

Računovodstveno praćenje zaliha trgovačke robe

Tomičić, Maja

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:148:171534>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-11**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij Poslovna ekonomija - računovodstvo i financije
Akadska godina 2022./2023.

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ZALIHA TRGOVAČKE
ROBE
Završni rad

Maja Tomičić

Zagreb, ožujak, 2023.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij Poslovna ekonomija - Računovodstvo i financije
Akademski godina 2022./2023.

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ZALIHA TRGOVAČKE
ROBE

ACCOUNTING MONITORING OF STOCK OF TRADE
GOODS

Završni rad

Studentica: Maja Tomičić

JMBG: 0067628053

Mentorica: izv. prof. dr. sc. Sanja Broz Tominac

Zagreb, ožujak, 2023.



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je završni/diplomski/poslijediplomski specijalistički rad, odnosno doktorski rad 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.

Zagreb, 17.03.2023.

(mjesto i datum)

Maja Tomičić

(vlastoručni potpis studenta)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Cilj i predmet rada	1
1.2. Struktura rada	1
2. REGULATORNI OKVIR ZALIHA TRGOVAČKE ROBE.....	2
2.1. Pojmovno određenje zaliha i trgovačke robe	2
2.2. Zakon o računovodstvu	5
2.3. Zakon o trgovini	6
2.4. Zakon o porezu na dodatnu vrijednost	7
2.5. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja i Međunarodni računovodstveni standardi	7
3. EVIDENTIRANJE I RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ZALIHE TRGOVAČKE ROBE	12
3.1. Nabavka i računovodstveno praćenje zaliha trgovačke robe u veleprodaji.....	12
3.1.1. Nabavka i prodavanje robe prema svojoj nabavnoj cijeni	13
3.1.2. Nabavka i prodavanje robe koja se definira prema svojoj prodajnoj cijeni.....	14
3.2. Nabava i računovodstveno praćenje zaliha trgovačke robe u maloprodaji	16
3.2.1. Prelazak robe iz skladišta u prodajni prostor trgovine.....	16
3.2.2. Postupak zaduživanja trgovine za robu koja se nabavila od dobavljača.....	17
3.3. Prodaja robe i smanjenje zalihe	18
4. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POSEBNIH OBLIKA PRODAJE U SVRHU SMANJENJA ZALIHA TRGOVAČKE ROBE U MALOPRODAJI.....	23
4.1. Akcijska prodaja	24
4.2. Rasprodaja	25
4.3. Sezonsko sniženje.....	27
4.4. Prodaja robe s greškom i robe koje istječe rok uporabe	29
5. ZAKLJUČAK	31
POPIS SLIKA	35
POPIS TABLICA.....	35

1. UVOD

1.1. Cilj i predmet rada

Predmet završnog rada je računovodstveno praćenje zaliha trgovačke robe prema primjerima knjiženja. Cilj završnog rada je prikazati i utvrditi koja je to pozicija zalihe trgovačke robe kada je u pitanju imovina poduzeća tj. prikazati položaj zaliha na primjerima posebnih oblika prodaje gdje se javlja sniženje cijene i njezini razlozi snižavanja. Glavni pojmovi koji se obrađuju u završnom radu su proces nabave, skladištenja te prodaje trgovačke robe što će se prikazati na primjerima knjiženja.

Izvori koji su korišteni u stvaranju ovog završnog rada su: znanstveni članci, knjige, web stranice i znanstvene publikacije. Metode koje su se koristile prilikom izrade završnog rada su: deskriptivna metoda, metoda kompilacije te metoda generalizacije.

1.2. Struktura rada

Završni rad se sastoji od pet cjelina. Prva cjelina predstavlja uvodni dio rada. Druga cjelina se odnosi na proučavanje regulatornog okvira zaliha trgovačke robe gdje se proučavaju ključni pojmovi trgovačke robe i zaliha kao i pravni okviri. Treći dio rada predstavlja evidentiranje i praćenje zaliha trgovačke robe u veleprodaji i maloprodaji. U ovoj cjelini prikazuju se načini nabave i prodaje te uskladištenje robe po nabavnoj i prodajnoj cijeni. Uz prikazane primjere navode se i dodatna objašnjenja. Četvrti dio rada se odnosi na računovodstveno praćenje posebnih oblika prodaje u svrhu smanjenja zaliha trgovačke robe u maloprodaji. Prikazat će se primjeri knjiženja kada je riječ o akcijskoj prodaji, rasprodaji, sezonskom sniženju i prodaji robe s greškom ili robe kojoj istječe rok korištenja. Svi primjeri su detaljno objašnjeni. Peti dio rada se odnosi na zaključne stavke završnog rada.

2. REGULATORNI OKVIR ZALIHA TRGOVAČKE ROBE

2.1. Pojmovno određenje zaliha i trgovačke robe

Prema Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja (dalje u tekstu: HSFI) zalihe predstavljaju kratkotrajnu imovinu koja se koristi zbog prodaje u vremenu redovnog obavljanja posla. Također se u pojam zalihe navode i materijali ili dijelovi koji će se moći naknadno koristiti u proizvodnji ili prilikom korištenja ostalih usluga. Prema HSFI-u zalihama pripadaju sljedeće stavke (Belak, et al., 2014):

- zalihe gotovih proizvoda,
- zalihe poluproizvoda,
- zalihe materijala i sirovina,
- zalihe dijelova rezerve
- zalihe trgovačke robe.

Sirovine i materijali nazivaju se još i direktnim materijalima, a taj naziv su dobili zbog toga što u procesu proizvodnje direktno prenose cijelu svoju vrijednost na svaki novi proizvod. Sirovine imaju značenje dobra niskog stupnja obrade gdje se neke izravno uzimaju iz prirode. A kada su u pitanju sirovine i materijali oni općenito predstavljaju gotove proizvode drugog poduzeća. Materijali predstavljaju obradive proizvode te se odnose na dovršene dijelovi koji su korištene u svrhu stvaranja konačnog proizvoda (Belak, 2014).

Rezervni dijelovi predstavljeni su pod imenom "indirektni materijali" koji imaju veliki utjecaj na proizvodnju, ali oni nemaju izravno uključanje u gotov proizvod. Ovaj vrsti zalihe pripadaju sljedeće stavke: gorivo, mazivo, sitni inventar, ambalaža (Belak, 1996). Kada su u pitanju zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda one se odnose na direktni materijal i režiju proizvodnje, a oni se upotrebljavaju za vrijeme proizvodnje. Tijekom tok procesa javljaju se gotovi proizvodi koji su spremni za prodaju i tržište (Belak, 1996).

Trgovačka roba predstavlja robu koja ima namjenu buduće prodaje, a pod trgovačkom robom svrstavaju se i zalihe nekretnina (Belak, et al., 2014). Prema Zakonu o trgovini (NN, br. 68/13) pod pojmom trgovina predstavlja se gospodarska djelatnost koja obavlja kupnju i prodaju robe kao i pružanje usluga s ciljem ostvarivanja dobiti.

Zalihe se kao tekuća imovina mogu evidentirati u razredu 3 pod nazivom Zalihe materijala i sirovina, dijelova rezerve i sitnijeg inventara, kao i u razred 6 roba, proizvodnja koja je nedovršena i dovršeni proizvodi. Zalihe se također mogu formirati i iz prirodnih resursa, darovanjem kao i razmjenom (Belak, et al., 2014). Kako se navodi prema točki 10.12. HSFI 10 zalihe se priznaju u bilanci kada je jasno da će buduće ekonomske koristi pritijecati poduzetniku te kada zalihe imaju troškove ili vrijednosti koja se mogu sa sigurnošću izmjeriti.

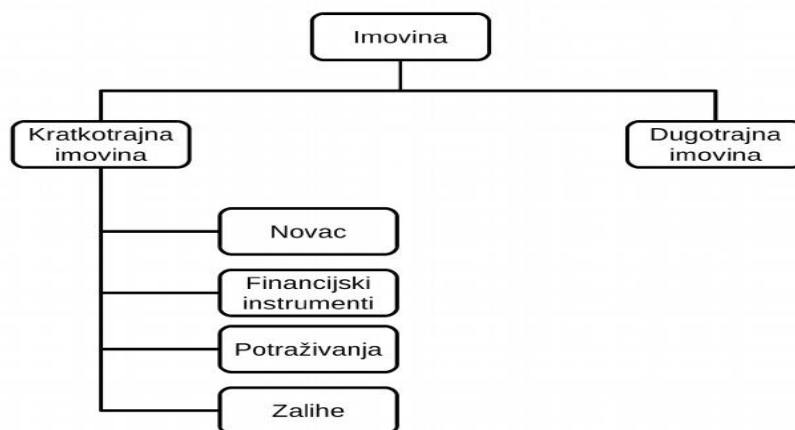
Kada je u pitanju mjerenje zaliha, tada se provodi troškom nabave ili neto utrživom vrijednošću. Trošak nabave zaliha predstavlja zbroj kupovne cijene zaliha, poreza, carina, troškova prijevoza i svih ostalih troškova koje se mogu pojaviti tijekom procesa nabave zalihe. U slučaju popusta oni se oduzimaju u procesu obračuna troškova nabave. Neto utržive vrijednosti procjenjuje se u svim budućim razdobljima, a to se odnosi na situaciju kada je u nekom prošlom razdoblju došlo do otpisa zaliha tada dolazi do smanjenja neto utržive vrijednosti. Pri tim okolnostima koje su uzrokovale otpis dolazi do poništavanja otpisa tj. rashoda. Tada dolazi do priznanja prihoda kao i do povećanja zaliha do visine prethodnog otpisa (NN, br. 30/80, t. 10.16.). Kada se prodaju zalihe tada dolazi do bilježenja nastanka prihoda i to u računu dobiti i gubitka, što predstavlja povećanje ekonomske koristi. Nakon što se zalihe prodaje, one se moraju i razdužiti sa skladišta, a njihova knjigovodstvena vrijednost javlja se kao rashod prodane robe (Belak, et al., 2014).

Kada je riječ o bilanci koja predstavlja jedan od temeljnih financijskih izvještaja, zalihe trgovačke robe javljaju se u aktivima, tj. predstavljene su kao imovina poduzeća. Imovina se odnosi na ekonomske resurse koji se koriste u poduzeću za obavljanje djelatnosti prema kojoj je poduzeće registrirano (Žager, Dečman, 2015). Važno je istaknuti kako se u bilanci ne pokazuju svi ekonomski resursi već su prikazani samo oni koji zadovoljavaju određene kriterije tj. da ekonomski resursi moraju biti vlasništvo poduzeća te moraju imati mjerljivu vrijednost te da se od takvog resursa u budućnosti može očekivati korist (Žager, Dečman, 2015). Isto tako važno je istaknuti kako imovina u bilance nije razvrstana prema tržišnim vrijednostima već se pri nabavi bilježe prema nabavnoj vrijednosti te Međunarodni računovodstveni standardi ističu kako se imovina mora iskazivati prema fer-vrijednosti. Prema njima fer-vrijednost predstavlja iznos koji može koristiti za razmjenu imovine (Perica, Rogošić, 2012). U bilanci imovina se može definirati prema obliku ili prema vremenu. Kada je u pitanju pojavni oblik tada se imovina dijeli na materijalnu i nematerijalnu imovinu,

financijsku imovinu, potraživanja i novčana sredstva, a kada je u pitanju prema vremenu ona se dijeli na kratkotrajnu i dugotrajnu (Perica, Rogošić, 2012).

Materijalna imovina se odnosi na sve oblike mirovine koje su imaju svoj fizički oblik kao što su postrojenja, zalihe i razni oblici opreme. A kada je riječ o nematerijalnoj imovini ona se odnosi na prava, licence, koncesije i slično. Kratkotrajna imovina predstavlja imovinu koja će se u određenom vremenu pretvoriti u novac (vremensko razdoblje od 12 mjeseci). Suprotno od navedenoga za dugotrajno imovinu se navodi kako se ona neće pretvoriti u novac u kratkom razdoblju. Pojavni oblici kratkotrajne imovine prikazani su na slici 1.

Slika 1. Pojavni oblici kratkotrajne imovine



Izvor: Žager, K., Dečman, N.: Računovodstvo malih i srednjih poduzeća, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015., str. 42

Slika 1. prikazuje kratkotrajnu imovinu i njezinu podjelu na stavke novac, instrumenti, potraživanja i zalihe. Zalihe predstavljaju sredstva koja su korištena u poduzeću tijekom njegovog redovitog poslovanja tj. obavljanju djelatnosti. Također se koriste u procesu proizvodnje ili u obliku sirovine koji se koriste u proizvodnom procesu. Najčešći oblici zaliha koji se koriste su: zaliha sirovina i materijala, zalihe proizvodnje, zalihe gotovih proizvoda i zalihe trgovačke robe. Kada je riječ o poslovnoj praksi, pojavni oblici zalihe najviše ovise o tome je li poduzeće obavlja proizvodnu ili uslužnu djelatnost. U primjerima proizvodne djelatnosti najviše se koristi zaliha sirovina i materijala te se knjiže u razredu 3 kontnog plana. Također se koriste zalihe proizvodnje u tijeku koja se odnosi na proizvodnju koja nije dovršena te se knjiže u razredu 6 kontnog plana. U djelovanju trgovačke djelatnosti redovito

se koriste zalihe trgovačke robe tj. roba koja se nabavila s ciljem skladištenja u nepromijenjenom stanju. Kada je riječ o pojavnom obliku, zalihe trgovačke robe se mogu skladištiti kao zalihe veleprodaje i zalihe robe u maloprodaji. Zalihe trgovačke robe se također knjiže u razredu 6 kontnog plana. Zalihe su jedna od najvažnijih stavki kada je riječ o imovini poduzeća pa je prema tome dobar omjer zaliha i prodaje uspjeh poslovanja poduzeća. Zalihe u većini slučajeva čine oko 30% imovine poduzeća (Žager, Dečman, 2015). Važno je istaknuti kako prevelika količina zaliha može dovesti do neželjenih troškova, a premala zaliha dovodi to gubitka prometa i potrošača. Stoga je vrlo važno održavati omjer prodaje i zalihe trgovačke robe.

2.2. Zakon o računovodstvu

Glavni zakon koji proučava računovodstvene radnje u hrvatskim propisima naziva se Zakon o računovodstvu. Zakon nove izmjene uvodi od 01. siječnja 2023. godine zbog uvođenja eura kao službene valute Republike Hrvatske te zakon ima 9. članaka. Ovaj Zakon prema Članku 1. provodi regulaciju računovodstva te određuje sve podzakonske akte o njegovom djelovanju. Zakon se odnosi na definiranje imovine i obveza poduzetnika te također predstavlja tijelo koji će donositi odluke vezane za računovodstvenu primjenu bazirajući se na hrvatske i međunarodne propise. Također Zakon provodi reviziju i nadzor financijskih izvještaja (NN., Zakon o računovodstvu, čl. 1).

Članak 2. stavka 1. navodi da poduzetnici moraju poštovati ovaj zakon te prema stavci 2. ovog članka, oni se moraju definirati kao trgovačko društvo. Članak 5. stavka 1. određuje veličinu poduzetnika te ih definira na mikro, male, srednje i velike poduzetnike. Definiranje njihove veličine određuje se prema preduvjetima koji su zaključeni na zadnji dan poslovne godine. Zakon o računovodstvu uvjetuje stvaranje financijskog izvještaja koji se sastavlja od ukupne vrijednosti aktive, iznos prihoda kao i prema prosječnom broju zaposlenika u tekućoj poslovnoj godini. Prema članku 5. ovog zakona poduzetnici imaju sljedeća obilježja (NN, Zakon o računovodstvu, čl. 5.):

1. Mirko poduzetnici - one ne smiju prelaziti dva od tri granična pokazatelja:
 - poduzetnička aktiva 350.000,00 eura
 - poduzetnički prihodi 700.000,00 eura
 - prosječan broj radnika tijekom godine - 10

2. Mali poduzetnici - oni nisu mikro poduzetnici te ne prelaze dva od tri granična pokazatelja:
 - ukupna aktiva 4.000.000,00 eura
 - ukupni prihodi 8.000.000,00 eura
 - prosječan broj radnika tijekom godine - 50
3. Srednji poduzetnici - oni nisu ni mikro ni veliki poduzetnici te ne prelaze dva od tri granična pokazatelja:
 - ukupna aktiva 20.000.000,00 eura
 - prihodi 40.000.000,00 eura
 - prosječan broj radnika tijekom godine - 250
4. Veliki poduzetnici - poduzetnici koji prelaze dva od tri granična pokazatelja iz stavke 3. ovog članka.

2.3. Zakon o trgovini

Zakon o trgovini je glavni akt koji određuje poslovanje trgovine i ovaj zakon u Republici Hrvatskoj djeluje od 20. ožujka 2020. godine. Članak 1. stavka 1. definiran glavne kriterije koji su potrebni za obavljanje trgovinske djelatnosti. Zakon određuje se druge potrebne stavke za trgovinsko poslovanje kao što su radno vrijeme, uvjeti rada, kriterije nepoštenog trgovanja, tehničke uvjete i slično (NN, Zakon o trgovini, čl. 1). Zakon o trgovini ima 84. članaka.

Prema Zakonu iz članka 3. može se vidjeti kako trgovina predstavlja gospodarsku djelatnost koja uz pomoć kupnje, prodaje ili pružanje usluga u trgovini stvara dobit ili drugu gospodarsku djelatnost. Stavka 2. određuje pojmove "trgovine na veliko" i "trgovine na malo" te se također definira trgovac. Prema članku 4. trgovac je fizička ili pravna osoba koja se mora registrirati kako bi se mogla provoditi poslovanje trgovine u skladu s navedenim zakonom.

Članak 7. "trgovinu na veliko" određuje kao kupovinu robe zbog buduće prodaje drugim poslovnim faktorima, bilo da je riječ o pravnim ili fizičkim osobama koji imaju registriranu djelatnost prema svim pravilima Zakona. Stavka 2. i 3. istog članka navodi kako se "trgovina

na veliko" mora odvijati u prostorijama koje su namijenjene za prodaju, ali samo ako su ispunjeni uvjeti za takav način prodaje (NN, Zakon o trgovini, čl. 7).

2.4. Zakon o porezu na dodatnu vrijednost

Temeljni propisi koji određuje definiranje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj jeste Zakon o porezu na dodanu vrijednost (dalje u tekstu PDV). Zakon će imati određene izmjene od 01. siječnja 2023. godine zbog uvođenja eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj. Ovaj Zakon ima 143. članaka. PDV predstavlja glavne prihode državnog proračuna. Kada je riječ o području primjene ovaj zakon se primjenjuje u poslovanju u tuzemstvu (područje Republike Hrvatske), u poslovanju s Europskom unijom, u poslovanju s trećim zemljama i poslovanje s trećim područjem (NN, Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 3).

Prema članku 4. Predmet oporezivanja PDV-om jesu sljedeće stavke:

- isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu,
- stjecanje dobara unutar Europske unije,
- obavljanje usluga u tuzemstvu,
- uvoz dobara.

Prema članku 128. provedbu ovog Zakona nadzire Ministarstvo financija, Porezna uprava i Carinska uprava.

2.5. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja i Međunarodni računovodstveni standardi

Hrvatski standardi financijskog izvještaja (dalje u tekstu HSFI) predstavljaju temelj za sastavljanje i objavljivanje financijskih izvještaja kada je riječ o malim i srednjim poduzetnicima u Republici Hrvatskoj. HSFI 10 nastao je u skladu sa Zakonom o računovodstvu te on određuje postupak utvrđivanja, obračunavanja i evidentiranja zaliha kao i obuhvaćanje svih troškova.

Međunarodni računovodstveni standardi (dalje u tekstu: MRS 2) koriste se zbog postizanja transparentnosti financijskih izvještaja. Glavni cilj ovih standarda jeste lakše razumijevanje financijskih izvještaja. MRS moraju koristiti veliki poduzetnici (Perica, Puljiz, 2018).

Kako HSFI navodi zalihe predstavlja stavke koje organizacije koriste za svoje svakodnevno poslovanje. Ove zalihe pomažu zaposlenicima u obavljanju svakodnevnih zadataka ili povećanju prihoda. Često ti predmeti imaju ograničen vijek trajanja zbog svoje upotrebe i u konačnici predstavljaju trošak za poduzeća. Zalihe u računovodstvu služe kao tekuća imovina do upotrebe, a zatim postaju rashod. Uredski predmeti, kao što su olovke, spjalice i tinta za pisač, uobičajeni su primjeri potrošnog materijala koji koriste tvrtke. Zalihe u svome korištenje mogu poprimiti razne oblike kao što su:

- zalihe sirovina i ostalog materijala koji ulaze u gotov proizvod,
- zalihe rezervnih dijelova i ostalog materijala koji ne ulaze u gotove proizvode,
- zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda,
- zalihe gotovih proizvoda,
- zalihe trgovačke robe,
- kratkotrajna biološka imovina (NN, HSFI 10).

Određivanje zaliha je važno zbog određivanje njihove vrijednosti i načina provođenja tj. obračunavanja prilikom trošenja zaliha. Prema MRS-u 2 klasifikacija zalihe s ciljem pružanja informacija o knjigovodstvenim iznosima i obujmima promjena je sljedeća:

- trgovačka roba,
- dijelovi zaliha koji se koriste za proizvodnju,
- razni materijali,
- proizvodnja koja je u tijeku,
- gotova roba (Belak, 2006).

Zalihe imaju više procesa koje moraju proći, a to su: proces priznavanja, proces mjerenja, proces prestanka priznavanja i proces objavljivanja.

Proces priznavanja predstavlja postupak kada se podaci tj. stavke unose u bilancu kao i u račun dobiti i gubitka. Podaci koji se unose u financijski izvještaj su važni i priznati samo ukoliko se navodi da će oni imati određenu ekonomsku korist u budućem poslovanju

poduzetnika. Svaka stavka koja se unosi u financijski izvještaj ima svoj prirodni slijed tj. vrijednost koja se može definirati (NN, HSFI 10). Kao i ostale stavke, zalihe se evidentiraju u bilanci u trenutku kada se mogu definirati kao sigurna korist poduzetnika i u situaciji kada se povezani troškovi mogu odrediti tj. izmjeriti. Zalihe koje su iskazane kao pozicije u bilanci imaju svoju poveznicu s svim nastalim troškovima koji se odnose na njih. One se prema tome ističu kao imovina i to bez obzira je li riječ o proizvodima, robi ili pak materijalima. Sve navedene stavke se u određenom poslovnom procesu pretvaraju u novac.

Kada je riječ o računu dobiti i gubitka zalihe su priznate onog trenutka kada se od prodaje očekuje određene ekonomska korist u budućnosti. Kada je u pitanju knjigovodstvena vrijednost prodanih zaliha one se bilježe kao rashod, odnosno prihodi. U pogledu rashoda troškovi zaliha predstavljaju se kao troškovi koji se u bilanci umanjuju putem prodaje, otpisom ili gubitkom. Jedan dio zaliha se također može proslijediti na druge imovine te tim postupkom one postaju dio dugotrajne imovine. U tom slučaju prikazuju se rashodi prilikom korištenja. Iz navedenih definicija i objašnjenja, odnos zaliha u bilanci i trošak prodanog određuje se ispod navedenom formulom:

$$\mathbf{EI = BI + P - COGS} \quad (1)$$

$$\mathbf{BI + P = COGS + EI} \quad (2)$$

Oznake iz formule su sljedeće:

P = nabavljena roba - Zaliha

COGS = troškovi prodanih proizvoda

BI = zalihe na početku procesa

EI = zalihe na kraju procesa.

Prema prikazanoj formuli može se vidjeti kako zalihe koje se nalaze na kraju procesa i zalihe koje se nalaze na početku procesa moraju biti jednake i to uz dodane zalihe i oduzete troškove za prodane zalihe.

Mjerenje zaliha se prema HSFI provodi kroz prikazana dva načina (NN, HSFI 10):

- prema troškovima nabave i
- prema neto utrživoj vrijednosti.

Koji način će se koristiti ovisi o tome koji je ekonomičniji. Zalihe imaju +svoje troškove te je zbog njihovog mjerenja neophodno uzeti u obzir sve troškove kao što su troškovi nabave. Ovi troškovi povezani su s procesom dovođenja zaliha na određeno mjesto ili u formu. Kada su u pitanju troškovi nabave oni su sljedeći:

- kupovna cijena,
- uvozne carine,
- porezi,
- prijevozi
- montaža i
- popusti u trgovini (NN, HSFI 10).

Pri korištenju trgovinskih popusta, rabat se oduzima tijekom troškova kupnje. Ove stavke moraju biti poznate unaprijed te također moraju biti istaknute jer se isključuju iz troška kupnje. No problem se može javiti kada su takvi podaci odrađeni dodatno. U takvim situacijama dolazi do smanjenja vrijednosti zaliha i troškova za prodanu robu. U slučaju konverzije zaliha vrlo često su povezani svi troškovi proizvodnje i to osim direktnog materijala. Pod pojmom troškovi konverzije navode se troškovi direktnog rada te fiksni i varijabilni troškovi proizvodnje. Fiksni troškovi su troškovi koji nemaju izravni utjecaj tj. gdje njihova vrijednost ostaje ista (npr. amortizacija) dok s druge strane varijabilni troškovi predstavljaju direktne troškove. Direktni troškovi su povezani s opsegom proizvodnje. Važno je istaknuti kako se ne priznavaju svi troškovi koji se javljaju u troškovima zaliha. Takvi troškovi priznati su kao rashod razdoblja u kojem su nastali. Neki od takvih troškova su: troškovi skladištenja, troškovi otpadnog materijala, administrativni troškovi (NN, MRS 2).

Pri obračunu navedenih troškova koriste se razne metode, a neke od značajnih metoda kako vodi MRS 2 jesu:

- FIFO - prva ulazna - prva izlazna
- ponderirana prosječna cijena
- LIFO - posljednja ulazna - prva izlazna
- zalihe prema stalnim cijenama
- NIFO - sljedeća ulazna - prva izlazna (NN, MRS 2).

Raspodjela troškova je proces identificiranja, akumulacije i dodjele troškova određenim nositeljima troškova. Objekt troška može biti određeni proizvod ili linija proizvoda, određena usluga koja se nudi, proizvodna aktivnost ili odjel ili odjel u tvrtki. Kako bi se uspostavila vezu između troška i njegovog objekta troška, može se odabrati objekt troška, identificirati povezane troškove i zabilježiti ih na način koji je koristan za ciljeve tvrtke. Raspodjela troškova pomaže odrediti koji su dijelovi poslovanja odgovorni za koje troškove. To može pravedno raspodijeliti odgovornost za potrošnju i izdatke među dijelovima organizacije. Pojedinačne poslovne jedinice zatim mogu koristiti te informacije za donošenje važnih poslovnih odluka (Kutter, 2018).

Do postupka otpisivanja zaliha može se doći zbog raznih razloga. U procesu otpisivanja zaliha postupak se provodi sve do neto utržive vrijednosti i ona se određuje po predmetu ili po skupinama ili srodnim predmetima.

3. EVIDENTIRANJE I RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ZALIHE TRGOVAČKE ROBE

U sljedećim poglavljima predstaviti će se evidencija nabave i prodaje robe u trgovinama na veliko i trgovinama na malo. Objasnit će se jasno istaknute razlike u poslovnim procesima u trgovinama kao i prikazivanje cijena i proces zaduživanja robe u skladištu. Isto tako objasnit će se i računovodstveno evidentiranje zaliha i proces vrednovanja zaliha.

3.1. Nabavka i računovodstveno praćenje zaliha trgovačke robe u veleprodaji

U veleprodaji poslovni događaji koji su povezani s trgovačkom robom bilježe se:

- u skladišnoj evidenciji - prema vrsti i količini,
- u robnom knjigovodstvu - prema vrsti, količini i vrijednosti i
- na računima glavne knjige - prema vrsti, količini i vrijednosti (Jurić, 2012).

Svi poslovni procesi koji se odnose na poslovanje poduzeća prikazuju se uz pomoć određenih isprava tj. dokumenata čiji je glavni zadatak pratiti robu, provesti njezino skladištenje, prebacivanje robe kao i prodaja nabavljene robe. Prema tome postoji: ulazna faktura, izlazna faktura, otpremnica međuskladišnica, skladišna primka, povratnica te zapisnici (Jurić, 2018). Prema robnoj dokumentaciji prikazuje se aktivnost robe te se vrši knjiženje. Kada se knjiženje provodi u glavnoj knjizi tad se knjiženje provodi na temelju ulaznih računa i troškova. Knjiženje se provodi na dva načina:

- Direktnim zaduživanjem preko konta 660 - Roba u skladištu ili
- Konto 65 - Obračun nabave.

Prodaja i nabave robe na skladištu vrednuje se prema nabavnoj ili prodajnoj cijeni. Prema tome zalihe se mjere prema svome trošku prilikom nabave i prema svojoj neto utrživoj vrijednosti. No u trgovini na veliko zaduživanje zaliha se provodi prema nabavnoj cijeni i prema i prema prodajnoj cijeni (Jurić, 2012). Također važno je istaknuti kako prodajna cijena ima i maržu, ali ona ne utječe na troškove nabave koristeći konto 6680 - Razlika u cijeni robe na skladištu.

Kada je u pitanju trošak zalihe nužno je uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i troškove koji su nastali zbog dovođenja zaliha na lokaciju (NN, HSFI 10).

Troškovi nabave zalihe odnose se na sljedeće elemente (NN, HSFI 10):

- kupovna cijena,
- trošak carine,
- trošak prijevoza robe,
- usluge za rukovanje robom i
- svi ostali troškovi koji su se javili tijekom stjecanja robe

3.1.1. Nabavka i prodavanje robe prema svojoj nabavnoj cijeni

Zalihe robe na veliko evidentira se prema cijeni nabavke ili prema svojoj nabavnoj cijeni (uključen iznos marže). O izboru može odlučiti sam poduzetnik te on svoju politiku navodi u računovodstvenim politikama koje se nalaze u bilješkama financijskog izvještaja. Isto tako uz pomoć računovodstvenih politika određuje se način knjiženja nabave robe tj. knjiženje se može provesti kroz konto 65 - Obračun troškova nabave ili preko konta 660 - Roba u skladištu. Tablica 1. prikazuje proces knjiženja nabavke i uskladištenje robe koja će se prikazati prema troškovima nabavke. Knjiženje će se provesti prema korištenju konta 65.

Tablica 1. Prodavanje trgovačke robe kupcima

OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Dobavljači	220		250.000,00 7.500,00
Kupovna cijena robe od dobavljača	650	200.000,00	200.000,00
Pretporez po ulaznim računima po 25%	14003	50.000,00 1.500,00	
Ostali troškovi nabave	651	6.000,00 1.000,00	7.000,00
Obračunani ovisni troškovi	2920		1.000,00

Izvor: Jurić, Đ. (2012). Trgovina na veliko s računovodstvenog i poreznog motrišta, RRiF br. 5/12, RRiF Plus d.o.o., Zagreb, str. 16.

Prema navedenom primjeru može se vidjeti kako se prva poslovna promjena događa na ulaznom računu dobavljača evidentiranjem na kontu 2200 gdje se predstavljaju obveze prema dobavljačima. Isto tako provodi se evidencija pretporeza - konto 14003 kao i kupovna cijena robe - konto 650. Druga stavka je vidljiva je na računu dobavljača koja se odnosi na usluge prijevoza te se usluge bilježe na kontu 651. Treća stavka odnosi se na proces knjiženja obračuna troškova koji još uvijek nemaju račun te se evidencija provodi preko konta 651 i konta 2920. Zadnje dvije promjene odnose se na uskladištenje robe i to prema trošku nabave te se provodi zaključivanje skupine 65. U tom procesu dolazi do zatvaranja konta 650 i 651 koji vrši prenos na konto 659 te se i on zatvara i prenosi na konto 660 - Roba u skladištu.

3.1.2. Nabavka i prodavanje robe koja se definira prema svojoj prodajnoj cijeni

Postoji mogućnost skladištenja robe prema prodajnoj cijeni u kojoj nije uračunat PDV, tada se vidljiva razlika u cijeni oblikuje na sljedeći način:

- Oblikovanje je vidljivo u određenom postotku od nabave cijene gdje cijena prodaje može biti potpuno drugačije kod svake nabave.
- Kao financijska razlika koja se javlja između cijene nabave i cijene prodaje koja je unaprijed određene od strane trgovca.
- U visini rabata koji je odobrene od strane proizvođača ili uvoznika.

Tablica 2. prikazuje primjer knjiženja procesa nabavke i skladištenje robe prema prodajnoj cijeni.

Tablica 2. Skladištenje robe prema prodajnoj cijeni

OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Kupovna cijena robe od skladišta	650	200.000,00	
Obračun nabave	659		207.000,00
Roba u skladištu	660	259.100,00 Prodajna cijena	
RUC robe na skladištu	6680		62.100,00
Ostali troškovi nabave	651	6.000,00 1.000,00	

Izvor: Jurić, Đ. (2012).). Trgovina na veliko s računovodstvenog i poreznog motrišta, RRiF br. 5/12, RRiF Plus d.o.o., Zagreb, str. 17.

U primjeru se može vidjeti kako je nabavljena roba u vrijednosti od 200.000,00 kn i ovaj je iznos iskazan bez PDV-a. U ovom primjeru trošak prijevoza je 6.000,00 te je i ovaj iznos iskazan bez PDV-a. Također pojavljuju se troškovi koji se odnose na rad s robom te su prikazani u vrijednost od 1.000,00 kuna. Isto tako i ovaj iznos nema iskazan PDV. Kupcu se prodala roba u iznosu od 2.691.000,00 te je obračunski trošak nabavke bio manji (207.000,00). Iz primjera vidi se financijska razlika koja je nastala između cijene prodaje i obračuna nabavke te je razlika iskazana u iznosu od 62.100,00. Razlika se bilježi na kontu 6680 - RUC robe na skladištu. Ova razlika predstavlja razliku između troškova nabave i prodajne cijene u koju nije uključen PDV. Razlika je namijenjena za pokrivanje troškova.

3.2. Nabava i računovodstveno praćenje zaliha trgovačke robe u maloprodaji

3.2.1. Prelazak robe iz skladišta u prodajni prostor trgovine

Kao što je već istaknuto vrednovanje zaliha robe u maloprodajnim djelatnostima mora se određivati prema trošku nabave ili pak prema neto utrživoj vrijednosti. Trgovina na malo u svojim računovodstvenim evidencija mora posjedovati i korektivna konta. To su sljedeća konta: 664 - Uračunani PDV u prodajnoj cijeni i 681 - Uračunana marža robe u prodavaonici. Tablica 3. prikazuje prelazak robe iz svoga skladišta u prodajni prostor trgovine.

Tablica 3. Prelazak robe iz vlastitog skladišta u prodavaonicu

VELEPRODAJNOJ SKLADIŠTE			
OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Roba u skladištu po prodajnoj cijeni	660	So. X	1.150,00
Razlika u cijeni robe na skladištu	6680	150,00	So. X
PRODAVAONICA - prijenos robe			
OPIS	RAČUN - KONTO	SVOTA	
		Duguje	Potražuje
Uračunani PDV	664	286,00	
Roba u prodavaonici po stopi od 22%	663	1.586,00 (Prodajna cijena s PDV-om)	
Uračunata marža robe u prodavaonici	6681	300,00	

Jurić, Đ. (2003). Knjiženje poslovnih događaja u trgovini na malo, RRiF br. 11/2003., RRiF

Plus d.o.o., Zagreb, str. 13.

U situacijama kada se roba u skladištima navodi prema svojoj prodajnoj cijeni tada se mora provesti razduženje skladišta. Osim toga u računovodstvenim evidencijama mora se provesti knjiženje i veleprodaja marže s konta 6680 (razlika u cijeni).

Prije nego se roba stavi u prodaju trgovac mora odraditi ispravni dokument kojim će evidentirati zaduženje koje će poslije služiti za unošenje podataka u evidenciju maloprodaje. Isprava o zaduženju može biti: Primka - zaduženje ili kalkulacija maloprodajne cijene.

3.2.2. Postupak zaduživanja trgovine za robu koja se nabavila od dobavljača

Kada se provodi rasprodaja, akcija ili sniženje potrebno je prvo proizvode popisati i sastaviti Zapisnik o sniženju cijene gdje se mora iskazati stara i nova cijena te se posebno istaknuti razlika između dvije navedene cijene i prikazati se kao sniženje (Jurić, 2011). Tablica 4. prikazuje primjer knjiženja u maloprodaji.

Tablica 4. Postupak zaduživanja trgovine za robu koja se nabavila od dobavljača

OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Obveze prema dobavljaču	220		1.620,00 (bruto fakturna vrijednost)
Pretporez po ulaznim računima	1400	220,00	
PRODAVAONICA			
OPIS	RAČUN - KONTO	SVOTA	
		Duguje	Potražuje
Uračunani PDV	664	286,00	
Roba u prodavaonici po stopi od 22%	6630	1.586,00 (Prodajna	

		cijena s PDV-om)	
Uračunata marža robe u prodavaonici	6681	380,00	
Roba u prodavaonici po stopi od 0%	6631	480,00 (PC bez PDV-a)	

Jurić, Đ. (2003). Knjiženje poslovnih događaja u trgovini na malo, RRiF br. 11/2003., RRiF Plus d.o.o., Zagreb, str. 13.

Iz navedenoga primjera može se vidjeti kako se u trgovini na malo roba knjiži po maloprodajnim cijenama u kojima se računa trgovačka marža i PDV. Bilanciranje zaliha trgovačke robe kada je u pitanju trošak nabave provodi se na kontu 663 - Roba u vlastitim prodavaonicama. Roba se iskazuje prema svojoj cijeni prodaji koja ima iskazan PDV te se uvijek vode tzv. korektivni računi: 664 - Uračunani PDV u prodajnoj cijeni i 668 - Uračunana marža robe u prodavaonici. Potražni saldo služi za ispravljanje zaduženja prodavaonice po maloprodajnoj cijeni robe (Jurić, 2003).

3.3. Prodaja robe i smanjenje zalihe

Prodaja predstavlja razmjenu proizvedene robe za novac na tržištu. Glavni zadatak prodaje jeste ponuda robe gdje će se razmjenom dobiti novac te istim tim putem osigurati dobit. Prilikom isporuke robe kreira se dokument koji ima naziv Otpremnica. Korištenjem otpremnice dolazi do razduživanja robe sa skladišta. Ono što je važno znati jeste činjenica obračunava li se trgovačka roba prema prodajnoj cijeni ili prema nabavnoj vrijednosti. Prilikom isporuke robe ispostavlja se račun koji pripada knjizi izlaznih računa (IRA) zbog obračunavanja PDV-a i porezne evidencije. Prilikom ispostavljanja računa dolazi do bilježenja robe u glavnoj knjizi (Belak, et al., 2018). Kada se provodi prodaja robe u glavnoj knjizi se bilježe sljedeći sljedeće stavke:

- Potraživanja od kupaca
- Prihod od prodaje
- Obveze prema PDV-u.

Prilikom isporuke robe prema računu glavne knjige bilježe se sljedeće stavke (Belak, et al., 2018):

- smanjenje zaliha i
- trošak prodaje robe.

U sljedećem tekstu prikazat će se primjer knjiženja prodaje robe te se ta roba na zalihama prikazuje po trošku nabave.

Primjer

U skladištu trgovačkog društva M nalazi se 40 perilica rublja koje imaju nabavu vrijednost od 3.000,00 kuna/kom. Trgovačko društvo M prodalo je 20 perilica rublja trgovačkom društvu N i to po cijeni od 4.000,00 kuna/kom.

- Trgovačkom društvu N ispostavlja se račun u iznosu od 80.000,00 kuna plus 20.000,00 PDV-a.
- Sa skladišta se razdužuju prodane perilice rublja.

Tablica 5. Knjiženje razduženih perilica rublja sa skladišta

OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Potraživanja od kupaca	120	100.000,00	
Prihodi od prodaje robe	760		80.000,00
Obveza za PDV prema stopi od 25%	240012		20.000,00
Roba u skladištu	660		62.100,00
Ostali troškovi nabave	651	PS 150.000,00	60.000,00
Nabavna vrijednost prodane robe	710	60.000,00	

Izvor: Belak, V., Božina A., Brkanić, V., Cirkveni Filipović, T., Dremel, N., Guzić, Š., Jurić, Đ., Markota, LJ., Turković-Jarža, L., Vuk, J. (2018). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Računovodstvo revizija i financije, Zagreb., str. 931.

Prema prethodnom primjeru može se vidjeti primjer knjiženja prodaje robe koja se prema zalihama vodi po trošku nabave. Prva poslovna promjena prikazuje prodaju robe gdje se prikazuje izlazni račun. Tada dolazi do isporuke računa te se u glavnoj knjizi bilježe prihodi kao prikaz budućih priljeva sredstava na kontu 760 i to u vrijednosti od 80.000,00 kuna. Također u to se obvezuje porezna obveza prema PDV-u od 25% što iznosi 20.000,00 kuna te se knjižni na kontu 240012. Kada se zbroje navedena dva iznosi taj iznos se knjiži kao potraživanje od kupaca te se knjiže na kontu 120 te bi taj iznos u budućnosti kupac morao podmiriti. Druga poslovna promjena dovodi do razduživanja robe sa skladišta i to u vrijednosti od 60.000,00 kuna te se taj isti iznos prema kontu 760 knjiži kao trošak prodane robe. Iznos od 60.000,00 kuna provodi se kao umnožak nabavne cijene, 3.000,00 kuna po komadu i količini prodane robe od 20 komada.

Kada je u pitanju razduživanje razlike u cijeni prema prodaji robe po prodajnoj cijeni koristi se sljedeća formula (Belak, et al., 2018):

$$\%RUC = \frac{\text{Potražna strana računa 6680}}{\text{Dugovna strana računa 660}} \times 100$$

Prema korištenju ove formule dobiva se izražena razlika u cijeni te se ona množi s prodajnom cijenom prodane robe i tako se dobiva iznos razlike u cijeni koji je izražen u kunama. Razlika se izražava u postotku (Belak, et al., 2018).

Primjer poduzeća koji knjiži prodaju robe na zalihama prema prodajnoj cijeni (Belak, et al., 2018):

Poduzeće M ima stanje robe na zalihama prema prodajnoj cijeni od 400.000,00 kuna gdje je stanje pretporeza 80.000,00 kuna kao i ukalkulirana marža od 80.000,00 kuna.

- Poduzeće M je prodalo robu kupcu u iznosu od 300.000,00 kuna gdje od tog iznosa porez na dodanu vrijednosti iznosi 60.000,00 kuna.
- Tijekom prodaje robe događa se smanjenje vrijednosti zaliha za navedenu prodanu robu te se je ostvarena razlika u cijeni.
- Kupac plaća račun.

300.000,00 kuna (prodajna vrijednost robe) - 60.000,00 (PDV) = 240.000,00 kuna

80.000,00 kuna (postotak razlike u cijeni) / 400.000,00 (zaliha - prodajna cijena) × 100 = 20%

240.000,00 kuna (razlika cijene) × 20% = 48.000,00 kuna

Tablica 6. prikazuje primjer navedenog knjiženja.

OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Roba u skladištu	660	PS 400.000,00	240.000,00
RUC	6680	48.000,00	80.000,00 PS
Pretporez po stopi od 25%	140012	PS 80.000,00	
Potraživanja od kupaca	120	300.000,00	300.000,00
Obveza za PDV po stopi od 25%	240012		60.000,00
Prihodi od prodaje robe	760		240.000,00
Nabavna vrijednost prodane robe	710		
Žiroračun	1000	300.000,00	

Izvor: Belak, V., Božina A., Brkanić, V., Cirkveni Filipović, T., Dremel, N., Guzić, Š., Jurić, Đ., Markota, LJ., Turković-Jarža, L., Vuk, J. (2018). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Računovodstvo revizija i financije, Zagreb., str. 932.

Ovaj primjer pokazuje kako se knjiži zaliha prema prodajnoj cijeni. Prva poslovna promjena se odnosi na knjiženje u glavnoj knjizi i to ispostavljanjem računa. U knjizi se bilježi nastanak prihoda u iznosu od 240.000,00 kuna te još PDV u iznosu od 60.000,00 kuna. Zbroj iznos knjiži se na kontu potraživanja od kupaca i to u iznosu od 300.000,00 kuna. Druga poslovna promjena se odnosi na razduživanje robe zbog prodaje te se više ne knjiži kao imovina prodavatelja. Prvi postupak je taj da se provede izračun stopa RUC-a prema omjeru ukupnog RUC-a (80.000,00 kuna) i robe koja je na skladištu (400.000,00 kuna) te se iznos pomnoži sa 100. Postotak se tada pomnoži s prodajnom cijenom robe (240.000,00 kuna) i dobiveni iznos od 48.000,00 kuna se bilježi na konto 680 razlika cijene. Razlika koja se dobila oduzima se od prodajne cijene te se dobiva trošak robe koja se iskazuje u iznosu od 192.000,00 kuna. Treća poslovna promjena se odnosi to da kupac podmiruje dugovanje gdje žiro račun knjižni dugovno 300.000,00 kuna, a potraživanja se knjiže na potražnoj strani.

Kada kupac prodaje robu on je dužan izdati račun kupcu koji mora biti prikazan u papirnatom obliku neovisno o načinu plaćanja: gotovina ili kartica. Svaki dućan mora imati istaknuti natpis o ispostavljanju računa kao i o uzimanju računa. U slučaju plaćanja karticom blagajnik tada mora imati dva papirnata izvoda od pos aparata gdje se jedan primjer daju kupcu, a drugi blagajnik zadržava kod sebe (Belak, et al., 2018). Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost račun mora sadržavati sljedeće elemente:

- broj računa,
- datum izdavanja,
- naziv firme, adresu te identifikacijski broj poreznog obveznika,
- trgovački naziv isporučenog dobra
- količinu trgovačkog dobra
- cijenu bez PDV-a
- stopu PDV-a,
- iznos PDV-a,
- iznos računa.

4. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POSEBNIH OBLIKA PRODAJE U SVRHU SMANJENJA ZALIHA TRGOVAČKE ROBE U MALOPRODAJI

Promocija prodaje je jedan od oblika promocije ili marketinške komunikacije koju organizacije koriste za komunikaciju s tržištem. Zajedno s oglašavanjem, odnosima s javnošću i osobnom prodajom unapređenje prodaje čini miks promocije ili miks marketinških komunikacija poduzeća.

Promicanje prodaje odnosi se na privremene poticaje koje organizacija nudi ili svojim kupcima ili prodavačima, s namjerom povećanja prodaje svojih proizvoda. Stoga je potrebno prodajne promocije razvrstati u dvije široke kategorije: prodajne promocije usmjerene prema potrošačima i prodajne promocije usmjerene na distribucijske kanale (što se češće naziva trgovinsko promicanje).

Kako navodi članak 18. Zakona o zaštiti potrošača trgovac osim klasičnih oblika prodaje, provode i druge posebne oblike prodaje tj. prodaju dobara i usluga koji se kupcima nude prema povoljnim cijenama za razliku od cijena koje se nalaze u redovitom poslovanju. Posebni oblici prodaje su:

- akcijska prodaja,
- rasprodaja,
- sezonska sniženja,
- prodaja robe kojoj istječe rok trajanja i
- prodaja robe s greškom.

Ukoliko se koriste posebni oblici prodaje trgovac je dužan istaknuti redovnu cijenu kao i cijenu za vrijeme posebnih oblika prodaje. Trgovac ne mora istaknuti dvije cijene ukoliko poseban oblik prodaje traje do tri dana (NN, Zakon o zaštiti potrošača). Tijekom snižavanja cijene za vrijeme akcijske prodaje ili rasprodaje dolazi do novog formiranja cijena koja je zapravo manja od nabavne vrijednosti robe.

4.1. Akcijska prodaja

Akcijska prodaja se odnosi na prodaju robe i to po nižoj cijeni od robe koja se nalazi u redovnoj prodaji. Roba koja se nalazi na akcijskoj prodaji ne može pokriti troškove te se tada javlja gubitak koji se stavlja na teret trgovca. Roba koja pripada akcijskoj prodaji mora biti uočljiva te jasno označena s natpisom "akcija" ili "akcijska prodaja" (Jurić, 2009).

U prijašnjim vremenima akcijska prodaja bila je ograničena na 30 dana, ali danas takva ograničenja ne postoje pa prema tome akcija može trajati i duže. Kada trgovac postavlja ovaj oblik prodaje od njega se ne zahtijeva točno vremensko određivanje akcijske prodaje. Glavna obveza kupca je označiti dvije cijene proizvoda tj. redovnu cijenu i akcijsku cijenu. No ono što je važno naglasiti jeste činjenica da ovo vrijedi samo ako akcijska prodaja traje duže od tri dana (Belak, 2018). U sljedećem tekstu prikazat će se primjer knjiženja akcijske prodaje.

1. Poduzeće M na svojim zalihama ima 200 komada noćnih ormarića po cijeni od 575,00 kuna po komadu. Noćni ormarići imaju zaduženje s 25% PDV-a i 40% marže.

2. Dolazi do smanjenja cijene za 10%.

Tablica 7. Zapisnik o promjeni cijene

Zapisnik o promjeni cijena								
Redni broj	Proizvod	Količina	Stara cijena	Stara vrijednost	Nova cijena	Nova vrijednost	Razlika u cijeni	Sniženje
1.	Noćni ormarić	200 kom	575,00 kn	115.000,00	517,50	103.500,00	115,00	11.500,00
	PDV							2.300,00
	Vrijednost bez PDV-a							9.200,00

Izvor: izrada autorice

Tablica 8. Knjiženje akcijske prodaje

OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Roba u prodavaonici	6630	PS 115.000,00 11.500,00	
Uračunani PDV	6640		23.000,00 PS 2.300,00

Izvor: izrada autorice

Prema prethodnim knjiženjima može se vidjeti kako je došlo do smanjenja cijena. Cijena noćnog ormarića prije sniženja iznosila je 575,00 kuna. Nova cijena noćnih ormarića nastala je iz umnoška stare cijene i popusta od 10%. Nova snižena cijena se knjiži na kontu 6630 roba u prodavaonici te se knjiži na stranu dugovanja te je iznos od 11.500,00 kuna prešao iz razlike ukupne stare vrijednosti robe i nove vrijednosti robe. Na kontu 6640 dolazi do knjiženja storna čiji je iznos dobiven kao umnožak smanjenja maloprodajne cijene i preračunate stope PDV-a od 20%.

4.2. Rasprodaja

Prema Zakonu o zaštiti potrošača članka 20. javlja se definicija rasprodaje koja se predstavlja kao poseban oblik prodaje robe te se navedena roba prodaje prema nižoj cijeni u sljedećim slučajevima (NN, Zakon o zaštiti potrošača):

- prestanak rada,
- prestanak rada u dosadašnjim prostorima,
- prestanak prodaje robe iz predmeta poslovanja,
- ugrožavanje poslovanje poduzeća,
- rekonstrukcija prodajnog objekta.

Ako se provodi rasprodaja trgovac je dužan jasno i vidljivo istaknuti kupcima sadašnju cijenu kao i cijenu prije rasprodaje. Ako se na rasprodaju stavi roba koja ima istjecanje roka trajanja na robi se mora označiti krajnji mogući rok trajanja. Roba koja se nalazi u rasprodaji ne mora

biti odvojena od robe koja se nalazi u normalnoj prodaji, dok s druge strane mora biti odvojena od robe koja ima grešku (Jurić,2009).

Prema Zakonu o zaštiti potrošača trgovac kao pravna osoba može biti kažnjen u iznosu do 10.000,00 do 100.000,00 kuna ako se prodaje roba koja nije obilježena kao rasprodaja. Zakon o trgovini ne dopušta formiranje cijena koje su niže od nabavne zbog sprječavanja nepravednog poslovanja tj. da ne bi došlo do povrede trgovačkih običaja. Postoje situacije gdje se dozvoljava kreiranje cijena koje su manje od nabavne, a to su situacija kada se javlja potpuna rasprodaja (Jurić, 2016). U sljedećem tekstu navodi se primjer knjiženja cijena u slučaju rasprodaje.

Društvo Modrac donijelo je odluku o rasprodaji zadnjih deset komada sušilica Končara jer proizvođač više neće proizvoditi navedeni model te se obustavlja njihova daljnja isporuka. Cijena do rasprodaje iznosila je 2.500,00 kuna (uračunati PDV od 25%). Nabavna cijena sušilica bila je 1.400,00 kuna po komadu. Marža za navedene sušilice bila je 30% od navedene cijene bez uračunatog PDV-a. Tijekom rasprodaje sušilice se prodaju po cijeni od 1.500,00 kuna po komadu.

Prodajna cijena 1.200,00 kuna + PDV 25% 300,00 kuna = 1.500,00 kuna (Jurić, 2016).

Tablica 9. Knjiženje rasprodaje

OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Roba u prodavaonici	663	PS 25.000,00 10.000,00	
Vrijednosno usklađivanje trgovačke robe	718	2.000,00	
Uračunati PDV od 25%	6640		5.000,00 PS 2.000,00
Uračunata marža prodavaonice	6681		6.000,00 PS 6.000,00

Izvor: Jurić, Đ. (2016.) Sezonska sniženja s računovodstvenog i poreznog motrišta. RRiF plus, br. 8, str.15-17.

Prema prikazanom knjiženju može se vidjeti kako se vrijednosno usklađivanje bilježi na kontu 6681 uračunata marža do potpunog iznosa kao i uračunati PDV od 25% konto 640. Ostalo vrijednosno usklađivanje dovodi do terećenja nabavne cijene konto 663 tj. rashode razdoblja. Trgovac je taj koji je odgovoran za gubitak vrijednosnog usklađivanja. Navedeno knjiženje dovodi to vrednovanja robe prema neto utrživoj vrijednosti gdje je jasno vidljiva manja vrijednost sadašnje cijene od nabavne cijene.

4.3. Sezonsko sniženje

Sezonsko sniženje nakon završetka sezone predstavlja poseban oblik prodaje. Sezonsko sniženje se provodi dva puta godišnje. Ljetno sezonsko sniženje se provodi od 01. srpnja te traje 60 dana. Zimsko sniženje se provodi od 27. prosinca te također najviše može trajati 60 dana (Jurić, 2016).

Kako navodi članak 3 i 4. Pravilnika o uvjetima i načinu provođenja sezonskog sniženja svi posebni oblici moraju biti istaknuti te svi oni moraju iskazivati staru tj. regularnu cijenu i novu sniženu cijenu te su prema navedenim uputama trgovci dužni postupati. Vrlo često se trgovac pronade u situaciji gdje se sezonska roba nije potpuno prodala na sniženju. U takvim situacijama trgovac vrlo često nastavi prodavati robu po sniženoj cijeni. Takav postupak je dozvoljen prema pravilniku, no sniženje se nakon toga ne smije oglašavati kao sezonsko sniženje jer se vremensko razdoblje sniženja završilo (Jurić, 2016).

Ono što je važno naglasiti jeste činjenica kako trgovac nema zakonsku obvezu vraćanja novca niti zamjene robe. Trgovac ima potpuno pravo sam odlučiti hoće li zamijeniti robu ili vratiti novac kupcu što uglavnom ističu blagajnice prilikom naplaćivanja računa. Ako trgovac dopusti povrat novca, kupac mora priložiti račun prilikom zamjene ili povrata novca. Ako prodana roba ima određeni materijalni nedostatak tada kupac ima pravo na povrat novca ili dogovorenu zamjenu (Jurić, 2016). U sljedećem tekstu navodi se primjer knjiženje sezonskog sniženja.

Dučan M je odlučio od 28. prosinca 2022. godine provesti zimsko sniženje cijena robe i to prema sljedećim stavkama:

- 50 pari visoki čizmi Lori - stara maloprodajna cijena 1.600,00 kuna po komadu = cijena nakon sniženja 1.200,00 kuna po komadu
- 20 ruksaka Nori - stara maloprodajna cijena 1.300,00 kuna po komadu = cijena nakon sniženja 800,00 kuna po komadu
- 30 pari niski čizmi Pari - stara maloprodajna cijena 800,00 kuna po komadu = cijena nakon sniženja 500,00 kuna po komadu.

U cijenama je izračunat PDV prema stopi od 25%. Marža za navedene artikle prije sniženja je bila 40% te se obračunavala na prodajnu cijenu u koju nije bio uključen PDV (Jurić, 2016).

Tablica 10. Knjiženje sezonskog sniženja

OPIS	RAČUN - KONTO	Svota	
		Duguje	Potražuje
Roba u prodavaonici	663	PS 130.000,00 39.000,00	
Uračunani PDV od 25%	640		26.000,00 PS 7.800,00
Uračunana marža prodavaonice	6681		41.600,00 PS 31.200,00

Izvor: Jurić, Đ. (2016). Sezonska sniženja s računovodstvenog i poreznog motrišta. RRiF plus, br. 8, str.15-17

Iz navedenog primjera može se vidjeti knjiženje zimskog sniženja gdje se cijena robe bilježi smanjenjem konta 6640 te uračunatog PDV-a prema preračunatoj stopi od 20%. Nakon toga javlja se smanjenje konta 6681 uračunate marže za iznos razlike između nove snižene robe i uračunatog PDV-a.

4.4. Prodaja robe s greškom i robe koje istječe rok uporabe

Zadnji oblik posebne prodaje predstavlja roba koja ima grešku ili ona roba kojoj ističe rok trajanja. Zakon o zaštiti potrošača prema članku 22. i 23. propisuje da se pri prodaji robe s greškom mora jasno isticati njezina greška te kupac mora biti upućen u navedene nedostatke. Kupac u tom slučaju nema pravo povrata novca ukoliko je kupac jasno naznačio da roba kod sebe ima materijalni nedostatak. Također trgovac je dužan reći koji su to nedostaci na proizvodu. Ukoliko se radi o robi koja ima rok trajanja koji će ubrzo istići, trgovac je dužan istaknuti redovnu cijenu kao i novu cijenu. Važno je naglasiti kako se roba pred istekom trajanja ne može prodavati kao ispravna roba. Trgovci se odluče na ovaj način prodaje kako bi smanjili gubitke nakon isteka roka trajanja.

Ako roba nije više ispravna te nije zdravstveno upotrebljiva tada se ne smije nalaziti na policama dućana. Kada je u pitanju snižavanje cijena, ona se snižavaju u raznim razdobljima i prema različitim stopama što najviše ovisi o samoj vrsti robe. Roba koja se nalazi u pakiranom stanju vrlo često se snižava mjesec dana prije isteka roka i to po stopi od 50%. Kada je u pitanju svježa roba kao što su gotova jela i slično snižavaju se samo nekoliko sati prije zatvaranja dućana svaki dan (Žujo, 2013).

Prema Zakonu o potrošačima prema članku 137. inspekcija uz provedeni nadzor može privremeno zabraniti prodaju robe s greškom ukoliko trgovac nije na vidljiv način ukazao na grešku tj. prodaju robe s greškom i da se kupac nije upozorio gdje se točno nalazi greška tj. materijalni nedostaci. Isto tako inspekcija može reagirati privremenom zabranom prodaje ako trgovac prodaju robu kojoj istječe rok trajanja, a da ona nije naznačena da se radi o robi koja se nalazi pred istekom roka trajanja. U sljedećem tekstu navodi se primjer zapisnika sniženja cijene oštećene robe.

POSLOVNI SUBJEKT 1.

ZBOG OŠTEĆENJA ROBE BROJ 10202-425-27/2022

Šifra i naziv MTa: 10202 Prodavaonica 102

Partner: 1

Datum zapisnika: 27. prosinca 2022.

Rb.	Šifra	Naziv	Osnovni ean	Prodajni ean	% Sniž.	MPC na stanju	Prodajna MPC	Predviđena količina	Prodana količina
1.	233754	Pahuljice Nestle Fitness 40 g	7613032853815	99244622	50,02	26,99	13,49	500	500

DA - status aktivnosti DA postavljen 27. prosinca 2022 10:34:12

Obračunata prodaja 16. veljače 2023. 04:23:21 TRS administrator

Komisija I: _____

Komisija II: _____

Izvor: izrada autorice prema Jurić, Đ. (2016). Sezonska sniženja s računovodstvenog i poreznog motrišta. RRiF plus, br. 8, str.15-17

5. ZAKLJUČAK

Trgovačka roba predstavlja robu koja je spremna za buduću prodaju. Prema definiciji HSFI-a zalihe su označene kao kratkotrajna materijalna imovina koja se koristi u redovitom poslovanju, u realizaciji proizvodnje ili kao materijal koji će se koristiti u realizaciji proizvodnje ili u procesu pružanja usluga. Zalihe u određenim procesima mogu dobiti razne oblike kao što su: zalihe sirovina i drugog materijala koji se ulažu u proizvod, zalihe rezervnih dijelova i ostalog materijala koji ne ulaze u gotove proizvode, zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda, zalihe gotovih proizvoda, zalihe trgovačke robe, kratkotrajna biološka imovina. Kada je riječ o zalihama one se evidentiraju tj. priznaju tek onda kada za njih postoji vjerojatnost o budućoj ekonomskoj koristi, odnosno kada se javi troškovi zaliha koji se mogu mjeriti. Zalihe se prestaju priznavati onda kada su one prodane. Prilikom otpisa zaliha javlja se rashod koji za poduzetnika predstavlja gubitak. Zalihe se mogu mjeriti troškom nabave ili neto utrživom vrijednošću. Trošak nabave se odnosi na zbroj kupovne cijene zaliha, poreza, carina i svi ostalih troškova kao što su trošak prijevoza koji se javljaju pri nabavi zalihe. Kada je u pitanju mjerenje po neto utrživoj vrijednosti tada se određuje vrijednost zaliha prema budućim promjenama. Npr. ako se pojavi otpis tada dolazi do smanjenja neto utržive vrijednosti ili pak poništavanje otpisa može dovesti do povećanja neto utržive vrijednosti u visini iznosa prethodnog otpisa.

Svaki trgovac mora prema zakonskim obvezama ispostavljati račun, a svaki kupac je dužan uzeti taj isti račun. Prilikom isporuke robe dolazi do ispostavljanja računa koji se bilježi u knjigu izlaznih računa i to zbog obračuna PDV-a i porezne evidencije. Kada je u pitanju obračunavanje PDV-a on se provodi prema sljedećim stopama: 5%, 13% i 25% na određenu robu.

Važna stavka za svakog trgovca je cijena koja predstavlja temeljni faktor pri stvaranju profita u poduzeću. Cijena nastaje procesom kalkulacije. Prilikom izračuna kalkulacije pruža se uvid u nabavnu i prodajnu cijenu te maržu. Prema tome postoje tri načina nastanka cijena, a to su: dodatkom marže na troškove, utemeljena na konkurenciji i utemeljena na mogućnostima kupaca. Korištenjem marže u određivanju cijena navodi se kao jednostavnim i profitabilnim načinom gdje trgovac sam odlučuje o cijeni koja se temelji na željenom profitu. No najpopularniji način određivanja cijena smatra se određivanja na temelju konkurencije. No

važno je navesti kako praćenje konkurencije može dovesti do određenih gubitaka u trenutku kada konkurencija spusti cijenu ispod prosjeka pa u takvim trenucima troškovi nadmaše zaradu. Cijene koje se određuje na temelju sposobnosti kupaca najviše su izražene kod prodaje automobila.

Kada su u pitanju posebni oblici prodaje koji utječu na smanjenje zalihe u dućanima to su sljedeći oblici: akcijski oblici, rasprodaja, sezonsko sniženje, prodaja robe s greškom te prodaja robe koja ima kratak rok trajanja. Ono što je važno istaknuti jeste zakonska obveza kupa da mora istaknuti cijene prije posebnog oblika prodaje i novu maloprodajnu cijenu. Trgovac ne smije sniziti cijenu koja ide ispod razine nabavne vrijednosti iz razloga jer takav način poslovanja ne predstavlja pravedno poslovanje. No iznimke mogu biti u slučaju zatvaranja dućana, stečaja ili likvidacije. Ukoliko kupac provede akcijsku prodaju ona predstavlja prodaju robe po cijeni koja je niže od one koja se nalazi u redovnoj prodaji. Gubitka ide na teret trgovca. Kada je u pitanju totalna rasprodaja trgovac tada snižava cijenu i to na razinu koja je manja od nabavne cijene ukoliko se radi o zatvaranju dućana, stečaju ili likvidaciji. Sezonsko sniženje se odnosi na prodaju robe kada se dogodi završetak sezone te se ovaj način prodaje provodi da puta godišnje (zimsko i ljetno) te može trajati najviše 60 dana. Ukoliko trgovac prodaje robu s greškom ona mora biti vidljivo naznačena.

LITERATURA

1. Belak, V. et al. (2014). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, X. izmijenjena i dopunjena naklada, RRiF Plus, Zagreb
2. Belak, V. (1996). Računovodstvo i revizija zaliha, FABER & ZGOMIĆ PLUS d.o.o., Zagreb
3. Belak, V., Božina A., Brkanić, V., Cirkveni Filipović, T., Dremel, N., Guzić, Š., Jurić, Đ., Markota, LJ., Turković-Jarža, L., Vuk, J. (2018). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Računovodstvo revizija i financije, Zagreb.
4. Habek, M. (2002). Upravljanje zalihama i skladišno poslovanje, RRIF-plus d.o.o., Zagreb
5. Jurić, Đ. (2004). Kalkulacije i knjiženja u trgovini na veliko, Računovodstvo, revizija i financije, br.11, str. 11-19.
6. Jurić, Đ. (2012). Trgovina na veliko s računovodstvenog i poreznog motrišta, RRiF br. 5/12, RRiF Plus d.o.o., Zagreb
7. Jurić, Đ. (2003). Knjiženje poslovnih događaja u trgovini na malo, RRiF br. 11/2003,, RRiF Plus d.o.o., Zagreb
8. Jurić, Đ. (2016). Sezonska sniženja s računovodstvenog i poreznog motrišta. RRiF plus, br. 8, str.15-17
9. Kutter, D. J. (2018). Allocation of Costs Under the Simplified Methods. The Daily Journal of the United States Government. National Archives
10. Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, hrvatski standard financijskog izvještavanja 10 – zalihe
11. Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, Međunarodni računovodstveni standard 2 – zalihe,
12. Perica I., Puljiz A. (2018). Računovodstveno praćenje procesa zaliha u veleprodaji, ET2Er, Vol.1 br. 1, str 1-6.
13. Perica, I., Rogošić, A. (2012).Vrijednosno usklađivanje zaliha sirovina i materijala, Računovodstveno-financijske informacije, Vol. 17, Br. 2, Ekonomski fakultet u Splitu, 2012., str. 8-18
14. Renko S. (2019). Veleprodajno i maloprodajno poslovanje, Ekonomski fakultet - Zagreb

15. Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom (2021). NN 133/12, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20. Dostupno na: <https://zakon.hr/z/548/Zakon-o-fiskalizaciji-u-prometu-gotovinom> (pristupljeno 23.02.2023.)
16. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (2023). NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost> (pristupljeno 23.02.2023.)
17. Zakon o računovodstvu (2023). NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (pristupljeno 23.02.2023.)
18. Zakon o trgovini (2020). NN 87/08, 96/08, 116/08, 76/09, 114/11, 68/13, 30/14, 32/19, 98/19, 32/20. Dostupno na: <https://zakon.hr/z/175/Zakon-o-trgovini> (pristupljeno 23.02.2023.)
19. Žager, K.; Dečman, N. (2015). Računovodstvo malih i srednjih poduzeća, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
20. Žujo, M. (2013). Pred istek roka trajanja, proizvodi jeftiniji i do 70 posto. Poslovni.hr Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/hrvatska/pred-istek-roka-trajanja-proizvodi-jeftiniji-i-do-70posto-249512> (pristupljeno 27. 12. 2022.)

POPIS SLIKA

Slika 1. Pojavni oblici kratkotrajne imovine

POPIS TABLICA

Tablica 1. Prodavanje trgovačke robe kupcima

Tablica 2. Skladištenje robe prema prodajnoj cijeni

Tablica 3. Prelazak robe iz vlastitog skladišta u prodavaonicu

Tablica 4. Postupak zaduživanja trgovine za robu koja se nabavila od dobavljača

Tablica 5. Knjiženje razduženih perilica rublja sa skladišta

Tablica 6. Knjiženje zaliha prema prodajnoj cijeni

Tablica 7. Zapisnik o promjeni cijene

Tablica 8. Knjiženje akcijske prodaje

Tablica 9. Knjiženje rasprodaje

Tablica 10. Knjiženje sezonskog sniženja