjiti imovinu za prodanu ili utrošenu imovinu pod uvjetom da je prodana ili utrošena nakon dana popisa imovine te utvrditi stanje na posljednji dan poslovne godine.

Ako je inventura obavljena nakon kraja poslovne godine potrebno je: smanjiti povećanja imovine koja je nabavljena pod uvjetom da je nabavljena od dana nove poslovne godine pa do dana provođenja inventure za prošlu poslovnu godinu, povećati smanjenja od imovine koja je prodana ili utrošena pod uvjetom da je prodana ili utrošena nakon posljednjega dana poslovne godine pa do dana inventure. Nakon provedbe sljedećih radnji potrebno je utvrditi stanje na posljednji dan poslovne godine.

Utvrđeno stvarno stanje uspoređuje se s knjigovodstvenim stanjem radi utvrđivanja popisnih razlika. Sve radnje je potrebno učiniti do sastavljanja završnih financijskih izvještaja koja se prezentiraju sjednici Uprave kako bi se mogli prezentirati i rezultati popisa. Računovodstvo se uključuje u obračun rezultata nakon što su popisna povjerenstva utvrdila stvarno stanje imovine te ih ono uspoređuje s poslovnim knjigama. Nakon što se sastavi završno izvješće moraju se donijeti odgovarajuće odluke u vezi s:

- iznosom manjka ili viška
- terećenjem odgovorne osobe za nastali manjak
- zakonskim davanjima (porezima i doprinosima)
- dopuštenim manjkom prema odluci HGK ili prema internom aktu
- postoji li zamjena robe ili materijala (ako se u istom razmjeru kod neke robe pojavljuje višak ili manjak) (Vuk J., 2021.)

Tablica 7. Vrste manjkova i njihov porezni položaj

Red. br.	Vrsta manjka		Podliježe li oporezivanju PDV-om	Porezni položaj s motrišta Zakona o porezu na dobit	
				Porezno priznati trošak	Porezno nepriznati trošak
1.	Kalo, rastep, kvar i lom	do visine propisane odlukom HGK-a	NE	DA	-
		Iznad visine propisane odlukom HGK-a	DA	-	DA
2.	Manjak nastao djelovanjem više sile	Do visine utvrđene očevidnikom ovlaštene osobe	NE	DA	-
		Iznad visine utvrđene očevidnikom ovlaštene osobe	DA	-	DA
3.	Tehnološki manjak	Do visine utvrđene normativima ili Zakonom o trošarinama	NE	DA	-
		Iznad visine utvrđene normativima ili Zakonom o trošarinama	DA	-	DA
4.	Manjak zbog proteka roka trajanja	Nabava unutar 3 mjeseca prije isteka otpisanog roka	DA	-	DA
		Nabava izvan 3 mjeseca prije isteka otpisanog roka	NE	DA	-
5.	Manjak na teret odgovorne osobe		DA	DA	-
6.	Manjak za koji se ne tereti odgovorna osoba (obračun plaće u naravi)		DA	DA	-
7.	Manjak na teret člana uprave (izuzimanje)		DA	DA	-
8.	Manjak na teret člana uprave (isplata dobitka)		DA	DA	-

Izvor: Vuk J., Računovodstveno i porezno postupanje s popisnim razlikama, RRIF 12/2021, 2021.

Višak i manjak se međusobno ne prebija, već se ispravljaju pogreške u zaduženju i razduženje određene vrste robe ili zaliha odnosno na određenim kontima na kojima je nastala greška.

Kako bi se točno utvrdile razlike potrebno je izraditi izvadak viška i manjka iz popisne liste, a izvaci se sastavljaju prema skupinama proizvoda kako se provodila i inventura. Izvadci se sastavljaju u više jednakih primjeraka, od kojih je jedan potrebno predati skladištarima zbog davanja izjave o nastanku viška ili manjka. U slučaju pojave nešto veće razlike viškova i manjkova kod utvrđivanja uzorka, potreban je rad robnog knjigovođe koji je zadužen za analitičko knjigovodstvo te ostalih koji svakodnevno rukuju tom imovinom. Uzrok nastanka viška ili manjka potrebno je utvrditi bez ponovnog popisa, a ako se ukaže potreba za ponovnim popisom, potrebno je provesti novi kontrolni popis na dijelu imovine gdje se utvrđivao uzrok nastanka.

Kod manjka potreban je:

- pregled svim primki za primljene materijalne vrijednosti te utvrditi da li se dogodila greška kod unosa
- pregled izlaznih dokumenata te usporedba s izlaznim računima kako bi se utvrdilo da je sve fakturirano
- pregled blokova izlaznih dokumenata koji ostaju skladištarima i utvrđivanje da li su među njima izdatnice koji nisu predane u knjigovodstvo
- utvrđivanje da li ima posuđene imovine na dan popisa
- pregled radnih naloga i usporedba normiranog materijala kako bi se utvrdilo da li je neki materijal izdan u proizvodnju bez dokumenta
- usklada zaliha danih u komisiju, radi utvrde da i je neka pošiljka poslana bez dokumenta
- utvrđivanje nastalih šteta od elementarnih nepogoda, požara i sl., da li za takvo stanje postoje dokumenti te da li su proknjiženi
- usporedba viška prethodnog popisa (ako je višak bilježen na prošlom popisu, a zapravo nije postojao)
- pregled konta za fakturiranu robu i utvrđivanje da li je neka roba fakturirana već, ali i ponovno zaprimljena
- komunikacija s poslovnim partnerom da li je možda primio robu bez računa ili otpremnice

Kod viška je potrebno:

- utvrditi da li je neka roba ne fakturirana od strane dobavljača
- izvršiti pregled izlaznih računa te utvrditi da li su neke stavke pogrešno fakturirane ili duplo fakturirane
- izvršiti pregled blokova primki koje se nalaze u skladištu te utvrditi da li se među njima nalaze ulazni računi koji nisu predani na knjiženje
- utvrditi da li je zaprimljena sva roba za komisiju
- utvrditi da li je neka imovina na posudbi
- utvrditi da li je neka roba vraćena, a nije još zaprimljena
- izvršiti pregled za utvrđivanje greške kod popisa robe stavljene na raspolaganje dobavljaču
- usporediti manjak prethodnog popisa (ako je manjak bilježen na prošlom popisu, a zapravo nije postojao) (Bičanić et al. 2019.)

3.4. Sastavljanje izvještaja o popisu

Nakon ispunjavanja popisnih listova komisija je dužna ispuniti Izvještaj o obavljenom popisu. Izvještaj o obavljenom popisu sadržava: članove komisije, na čelu s predsjednikom, razdoblje imovine koja ulazi u popis, utvrđene nepravilnosti u rukovanju imovinom, prijedloge za bolje svrstavanje imovine te za lakše provođenje inventure, manjak koji je nastao na imovini i njegovu vrijednost, popis priloga (popisni listovi, popisni listići, izjave odgovornih osoba za rukovanje imovinom, prijedlog za otpis imovine), ukupnu vrijednost materijalne imovine utvrđena prema lokacijama, komentare komisije, mjesto i datum ispisivanja Izvještaja, potpise članova te zamolbe za dostavu na određena mjesta.

Broj članova komisije najčešće je tri, a jedan od njih je predsjednik komisije. Razdoblje imovine koje ulazi u popis može varirati od poduzeća do poduzeća, odnosno poduzeća koja provode inventuru više puta godišnje u razdoblje ne upisuju cijelu godinu već samo dio godine za koji dosada nije provedena inventura. Takva poduzeća na kraju godine prema izvještajima o popisu, stvarnom stanju na kraju godine i završnoj inventuri sastavljaju završni izvještaj o popisu.

Mala poduzeća najčešće inventuru provode na kraju poslovne godine osim ako se ne dogode neke izvanredne okolnosti. Utvrđene nepravilnosti prilikom rukovanja imovinom odnose se na rukovanje imovinom od strane radnika koji prodaju tu imovinu, koji rade na toj imovini ili ju koriste na nepravilan način. Također, nepravilnosti na imovini mogu biti i nepravilnosti koje su

načinili kupci te je vratili kao oštećenje te uz propust radnika takva imovina je prihvaćena kao kvar nastao krivnjom proizvođača.

Prijedlozi za bolje svrstavanje imovine koje daje komisija zadužena za popis imovine pomažu poduzeću da u narednim godinama se inventura provodi efikasnije i brže kako ne bi utjecala na redovno poslovanje poduzeća. Svako poduzeće bi trebalo imovinu svrstati u određene grupe ili skupine te ju tako posložiti kako bi se mogla obuhvatiti u istoj vrsti na popisnom listu.

Manjkovi koji su nastali na imovini bilježe se u završnom izvještaju tako da se upisuje šifra proizvoda na kojem je nastao manjak, naziv proizvoda te njegova količina. Manjkovi se isto svrstavaju prema grupama na oporezive i neoporezive te na one s krivnjom odgovorne osobe i bez krivnje odgovorne osobe. Isto tako izvještaj sadrži i viškove koji su nastali, za razliku od manjka, viškovi se pišu u jednoj skupini prema zadanom redu imovine.

Popis priloga obuhvaća sve popisne listiće za koje je potrebno navesti broj listića te brojeve rasporediti po skupinama kako se inventura provodila. Svaki popisni listić mora sadržavati ime osobe koja ga je ispisala te ime i potpis odgovorne osobe koja ga je odobrila i predala za ispisivanje popisne liste. Također, u popis priloga ulaze popisne liste koje su središnji dio sastavljanja izvještaja.

Potrebno je navesti broj popisne liste, odgovornu osobu za određenu popisnu listu te komisiju koja je odobrila određenu popisnu listu. Izjave odgovornih osoba za rukovanje imovinom sastavni su dio završnog izvještaja o popisu. Na izjavama se nalaze podaci osoba koje su svoje podređene učile rukovanju zadanom imovinom te koje su im odobrile rukovanje tom imovinom, a izjave moraju biti ovjerene potpisom od za to odgovornih osoba. Isto tako prijedlog imovine za otpis se nalazi u prilog Izvještaja o popisu. Odgovorne osobe popisuju imovinu koju smatraju da je namijenjena otpisu, odnosno imovinu koja je uništena prilikom rukovanja tom imovinom ili se svrstava u kategoriju kala, rastepa, loma i kvara.

Ukupna vrijednost materijalne imovine utvrđena prema lokacijama, odnosno skupinama je vrijednost svih zbrojenih lokacija. Kao što smo naveli svaka lokacija ima odgovornu osobu koja je dužna za popisne listiće i popisne liste na toj lokaciji. Nakon provođenja inventure zbroj svih lokacija mora davati ukupnu vrijednost materijalne imovine koju možemo ujednačiti sa knjigovodstvenom vrijednosti materijalne imovine koja je umanjena za manjkove te uvećana za viškove koji su utvrđeni prilikom inventure.

Komentari komisije se odnose na utvrđene sitne pogreške kod obavljanja inventure, odnosno pogreške zbog kojih nije potrebno ponovno obavljanje već se kroz komentar treba napomenuti za sljedeću inventuru. U sadržaj komentara mora biti upisana roba koja je pred rokom upotrebe ili koja je oštećena kako bi se što prije prodala po umanjenoj cijeni te kako ne bi došlo do manjka ili nemogućnosti prodaje.

Zamolba za dostavu na određena mjesta podrazumijeva navesti mjesta na koja se izvještaj o izvršenom popisu mora dostaviti. Najčešće se tu navodi centralna komisija, uprava, voditelj knjigovodstva, menadžment ili izvorni direktori.

Uprava primljeni izvještaj o popisu razmatra te odlučuje o:

- načinu postupanja s nastalim viškom ili manjkom
- količini otpisa sumnjivih i spornih potraživanja ili potraživanja koja nisu naplativa ili zastarjela
- načinu otpisa imovine kojoj je protekao rok upotrebe te ostale imovine koja se više ne može upotrijebiti
- kalu, rastepu, lomu i kvaru
- postupanju s imovinom kojoj je smanjena kvaliteta (sirovine, materijali, roba, gotovi proizvodi, sitan inventar i druge vrste zaliha)
- donošenju mjera za otklanjanje nastalih nedostataka u materijalno-financijskom poslovanju
- drugim podacima proizašlim iz popisa (Brkanić Pongračić S., 2021.)

„Uprava mora vrlo ozbiljno razmotriti izvještaj o provedenom popisu i donijeti odgovarajuće odluke koje, iako se odnose na utvrđeno stanje, utječu i na buduće materijalno-financijsko poslovanje.“ (Bičanić et al. 2019.) Razmatranje uprave te donošenje navedenih odluka mora biti obavljeno najkasnije do roka koji je propisan aktom odnosno planom popisa, a najčešće do 31.12. tekuće godine.

Slika 4. Primjer odluke uprave o rezultatima popisa

Odluka Uprave²²
o rezultatima popisa sa stanjem na dan 31.12.20x1.

1. Neuporabivu materijalnu imovinu kojoj je protekao vijek trajanja treba ras-
hodovati s danom 31.12.20x1.

2. Materijalnu imovina iz točke 1. ove odluke treba se pokušati prodati po cijeni
koju će utvrditi komisija u sastavu u sastavu:

1. _____, predsjednik komisije
2. _____, član
3. _____, član

Imovinu ponuditi na prodaju javnim oglasom u _____.

3. Manjak materijala u vrijednosti 3.000,00 kn likvidirati na teret odgovorne
osobe.

4. Višak utvrđen u skladištu gotovih proizvoda u vrijednosti od 28.940,00 kn
knjižiti u korist ostalih poslovnih prihoda.

5. Nenaplativa potraživanja, zbog stečaja dužnika, u iznosu od 1.243,00 kn
ispraviti na teret ostalih poslovnih rashoda.

6. Ocijenjeno je da je godišnji popis obavljen na vrijeme i dobro.

7. Nabavna služba treba u roku 30 dana izraditi prijedlog nove organizacije u
skladištima materijala u skladu s prijedlogom komisije za popis.

8. Na temelju ove odluke potrebna rješenja izdat će direktor u roku tri dana.

Uprava poduzetnika:

Izvor: Braknić Pongračić S., Godišnji popis (inventura imovine i obveza poduzetnika za 2021.
godinu, RRIF 12/2021., 2021.)

4. ANALIZA PROVEDBE INVENTURE NA TEMELJU PRIMJERA IZ PRAKSE

U prethodna dva poglavlja opisani su postupci provedbe inventure, potrebna dokumentacija te ostale potrebne radnje za pravovaljano provođenje inventure. Kako bi se stvorila jasnija slika o navedenim radnjama u ovom poglavlju su specifičnosti inventure prikazane na primjeru postojanog poduzeća. Za informacije o samom poduzeću koje s navedene u ovome poglavlju dobivena je suglasnost poduzeća. Izabrano poduzeće ima širok spektar proizvoda u proizvodnji koji se izrađuju od različitih sirovina i materijala koji prolaze razne procese preko poluproizvoda do izrade gotovog proizvoda. Kao i svako drugo poduzeće pa tako i KM Kovnica d.o.o. dužno je poštovati zakon te izraditi godišnju inventure cjelokupne imovine te svih obveza i potraživanja. Svako poduzeće ima svoje specifičnosti, a temeljne specifičnosti ovog poduzeća navedene su u ovome poglavlju.

4.1. Opći podaci o promatranom poduzeću

Tvrtka: KM Kovnica d.o.o. za usluge

Temeljni kapital: 20.000,00 kuna / 2.654,46 €

Pravni oblik: društvo s ograničenom odgovornošću

Predmet poslovanja:

- proizvodnja proizvoda od metala
- proizvodnja proizvoda od plastike
- kupnja i prodaja robe
- obavljanje trgovačkog posredovanja na domaćem i inozemnom tržištu
- zastupanje inozemnih tvrtki
- popravak i instaliranje strojeva i opreme
- poslovanje nekretninama
- projektiranje, građenje, uporaba i uklanjanje građevina
- proizvodnja baterija i akumulatora
- istraživanje i razvoj u području elektrotehnike i strojarstva
- istraživanje i razvoj u području tehnologije prometa i transporta
- istraživanje i razvoj obnovljivih izvora energije

- istraživanje i razvoj u području energetske tehnologije, opreme i sustava
- proizvodnja metalnih konstrukcija
- transfer tehnologije i obnovljivih izvora energije
- proizvodnja, ugradnja, popravak i održavanje solarne opreme, solarnih uređaja i solarnih sistema
- proizvodnja, montaža, popravak i održavanje postrojenja za korištenje obnovljivih izvora energije (Sudski registar, 9.1.2023.)

Upravljačku strukturu KM Kovnice čini Nadzorni odbor i Uprava. Upravu društva čine predsjednik uprave i član uprave koji upravljaju i vode operativno poslovanje društva.

Nadzorni odbor sačinjavaju 2 člana koji nadziru vođenje poslovanja društva.

Osnovna djelatnost KM Kovnica d.o.o. je proizvodnja ostalih gotovih proizvoda od metala, tj. tlačna obrada metala primarno za automobilsko tržište. U proizvodnji se koriste hidraulične i ekscentrične preše te strojevi za savijanje lima i strojevi za zavarivanje, automatske preše za automatsko štancanje te roboti za zavarivanje. Prilikom proizvodnje dijelova za autoindustriju koriste se metode štancanja, vučenja, probijanja, zakivanja, savijanja, zavarivanja prešanja te laserskog rezanja.

KM Kovnica d.o.o. je najveća tvrtka za obradu metala u Republici Hrvatskoj i iz dana u dan kontinuirano raste. Tvrtka ima osam podružnica diljem svijeta te zapošljava više od 1000 zaposlenika u svijetu.

Ukupna imovina društva na 31.12.2021. godine iznosi 103.480 kuna. Ukupni kapital Društva na 31.12.2021. iznosi 20.157 tisuća kuna, dok je na 31.12.2020. iznosio je 11.065 tisuća kuna, a razlog tomu je ostvarena dobit u 2021. godini u iznosu od 9.091 tisuće HRK.

Ukupni prihodi u 2021. godini iznose 98.886 tisuća kuna što čini povećanje u odnosu na 2020. godinu 49% (66.193 tisuća kuna), a ukupni rashodi 89.795 tisuća HRK odnosno povećanje od 38% (2020 = 65.240 tisuća kuna)

Prosječan broj zaposlenih tijekom 2021. godine: 254 zaposlenika. (<http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/pSubjektTrazi.do> (20.02.2023.))

4.2. Specifičnosti provedbe popisa imovine

U promatranom poduzeću za proizvodnju gotovih proizvoda kao štiti su: serijske količine limenih dijelova za automobile (nosač kućišta kotača, poklopac spremnika za gorivo, metalna spojnica držača motora, metalni dijelovi za branike vozila, dijelove karoserije za vučna vozila, limene dijelove za auspuh itd.) , poduzeće nabavlja materijal od čelika, inox-a, aluminijska i bakra.

Radi zakonske obveze i radi kontrole stvarnog stanja zaliha na skladištu krajem poslovne godine poduzeće provodi inventuru odnosno usklađuje stvarno stanje s knjigovodstvenim stanjem. Inventura imovine podrazumijeva inventuru na skladištu materijala, skladištu poluproizvoda, skladištu gotovih proizvoda, skladištu sitnog inventara te inventura ostale dugotrajne materijalne imovine.

Kroz godinu na skladištu materijala iscirkulira tisuće tona gore navedenog materijala koji predstavlja sirovinu odnosno input za daljnje korake u proizvodnji do nastanka gotovog proizvoda. Zbog tako velikih količina materijala isti se vodi na nekoliko lokacija kako bi odjelu logistike koji je zadužen za kontrolu materijala na skladištu bilo pojednostavljeno praćenje stanja tog materijala, a samim time je postignuta bolja organiziranost odjela.

U trenutku početka inventure sva proizvodnja mora prestati raditi, što znači da se svi radni nalozi koji u tom trenutku nisu završeni zatvaraju, a samim zatvaranjem radnih naloga materijal koji se nalazio u proizvodnji (na strojevima) sistemski prelazi na stanje materijala. Potom se iz sustava ispisuje stanje materijala, poluproizvoda i gotovih proizvoda po svim lokacijama te se liste ispisuju, a na samim listama se nalaze sljedeći podaci:

- šifra artikla (materijala, poluproizvoda i gotovog proizvoda)
- naziv artikla (materijala, poluproizvoda i gotovog proizvoda)
- dodijeljena oznaka
- jedinica mjere po kojoj se vodi artikl na stanju
- količina artikla iskazana u knjigama u mjernoj jedinici u kojoj se vodi na stanju materijala, poluproizvoda i gotovog proizvoda (kom, kg)
- skladište na kojem se vodi imovina
- lokacija na kojoj se vodi artikl
- rubrika za upis stvarnog stanja artikla (materijala, poluproizvoda i gotovog proizvoda)

radnika i cijena rada stroja (amortizacija stroja). Opisane financijske vrijednosti predstavljaju cijenu koštanja proizvoda bitnog za izračun dovršene i nedovršene proizvodnje. U opisanom poduzeću poluproizvodi i gotovi proizvodi uvijek su izraženi u jedinici mjere komad i kao takvi se prodaju krajnjem kupcu te se i finalna prodajna kalkulacija (prodajna cijena prema kupcu koja predstavlja prihod poduzeću) bazira na komadima. Inventura poluproizvoda što se tiče komisije i odgovornih osoba obavlja se na isti način kao i inventura materijala.

Imovina društva većim dijelom je sačinjena od sitnog inventara te on ulazi u kratkotrajnu imovinu poduzeća. Podsjećamo sitan inventar je sva dugotrajna imovina koja ima nabavnu vrijednost veću od 2000,00 kuna i vijek trajanja veći od 12 mjeseci. Društvo sitan inventar vodi u evidenciji sitnog inventara na zalihama. Iz razloga što društvo sitan inventar ne troši jednokratno postoji obveza vođenja stanja sitnog inventara. Sitan inventar se nabavlja kada je potreban te se po nabavi odmah stavlja u upotrebu. Takvu vrstu imovine poduzeće dijeli od ostale imovine prema zahtjevima Međunarodnih računovodstvenih standarda, odnosno njihovih odredbi.

Društvo sitan inventar vodi na više mjesta, a to su:

- na skladištu (vrsta i količina)
- analitičke poslovne knjige (vrsta, količina i vrijednost)
- glavna knjiga (zborno prema vrijednosti sitnog inventara)

U glavnoj knjizi, koja predstavlja sintetičko knjigovodstvo sitan inventar se vodi na kontu 350, a u analitičkoj evidenciji konto 350 razdvaja se prema vrstama sitnog inventara. Zalihe sitnog inventara u evidenciji vode se po trošku nabave, a to je nabavna cijena i ovisni troškovi (utovar, istovar, prijevoz). PDV se ne iskazuje jer kod same kupnje sitnog inventara pretporez se odbija.

Za otpis sitnog inventara društvo koristi metodu jednokratnog otpisa kod stavljanja u uporabu. Pa tako kod stavljanja u uporabu otvara se konto 363 za ispravak vrijednosti sitnog inventara i 404 kao trošak sitnog inventara. Nakon knjiženja vrijednost sitnog inventara je nula, ali on ostaje u evidenciji. Za takav način otpisa potrebno je bilo sastaviti odluku koja je potpisana od odgovorne osobe u pravnoj osobi društva.

Rashodovanje sitnog inventara odvija se prema odluci odgovorne osobe u pravnoj osobi društva, a na prijedlog povjerenstva za evidenciju sitnog inventara. Rashodovanje je potrebno obavljati jednom godišnje kako se u evidencija ne bi gomilala s artiklima sitnog inventara koji nije u uporabi te kako bi smo imali ispravnu evidenciju.

Inventurni višak sitnog inventara knjiži se kao novo zaduženje na kontu sitnog inventara te na inventurni višak, a inventurni manjak dijelimo na oporezivi i neoporezivi inventurni manjak. Za oporezivi manjak najčešće se tereti odgovorna osoba na temelju dokaza o uništenju ili krađi odgovorne osobe. Takav manjak nadoknađuje se iz plaće ili prema želji izravnom uplatom zaposlenika, prema tome pripada u porezno priznati rashod što znači da ne uvećava osnovicu poreza na dobit na kraju poslovne godine.

Dugotrajna materijalna imovina za poduzeće predstavlja utvrđivanje stvarnog stanja zemljišta, proizvodnih hala, oprema, postrojenja, alata, pogonskog i uredskog inventara, vozila, transportnih sredstva i opreme u najmu. Navedeno poduzeće u osnovnim sredstvima vodi analitiku svake gore navedene imovine na način da je svakom sredstvu dodijeljen inventurni broj koji je zalijepljen fizički na imovinu. Inventura se provodi da se izlistaju liste inventurnog stanja te sama popisna komisija prolazi po pogonu i isto popisuje te u specifičnim situacijama predlaže stvari za otpis (dotrajala sredstva koja su amortizirana ili pokvarena te više ne predstavljaju ekonomske koristi poduzeću). Oprema u najmu popisuje se na posebnoj listi i predstavlja tuđu imovinu.

4.3. Specifičnosti provedbe popisa obveza

Inventura obveza se najčešće provodi u siječnju kada se evidentiraju sve poslovne promjene za prethodnu poslovnu godinu. Otvorena analitička konta obveza se izlistaju na način da se prikažu sljedeći podaci:

- naziv dobavljača/kreditora na kojem se vodi obveza
- konto dobavljača/kreditora na kojem se vodi obveza
- broj računa ili ugovora
- datum računa ili ugovora
- dospijeće računa ili ugovora
- otvoren iznos obveze

Na posebnim popisnim listama iskazuju se nedospjele obveze te sumnjive i sporne obveze (procjenjuje se da su nastale na neutemeljenim i nevjerodostojnim ispravama). Sumnjive i sporne obveze se tretiraju prema zahtjevu odgovorne osobe u pravnoj osobi društva, a na prijedlog predsjednika komisije.

Obveze u stranim sredstvima plaćanja iskazuju se u kunskoj protuvrijednosti po tečaju Hrvatske narodne banke na dan 31. prosinca. Uz popis obveza obavlja se popis rezerviranja za mirovine, otpremnine i druge slične obveze kao i rezerviranja za porezne obveze i druga slična rezerviranja. Specifična vrsta obveza su rezerviranja i odgođeno plaćanje troškova te se i one kao i sve obveze nalaze u pasivi bilance.

Komisija za popis obveza provjerava da li je nastupila zastara od dospjeća pojedine obveze te predlaže iste za otpis. Uprava društva odlučuje da li će iste obveze od poslovnog partnera otpisati ili ne. Ukoliko iste otpisuje donosi se odluka o otpisu koje potpisuje odgovorna osoba u pravnoj osobi društva, otpis obveza knjiži se u korist prihoda.

Ukoliko postoje obveze za javna davanja koja se isto predlažu za otpis prije samog otpisa potrebno je uskladiti knjigovodstvenu evidenciju s analitičkim karticama porezne uprave.

Tijekom popisa osobe koje provjeravaju naplatu potraživanja dužna su požuriti dostavu potvrđenih salda od kupaca i dobavljača te kreditora i zajmodavca. Također, potrebno je obaviti provjeru stanja sudskih sporova i rezervirati sredstva koja bi mogla proizaći iz samih sporova.

Komisija za popis obveza također provjerava da li postoje međusobno potraživanje i obveza od istog poslovnog partnera te ukoliko postoji daje prijedlog za kompenzaciju. Kompenzacija će biti provedena ukoliko je potpisana od strane poslovnog partnera i odgovorne osobe u pravnoj osobi društva.

4.4. Usklađivanje stvarnog i knjigovodstvenog stanja

U navedenom poduzeću ERP sustav koje isto koristi prilagođen je na način da je kreirana jedna akcija koja se zove rekalkulacija stvarnog stanja s knjigovodstvenim stanjem. Pokretanjem iste opcije automatski se kreiraju dokumenti popisnih razlika odnosno viškovi i manjkovi. Utvrđeni viškovi knjiže se na konto prihoda i budući da se ne smatraju primitkom na njih ne obračunavamo porez na dodanu vrijednost i isti se ne iskazuju u knjizi izlaznih računa. Utvrđeni manjkovi iskazuju se na kontima troška te ćemo u nastavku obuhvatiti porezni tretman istih sa stajališta poreza na dobit i poreza na dodanu vrijednost.

Sa stajališta poreza na dobit postoje oporezivi manjkovi i neoporezivi manjkovi (dopušteni). Neoporezivi manjkovi su manjkovi utvrđeni do visine odluke Hrvatske gospodarske komore i na takve se ne plaća porez na dobit, a shodno tome ni porez na dodanu vrijednost. Oporezivi

manjkovi su manjkovi iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore te se na njih obračunava porez na dobit i porez na dodanu vrijednost.

Najčešće manjkovi u poduzeću:

- nastaju zbog same prirode poslovnog procesa – propisani manjkovi odlukom HOK-a (kalo, rastep, lom i kvar, normativni manjkovi)
- manjkovi kao posljedica ljudskog djelovanja (krađa, nesavjesno rukovanje itd.)
- manjkovi kao posljedica djelovanja više sile (potres, poplava, požar, itd.)
- manjak nastao zbog prirode poslovnih procesa ali iznad propisanih stopa (prekomjerni manjak)

Svi manjkovi koji su nastali iznad dopuštene visine Hrvatske obrtničke komore ili Hrvatske gospodarske komore, podliježu obračunu PDV-a i obračunu Poreza na dobit (čl. 7, st. 1 točka 5 ZPND) ili Poreza na dohodak. (Marjanović Kavanagh, 2021.)

Za takve manjkove društvo tereti odgovornu osobu te takav manjak podliježe oporezivanju PDV-om i obračunu poreza na dohodak (kao dohodak od nesamostalnog rada radnika ili ovlaštene osobe ili dohodak od kapitala člana društva- kada je donesena odluka da je manjak izuzimanje od strane člana društva koji je fizička osoba). Radi pojašnjenja, u slučaju da će na manjak biti obračunan porez na dohodak, isti predstavlja porezno priznati rashod, odnosno za njega se ne uvećava osnovica poreza na dobit.

Postoji izuzetak da se manjak može porezno priznati ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlaštenu 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 (čl.26.st.4 Zakona o PDV-u). Drugim riječima, manjak ne podliježe obračunu PDV-a i ili PND ili PNDOH ako se radi o robi koja je zbrinuta kod ovlaštenog sakupljača otpada (uz odgovarajuću dokumentaciju) ili kada je prilikom zbrinjavanja bila prisutna Porezna uprava.

Također, izuzetak kada se za manjkove ne može odrediti odgovorna osoba, pa se na takve manjkove plaća Porez na dobit, a ne Porez na dohodak , i plaća se PDV. To je moguće samo ako takvu odluku donese upravni odbor, nadzorni odbor ili skupština društva.

Porezna osnovica povećava se sukladno članku 7. stavku 1. točki 5. Zakona za manjkove na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost, po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak ako je odluku da se ne tereti odgovorna osoba donio upravni odbor, nadzorni odbor ili skupština trgovačkog društva, a zbog nepostojanja objektivne mogućnosti utvrđivanja osobne odgovornosti radnika, člana društva ili druge fizičke osobe. (Brkanić Pongračić, 2021.)

5. ZAKLJUČAK

Inventurom na kraju svake poslovne godine usklađuje se knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem svih vrsta imovine i obveza. Osim vlastite imovine popisuje se tuđa imovine u korištenju poduzeće odnosno imovina u najmu, ali takva imovina se popisuje u odvojenim popisnim listama. Godišnji popis obavlja se krajem poslovne godine, a stanje se usklađuje na dan 31. prosinca tekuće poslovne godine, odnosno nakon provedbe inventure stanje imovine od inventure pa do 31. prosinca utvrđuje se na početku sljedeće poslovne godine. Godišnju inventuru dužni su obaviti svi obveznici poreza na dohodak i obveznici poreza na dobit, isto kao i svi proračunski korisnici odnosno jedinice lokalne i regionalne samouprave.

Kod svakog popisa imovine nailazi se na oštećenu i neuporabljivu imovinu te na sumnjiva i sporna potraživanja za koje postoje posebne popisne liste koje se na kraju poslovne godine tretira poduzeće prema odluci uprave. Popisne liste prema Zakonu trebaju sadržavati nazive predmeta popisa, količine i vrijednosti knjigovodstvenog stanja te rubrike za upisivanje količine i vrijednosti stvarnog stanja. Popisne liste su knjigovodstvene isprave i kao takve su vjerodostojne.

Prema Zakonu čelnici su dužni imenovati komisiju za popis, a komisija prema svom izboru imenuje odgovorne osobe za provođenje popisa. Kao preduvjet popisu važno je obaviti pravovaljane radnje koje su temeljna priprema za provođenje inventure u poduzeću. Po završetku popisa komisija je dužna izraditi Izvješće o popisu i predati ga upravi poduzeća. Uprava je dužna donijeti odluke o popisnim razlikama, a posebno o nastanku manjkova i njihovom tretiranju.

Rezultati inventure iskazuju se u poslovnim knjigama za svaku proračunsku godinu s obzirom na provođenje inventure. Rashodovanje iz poslovnih knjiga podrazumijeva isknjižavanje imovine koja je povučena iz uporabe te se više ne može koristiti. Takva imovine ne smatra se manjkom jer ostaje u evidenciji kao takva.

Promatrano poduzeće provodi inventure na raznim vrstama imovine kao što su: materijali, poluproizvodi, gotovi proizvodi, sitan inventar i dugotrajna imovina. Također, osim provođenja inventure imovina poduzeće provodi inventuru obveza. Zbog velikog obrtaja zaliha kroz godinu postoje razne specifičnosti provođenja popisa imovine i obveza, te popriličan broj zadataka koje je poduzeće dužno ispoštovati prema Zakonu kako bi pravo stanje imovine bilo iskazano u poslovnim knjigama.

LITERATURA

- Belak, V. et al (2018.), Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, XI. Izmjenjena i dopunjena naklada, Zagreb, RRiF-plus d.o.o.
- Benčić Markulin, Lj. et al (2016.), Provođenje godišnjeg popisa (inventure) kod poduzetnika za 2016., Računovodstvo i porezi u praksi, br. 11/2016., str. 49-71
- Bičanić, N. et al (2019.), Popis imovine i obveza – Inventura, V. Izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb: TEB Poslovno Savjetovanje
- Bičanić, N. (2018.), Godišnji popis imovine i obveza, Financije, pravo i porezi, br. 11/2018., str. 72-85
- Brkanić, V. (2019.), Popis (inventura) imovine i obveza poduzetnika za 2019. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, 12/2019., str. 69-79
- Brkanić Pongračić, S. (2021.), Godišni popis (inventura) imovine i obveza poduzetnika za 2021. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, br. 12/2021., str. 88-95
- Cirkveni T. (2008.), Računovodstvo sitnog inventara, Računovodstvo, revizija i financije, br. 3/2008., str. 57-65
- Guzić, Š. (2016.), Knjigovodstvo manjkova utvrđenih popisom imovine i obveza trgovačkih društava, Računovodstvo, revizija i financije, br. 11/2016., str. 12-25
- Jurić, Đ. (2020.), Popis dugotrajne imovine i obračun amortizacije za 2019. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, br. 1/2020., str. 5-24
- Marjanović Kavanagh, I. (2021.), Obveze revizora kod inventure, Računovodstvo, revizija i financije, br. 12/2021., str. 177-180
- Markota, Lj. (2020.), Posebnosti godišnjeg popisa kod samostalnih obrtničkih djelatnosti, Računovodstvo, revizija i financije, br. 1/2020, str. 40-55,
- Narodne novine (2021.) Hrvatski standardi računovodstvenog izvještavanja, Zagreb: Narodne novine d.d
- Narodne novine (2021.) Međunarodni standardi računovodstvenog izvještavanja, Zagreb: Narodne novine d.d.
- Narodne novine (2023.) Opći porezni zakon, Zagreb: Narodne novine d.d.
- Narodne novine (2023.) Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb: Narodne novine d.d.
- Narodne novine (2023.) Zakon o računovodstvu, Zagreb: Narodne novine d.d.

- Nikić, J. (2021.), Knjigovodstveno evidentiranje rezultata popisa imovine i obveza, Riznica: časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, br. 12/2021, str. 13-19
- Petarčić, I. (2020.), Računovodstvo otpisa i usklađenja obveza, Računovodstvo, revizija i financije, br. 11/2020., str. 57-63
- Sirovica, K. (2017.), Porezna i računovodstvena obilježja inventurnih razlika i otpisa, Računovodstvo i financije, br. 12/2017., str. 28-35
- Slovinac, I. (2017.), Godišnji popis imovine i obveza kod poduzetnika, Financije, pravo i porezi, br. 11/2017., str. 15-27
- Vidović, A. (2017.), Na koje načine nadoknaditi manjak od radnika, Računovodstvo, revizija i financije, br. 11/2017, str. 23-26
- Vuk, J. (2021.), Računovodstveno i porezno postupanje s popisnim razlikama, Računovodstvo, revizija i financije, br. 12/2021., str. 96-105

POPIS SLIKA

Slika 1. Obveze čelnika i povjerenstva za popis	11
Slika 2. Primjer popisne liste zaliha	15
Slika 3. Primjer plana rada komisije za popis potraživanja i obveza	20
Slika 4. Primjer odluke uprave o rezultatima popisa	30
Slika 5. Primjer popisne liste promatranog poduzeća	34

POPIS TABLICA

Tablica 1. Primjer knjiženja dopuštenog manjka robe u prodavaonici	7
Tablica 2. Primjer knjiženje viška robe u prodavaonici	7
Tablica 3. Obračun krala u trgovini na veliko	9
Tablica 4. Revizijske tvrdnje o stanjima pozicije bilance za zalihe	12
Tablica 5. Primjer plana godišnjeg popisa-rokovi za popis imovine i obveza.....	17
Tablica 6. Komisija za popis potraživanja i obveza	22
Tablica 7. Vrste manjkova i njihov porezni položaj	25