

Računovodstveni i porezni tretman građevinske djelatnosti - studija slučaja

Kunkić, Tea

Master's thesis / Diplomski 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:148:405138>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-10-03**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija

**RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN
GRAĐEVINSKE DJELATNOSTI - STUDIJA SLUČAJA**

Diplomski rad

Tea Kunkić

Zagreb, rujan 2023.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija

**RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN
GRAĐEVINSKE DJELATNOSTI - STUDIJA SLUČAJA**

**ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF
CONSTRUCTION ACTIVITY - CASE STUDY**

Diplomski rad

Tea Kunkić, JMBAG 0067586293

Mentor: izv. prof. dr. sc. Martina Dragija Kostić

Zagreb, rujan 2023.

Sažetak

Utjecaj građevinske djelatnosti na hrvatsko gospodarstvo sve je snažniji stoga se ta djelatnost smatra pokazateljem oporavka gospodarstva. Diplomskim radom želi se prikazati kretanje ove djelatnosti kroz dvije faze koje su zadesile cjelokupnu industriju, a najviše pozornosti pridaje se prikazu specifičnostima računovodstvenog i poreznog tretmana i praćenja građevinske djelatnosti. Kroz računovodstvene i zakonske propise prikazuju se specifičnosti financijskog izvještavanja, vođenja poslovnih knjiga i poreznog tretmana s obzirom na računovodstvenu klasifikaciju poduzetnika. Ključni ciljevi rada su kroz studiju slučaja prikazati računovodstveni i porezni tretman građevinske djelatnosti na primjeru poslovanja mikro poduzetnika. Analizira se poduzetnikovo poslovanje s naglaskom na specifičnosti ove djelatnosti kao što su tuzemni prijenos porezne obveze i prikaz obračunskih situacija koje poduzetnik ispostavlja. Također, prikazuju se poduzetnikova porezna prava na odbitak pretporeza i nastanak porezne obveze. Kroz računovodstveni tretman prikazuju se poslovne knjige i financijski izvještaji koje je poduzetnik dužan koristiti kao mikro poduzetnik i obveznik poreza na dobitak.

Ključne riječi: građevinska djelatnost, porezni obveznik, tuzemni prijenos porezne obveze, odbitak pretporeza, obveza.

Abstract

The impact of construction activity on the Croatian economy is becoming increasingly significant, making it an indicator of economic recovery. This thesis aims to present the development of this sector through two phases that have affected the entire industry, with particular attention given to the specifics of accounting, taxation treatment and monitoring of construction activity. The paper highlights the accounting and legal regulations concerning the financial reporting, bookkeeping, and taxation treatment based on the accounting classification of entrepreneurs. The key objectives of this work are to illustrate the accounting and tax treatment of construction activities through a case study, using the example of a micro-entrepreneur's business. The entrepreneur's business operations are analyzed, with a focus on the specific characteristics of this industry, such as domestic transfer of tax liability and the presentation of accounting situations that the entrepreneur prepares. Additionally, the entrepreneur's tax rights for deductible input tax and the emergence of tax liability are presented. Through the accounting treatment, the business records and financial statements that the entrepreneur must use as a micro-entrepreneur and a corporate income tax payer are also depicted.

Keywords: construction activity, taxpayer, domestic transfer of tax liability, tax deduction, liability.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski 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 ne citiranog izvora 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.

(vlastoručni potpis studenta)

(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

(personal signature of the student)

(place and date)

SADRŽAJ

| | |
|---|----|
| 1. UVOD | 1 |
| 1.1. Predmet i cilj rada | 1 |
| 1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka | 2 |
| 1.3. Sadržaj i struktura rada | 2 |
| 2. POJMOVNO ODREĐENJE I OSNOVNA OBILJEŽJA GRAĐEVINSKE DJELATNOSTI U REPUBLICI HRVATSKOJ | 3 |
| 2.1. Pojmovno određenje i specifičnosti građevinske djelatnosti | 3 |
| 2.2. Značaj građevinske djelatnosti u Republici Hrvatskoj | 5 |
| 2.3. Pravni i porezni akti u građevinskoj djelatnosti | 14 |
| 3. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN GRAĐEVINSKE DJELATNOSTI PREMA AKTUALNOM NORMATIVNOM OKVIRU | 17 |
| 3.1. Temeljna obilježja računovodstva | 17 |
| 3.1.1. Zakon o računovodstvu | 18 |
| 3.1.2. Računovodstveni standardi | 19 |
| 3.2. Porezni tretman | 23 |
| 3.2.1. Obveznici poreza na dohodak | 23 |
| 3.2.2. Obveznici poreza na dobit | 27 |
| 3.2.3. Obračun amortizacije prema računovodstvenom i poreznom aspektu | 32 |
| 3.2.4. Obveznici poreza na dodanu vrijednost | 34 |
| 3.3. Računovodstvene isprave kao osnovna organizacijska sredstva | 39 |
| 3.4. Vođenje poslovnih knjiga | 40 |
| 3.4.1. Poslovne knjige obveznika poreza na dohodak | 41 |
| 3.4.2. Poslovne knjige obveznika poreza na dodanu vrijednost | 43 |
| 3.4.3. Poslovne knjige obveznika poreza na dobit | 43 |
| 3.5. Temeljni financijski izvještaji | 44 |
| 4. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN GRAĐEVINSKE DJELATNOSTI NA PRIMJERU PODUZEĆA “ KUNKIĆ D.O.O.” | 47 |

| | |
|---|----|
| 4.1. Osnovne informacije o poduzeću „Kunkić d.o.o.“ | 47 |
| 4.2. Nastanak porezne obveze i odbitak pretporeza | 47 |
| 4.2.1. Primjer nastanka porezne obveze | 48 |
| 4.2.2. Primjer odbitka pretporeza | 48 |
| 4.3. Primjena tuzemnog prijenosa porezne obveze | 49 |
| 4.4. Ispostavljanje privremene i okončane situacije | 51 |
| 4.5. Obveza podnošenja poreznih obrazaca | 53 |
| 4.5.1. Obračun poreza na dodanu vrijednost | 53 |
| 4.5.2. Obračun poreza na dobit | 55 |
| 4.6. Računovodstveni tretman | 58 |
| 4.6.1. Poslovne knjige | 59 |
| 4.6.2. Obračun amortizacije | 62 |
| 4.7. Analiza financijskih izvještaja | 64 |
| 5. ZAKLJUČAK | 69 |
| LITERATURA | 71 |
| POPIS GRAFIKONA | 75 |
| POPIS TABLICA | 75 |
| POPIS SLIKA | 76 |
| ŽIVOTOPIS | 77 |

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog rada su specifičnosti računovodstvenog i poreznog tretmana poduzetnika koji se bavi građevinskom djelatnošću. Građevinska djelatnost ima snažan utjecaj na gospodarstvo Republike Hrvatske jer pridonosi rastu bruto domaćeg proizvoda, konstantno stvara nova radna mjesta, kako za domaće tako i za strane radnike i pomaže u razvoju infrastrukture. Kako bi građevina bila uspješno izgrađena potrebno je proći kroz složen proces koji zahtijeva suradnju različitih struka i zanimanja. Za uspješan projekt potrebno je da se sve osobe koje su uključene u proces pridržavaju pravnih i zakonskih okvira koji uređuju poslovanje građevinske djelatnosti. Građevinska djelatnost godinama se suočava s izazovima i krizama cjelokupnog gospodarstva te unatoč tome i dalje ima sposobnost prilagoditi se promjenama koje joj se nameću. Takvi događaji su najviše vidljivi u vrijeme financijske krize 2008. godine i krizom koja ju je nedavno zahvatila uzrokovana pandemijom COVID-19. Od temeljnih obilježja računovodstva pa sve do poreznog tretmana ova djelatnost ima razne specifičnosti kroz koje mora proći kako bi bilo u skladu s normativnim okvirom.

Cilj je ovog rada prikazati što se zapravo podrazumijeva pod građevinskom djelatnošću te kroz koji proces neka gradnja mora proći kako bi zadovoljila uvjete pravnih i zakonskih okvira. Analizira se značaj i kretanje aktivnosti građevinske djelatnosti u ukupnoj gospodarskoj strukturi u Republici Hrvatskoj posljednjih godina te se prikazuje računovodstveni i porezni tretman građevinske djelatnosti prema normativnom okviru. Također, glavni cilj rada je definirati specifičnosti ove djelatnosti kao što su obračunske situacije i obveza tuzemnog prijenosa porezne obveze. Na primjeru poduzeća iz prakse prikazuje se koje poslovne knjige i financijske izvještaje je dužan koristiti kao obveznik poreza na dobit. Cilj je rada prikazati računovodstveno poslovanje mikro poduzetnika i analizirati i interpretirati uspješnost poslovanja poduzeća u promatranoj godini.

1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka

Teorijski dio rada temelji se na prikupljanju sekundarnih izvora podataka, odnosno na analizi stručne i znanstvene literature. Korištene su knjige koje obrađuju teorijske koncepte računovodstva, stručni članci domaćih autora i zakonski propisi Republike Hrvatske. Također, za dio u kojem se provodi studija slučaja korištena je interna dokumentacija promatranog poduzeća. Kroz metodu analize i sinteze analizira se veza računovodstvenog sustava građevinske djelatnosti s aktualnim normativnim okvirom te se izvode zaključci. Kroz grafičke prikaze statističkim metodama se numerički prikazuje u kakvom je položaju građevinska djelatnost u Republici Hrvatskoj, a korištene statističke baze su Državni zavod za statistiku i Eurostat. Metodom klasifikacije prikazuju se najvažnije teorijske podjele ove djelatnosti s računovodstvenog aspekta, dok se metodom deskripcije opisuju činjenice i veza opisane teorije s prikazanom poslovnom dokumentacijom i postupak računovodstvenog evidentiranja. Kroz studiju slučaja na primjeru odabranog poduzeća analizira se računovodstvena dokumentacija poduzeća i provode knjiženja događaja koji su nastali u promatranj godini te su prikazani zaključci teorijskih konceptata.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad se sastoji od pet poglavlja. U prvom poglavlju, uvodu, definirani su predmet i cilj rada, koje metode istraživanja i izvori podataka su korišteni te je prikazan sadržaj i struktura rada. U drugom poglavlju objašnjava se značaj građevinske djelatnosti u Republici Hrvatskoj te se kroz grafičke prikaze prikazuje u kakvom je stanju promatrana djelatnost u odnosu na posljednje desetljeće. Kroz treće poglavlje analizira se računovodstvo građevinske djelatnosti kroz aktualni normativni okvir. Počevši od Zakona o računovodstvu pa sve do poreznih propisa, prikazuje se na koji način je svaki poduzetnik dužan voditi svoje računovodstveno poslovanje s obzirom na klasifikaciju kao obveznik poreza na dohodak ili dobit te nalazi li se u sustavu poreza na dodanu vrijednost ili ne. Četvrto poglavlje prikazuje računovodstveni i porezni tretman poslovnog subjekta na primjeru iz prakse, odnosno kroz studiju slučaja se prikazuju specifičnosti oporezivanja građevinske djelatnosti i primjeri računovodstvenog evidentiranja. U petom poglavlju dana su zaključna razmatranja.

2. POJMOVNO ODREĐENJE I OSNOVNA OBILJEŽJA GRAĐEVINSKE DJELATNOSTI U REPUBLICI HRVATSKOJ

2.1. Pojmovno određenje i specifičnosti građevinske djelatnosti

Graditeljstvo je djelatnost koja obuhvaća poslove od planiranja, projektiranja, gradnje pa sve do održavanja građevina. Pod građevinskom djelatnošću smatraju se djelatnosti građevinarstva, arhitekture, geodezije, strojarstva i elektrotehnike u dijelu instalacije i opreme građevina. Veliki značaj pridonose različite struke koje su vezane uz sami proces građenja, a na poseban način sudjeluju i netehničke struke kao ekonomija i pravo (Radić, 2016). Tijekom procesa građenja uključeni su brojni subjekti koji na izravan ili neizravan način sudjeluju u sektoru graditeljstva počevši od investitora, projektanta, revidenta, izvođača pa sve do nadzornog inženjera, financijera, kreditora (Simović, 2002).

Građevinskim uslugama prema Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost čl. 152., točka 1. smatraju se (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 01/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 2023):

- usluge održavanja, rekonstrukcije i uklanjanja građevina, popravaka i čišćenja,
- usluge projektiranja i drugi poslovi u vezi s građevinskim objektom,
- pripremni radovi na gradilištu, radovi na rušenju objekta ili njegovih dijelova,
- izgradnja građevinskih objekata ili njihovih dijelova,
- instalacijski radovi,
- završni građevinski radovi,
- održavanje, renoviranje i popravak objekta ili njegovih dijelova, uključujući čišćenje, keramičarske, tapetarske i parketarske radove,
- pružanje usluga nadzora,
- postavljanje ili sklapanje strojeva ili opreme koji nakon postavljanja ili sklapanja postaju nepokretna imovina,
- iznajmljivanje strojeva i opreme za izgradnju ili rušenje, s rukovateljem,
- svaka usluga koja uključuje isporuku pokretnina i njihovu ugradnju u nekretnine tako da pokretnina stječe svojstva nekretnine,
- ustupanje osoblja, ako osoblje obavlja građevinske usluge.

Postoji nekoliko koraka koje je potrebno proći da bi nastala građevina (Radić, 2016, str. 31-32):

1. postojanje potrebe koju definira investitor - osoba ili institucija koja osigurava sredstva i definira osnovne parametre građevine,
2. odabir projektanta kojeg pronalazi investitor - projektant će potrebu pretvoriti u oblik, dati formu i osmisliti oblik projekta,
3. odabir izvođača na isti način kao što se odabire projektant.

Prema Zakonu o gradnji, sudionici u gradnji jesu (Radić, 2016., str. 33):

1. **Investitor** - pravna ili fizička osoba u čije ime se gradi građevina. Uz osiguranje sredstava i definiranje osnovnih parametara, investitor mora zadovoljiti zakonske odredbe koje nalažu da projektiranje, kontrolu, građenje i stručni nadzor građenja treba povjeriti osobama koje ispunjavaju uvjete za obavljanje te djelatnosti. Investitor je dužan osigurati dokumentaciju i podatke koja je potrebna za sastavljanje pisane izjave o izvedenim radovima i o uvjetima održavanja građevine ukoliko dođe do promjene izvođača.
2. **Projektant** - fizička osoba koja se naziva ovlaštenu arhitekt ili ovlaštenu inženjer prema strukovnom nazivu. Njegova odgovornost je da građevina ispunjava uvjete da je projektirana u skladu s lokacijskom dozvolom, odnosno uvjetima za građenje građevina koje su propisane prostornim planom te da ispunjava zahtjeve za građevinu i energetska svojstva zgrada. Ukoliko dođe do izmjena i/ili dopuna glavnog projekta, projektant je odgovoran za cijeli izvedbeni projekt.

Odabir projektanta može se ostvariti javnim natječajem, pozivnim natječajem (pozivaju se određeni projektanti za koje investitor zna da su pouzdani te oni dostavljaju cijene) i izravnom nagodbom s određenim projektantom (projektant može biti netko s kime je investitor uspješno poslovao u prošlosti) (Radić, 2016).

Zadaci koje projektant mora ispuniti su (Radić, 2016):

- smjestiti građevinu u skladu s prostornim planovima,
- mora zadovoljiti namjenu, postojanost, funkcionalnost, estetiku i uskladiti građevinu s prirodom,
- izraditi proračune i projektnu dokumentaciju,
- podnositi zahtjev za građevinskom dozvolom.

3. **Izvođač** - osoba koja gradi ili izvodi radove na građevini te koja mora ispunjavati uvjete za obavljanje djelatnosti građenja prema posebnom zakonu. Uvjete koje mora zadovoljiti izvođač su da mora imati dovoljan broj i struku radnika te strojeve i opremu. Na odgovornosti investitora, izvođač može pristupiti građenju na temelju izvršne građevinske dozvole, posebnim propisima i pravilima struke. Izvođač imenuje inženjera gradilišta, odnosno voditelja radova (Radić, 2016).
4. **Nadzorni inženjer** - fizička osoba koja kao i projektant ima strukovni naziv ovlašteni arhitekt ili ovlašteni inženjer i provodi stručni nadzor u ime investitora. (Zakon o gradnji, NN 153/13, 125/19, 2019). Neki od zadataka koje nadzorni inženjer mora obavljati su nadziranje građenja u skladu s građevinskom dozvolom, ispunjavaju li izvođač i odgovorna osoba koja vodi građenje posebne propise i pravila struke, je li iskolčenje građevine obavljeno od strane osoba koja je odgovorna za obavljanje. Ukoliko postoje nedostaci i nepravilnosti tijekom građenja građevine, dužnost inženjera je provesti stručni nadzor i odrediti način otklanjanja nedostataka koje upisuje u građevinski dnevnik (Zakon o gradnji, NN 153/13, 20/17, 39/19, 125/19, 2019).
5. **Revident** - fizička osoba koja kontrolira projekte prema zahtjevima propisa. Ti propisi uređuju pitanja udruživanja u komoru arhitekata i inženjera u poslovima graditeljstva i prostornog uređenja (Zakon o gradnji, NN 153/13, 20/17, 39/19, 125/19, 2019).

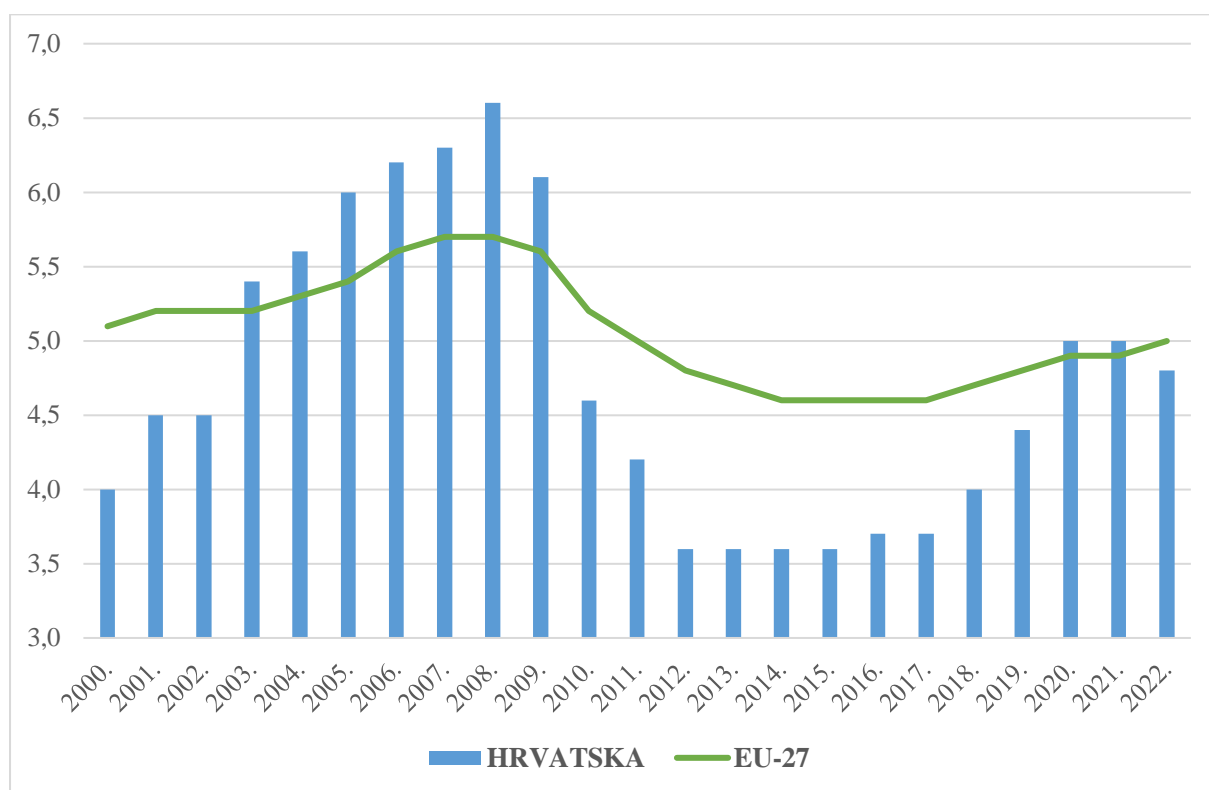
2.2. Značaj građevinske djelatnosti u Republici Hrvatskoj

Građevinska djelatnost predstavlja jedno od važnijih područja hrvatskog gospodarstva koji je konstantno u razvoju i daje doprinos cjelokupnom gospodarstvu. To je sektor koji pruža otpornost svakodnevnim izazovima, krizama, negativnim utjecajima (recesija, pandemija korona virusa, odljev kvalificirane radne snage). Da građevinska djelatnost daje veliki značaj hrvatskom gospodarstvu govore podaci iz 2008. godine kada dostiže svoju maksimalnu vrijednost u bruto domaćem proizvodu koju i danas pokušava dostići. Nastanak ekonomske krize 2008. godine zaustavilo je cvjetanje građevinske djelatnosti u Hrvatskoj i ostavio dubok trag na gospodarska kretanja kao što su rast nezaposlenosti, odljev radne snage, razvoj potrošačkog pesimizma i slabljenje potražnje na domaćem tržištu. Obujam i aktivnost ove djelatnosti bila je u konstantnom padu sve do 2014. godine kada je uslijedila faza oporavka.

Udio u bruto domaćem proizvodu rastao je iz godine u godinu kao i obujam i vrijednost ove djelatnosti, ali nikako se nije uspjela doseći razina iz 2008. godine (Buturac, 2022). Postepen oporavak ove djelatnosti u 2019. godini probudio je poduzetnike i investitore. Najveća prepreka za ostvarenje ciljeva bio je nedostatak kvalificirane radne snage koja je bila potrebna za nove investicije. Da ova djelatnost ostavlja veliki značaj na hrvatsko gospodarstvo govori još jedna faza koja je zadesila graditeljstvo, a to je bolest COVID-19 iz koje se danas graditeljstvo uspješno izvlači. Građevinski sektor je u 2020. godini bio suočen s mnogobrojnim rizicima, od nestašice radne snage do rasta cijena materijala. Proglašenjem pandemije prekinut je lanac opskrbe te je dovelo do paralize domaćeg tržišta nekretnina (Bogdan, 2020). Za očekivati je kako bi aktivnosti u turizmu i industriji mogle utjecati na smjer i dinamiku aktivnosti građevinske djelatnosti u narednim godinama. Povećanjem turističke aktivnosti za predvidjeti je da će pridonijeti rastu građevinske aktivnosti zbog potaknute potražnje za izgradnjom nekretnina. Ulazak Hrvatske u eurozonu i ulazak u Schengen mogu imati utjecaj na tržište nekretnina te pridonijeti daljnjoj polarizaciji u kretanju cijena nekretnina (inflacija, kamatne stope). U bliskoj budućnosti, za očekivati je rast cijena nekretnina u priobalju i Gradu Zagrebu (Buturac 2022).

Od 2000. do 2008. godine Hrvatska je bilježila izuzetno snažan rast aktivnosti što je pridonijelo razvoju infrastrukture, prije svega u izgradnji autocesta (Bogdan, Dumančić, Krištić, 2016). Gospodarska kriza 2008. je napravila prekretnicu u gospodarstvu u zemljama EU-27, a čiji trend Hrvatska i dalje prati. Iz Grafikona 1 vidi se kako je udio građevinske djelatnosti izuzetno pogođeno krizom sve do 2016. godine. Udio BDP-a smanjen je sa 6,6% u godini početka ekonomske krize na 3,6% čiji se trend prati sve do 2016. godine kada se Hrvatska počinje postepeno oporavljati. Građevinska djelatnost se počela stabilizirati i pratiti putanju zemalja EU-27 te se u 2020. i 2021. našla gotovo na jednakoj razini kao i zemlje EU-27 sve do COVID-19 pandemije. Pojava COVID bolesti je ostavila trag i na pad ove djelatnosti u bruto domaćem proizvodu.

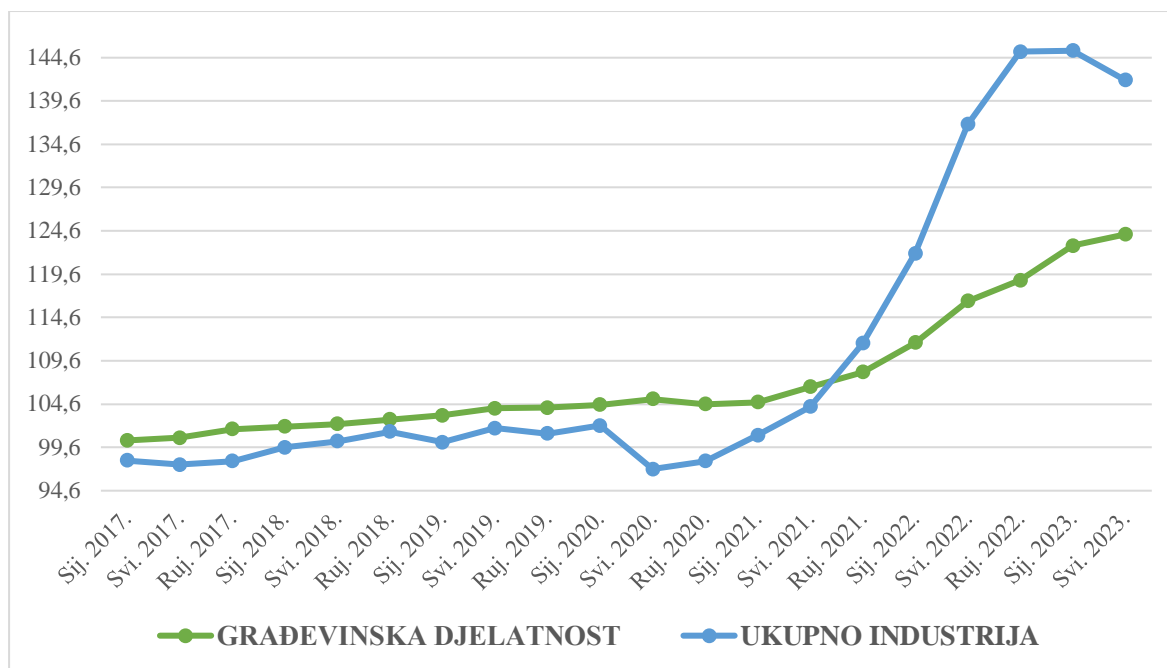
Graf 1 Udio građevinske djelatnosti u BDP-u u Republici Hrvatskoj i EU-27, 2000.-2022., %



Izvor: obrada autora prema DZS-u i Eurostat-u, preuzeto 15.06.2023. s: <https://podaci.dzs.hr/hr/>, <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database>

U ekonomiji i gospodarstvu vrijedi da šokovi potražnje za posljedicu imaju pad cijena dok šokovi ponude dovode do većih cijena što se vidi iz Grafikona 2 koji prikazuje kretanje cijena cjelokupne industrije i cijena građevnog materijala kroz promatrano razdoblje (Bogdan, et al. 2016). Povećanje cijena građevnog materijala uzrokovan je porastom cijena na razini ukupnog gospodarstva i rastom građevinske aktivnosti (Buturac, 2022). Na grafikonu 2 do 2020. godine vidljiva je blaga oscilacija cijena u ukupnoj industriji. Pojavom COVID- krize, cijene građevnog materijala su slijedile rast cijena cjelokupne industrije, dok građevinska djelatnost najveći šok doživljava u drugom kvartalu 2021. godine kada cijene rastu i do 45%. Građevinska se djelatnost u tom razdoblju nalazila u ozbiljnim problemima i borbi s izuzetno visokim cijenama. Porastom cijena energenata, pogonskih goriva i cijena materijala, građevinari su prilikom davanja ponude, iz dana u dan, sa željom da izvrše svoje ugovorne obveze, kumulirali sve veće gubitke, a posebice mikro, mali i srednji poduzetnici.

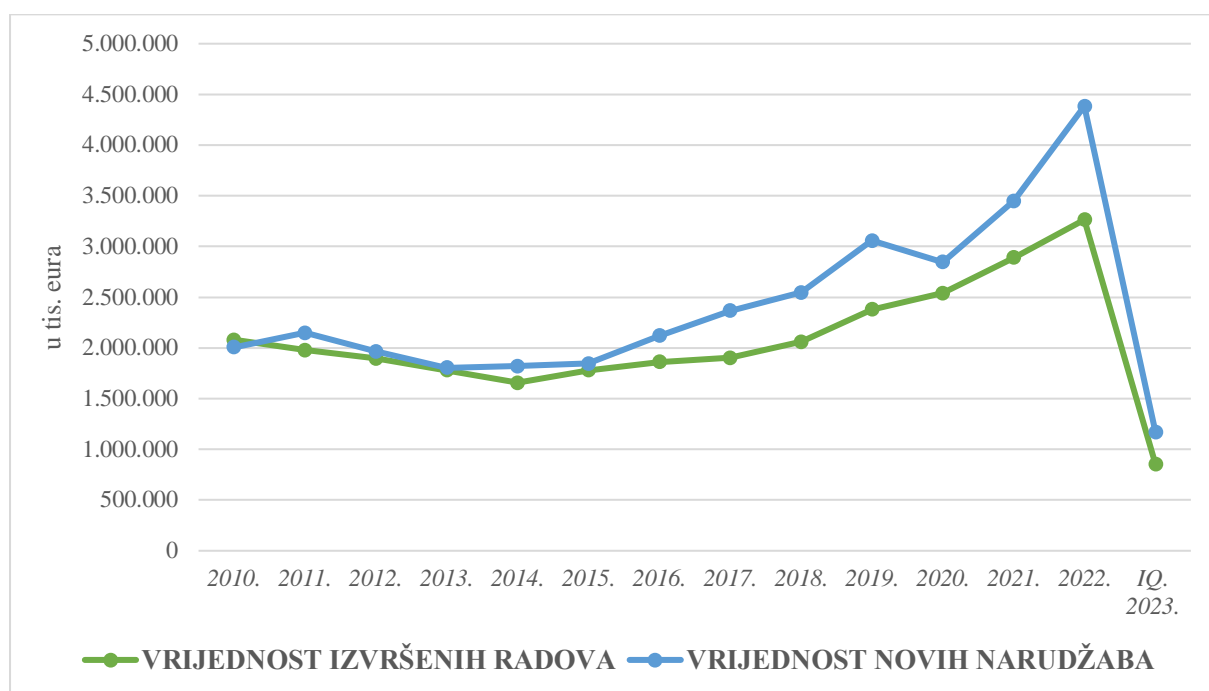
Graf 2 Indeks proizvođačkih cijena industrije i cijena građevnog materijala u Republici Hrvatskoj, siječanj 2017.- svibanj 2023.



Izvor: obrada autora prema DZS-u, preuzeto 15.06.2023. s: <https://podaci.dzs.hr/hr/>

Vrijednost izvršenih građevinskih radova koje su ostvarili poslovni subjekti s 20 i više zaposlenih s vlastitim radnicima do 2014. godine prati vrijednost ispod 2 mlrd eura, dok u 2018. njihova vrijednost prati rastući trend sve do 2022. godine koja je pogođena pandemijom (Grafikon 3). Vrijednost novih narudžbi nalazi se na putanji iznad vrijednost građevinskih radova što znači da aktivnosti građevinske djelatnosti ipak ne miruju. U posljednjem kvartalu 2022. i prvom kvartalu 2023. se očekivano bilježi nagli pad obaju krivulja. Rast cijena građevnog materijala ostavio je za posljedicu rast vrijednosti samih radova što je uzrokovalo pad potražnje za novim narudžbama.

Graf 3 Vrijednost izvršenih građevinskih radova i novih narudžbi u Republici Hrvatskoj, 2010. - ožujak 2023.

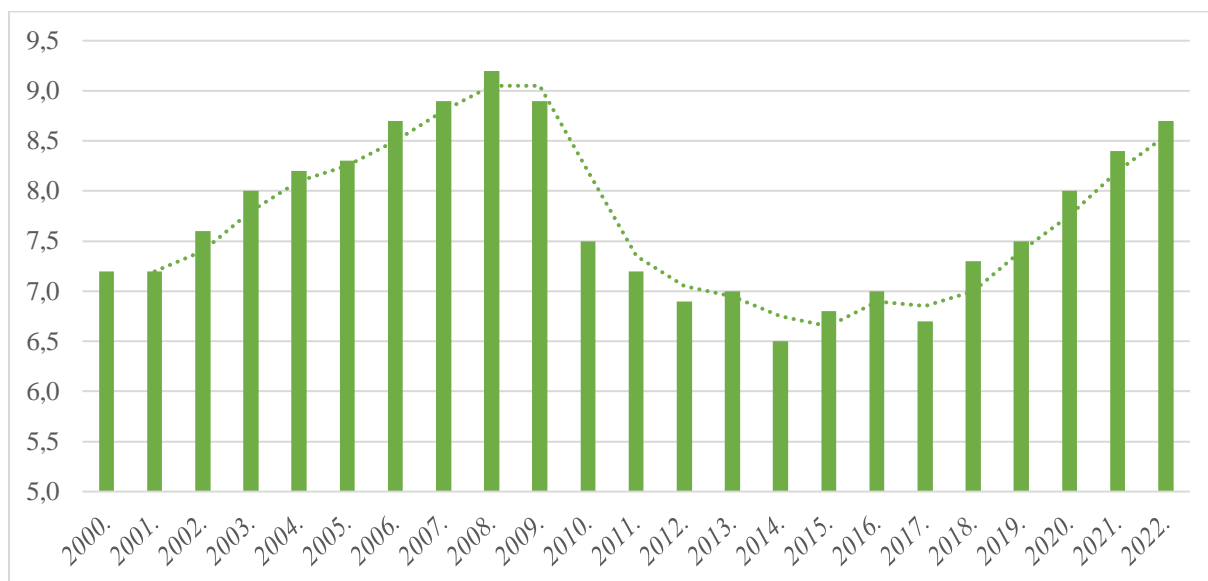


Izvor: obrada autora prema DZS-u , preuzeto 15.06.2023. s:<https://podaci.dzs.hr/hr/>

Udio zaposlenih u građevinskoj djelatnosti svoj vrhunac postiže u godini kada ova djelatnost ima najveći značaj u hrvatskom gospodarstvu. Recesija je dovela do smanjenja zaposlenosti u ovom sektoru s 9,2% na čak 6,5% u 2014. godini. Analizom tržišta rada potrebno je riješiti pitanje koliko je zaposlenika otišlo iz ovog sektora, koliko ih je otišlo u inozemstvo u potrazi za boljim zaposlenjem ili u mirovinu (Đukan, 2015).

COVID kriza nije utjecala na zaposlenost u ovoj djelatnosti, već se broj radne snage povećavao za 1 postotni bod svake godine. Građevinska se djelatnost unatoč povećanju zaposlenosti bori s nedostatkom radne snage. To može postati ograničavajući faktor za tijek obnove područja koja su pogođena potresom, kao i ostvarenje rasta građevinske aktivnosti u budućnosti. Na probleme vezane uz nedostatak radne snage ukazuju već podaci za razdoblje od siječnja 2018. do lipnja 2022. godine. Naime, rezultati sugeriraju kako se u tom razdoblju značajnije povećava broj zaposlenih u građevinarstvu. No istovremeno porast broja zaposlenih znatno premašuje pad broja nezaposlenih, što za posljedicu ima uvoz radne snage iz drugih zemalja. Jedan od najvažnijih problema u nedostatku radne snage u građevinskoj djelatnosti su neadekvatne plaće u odnosu na ostatak gospodarstva (Buturac, 2022).

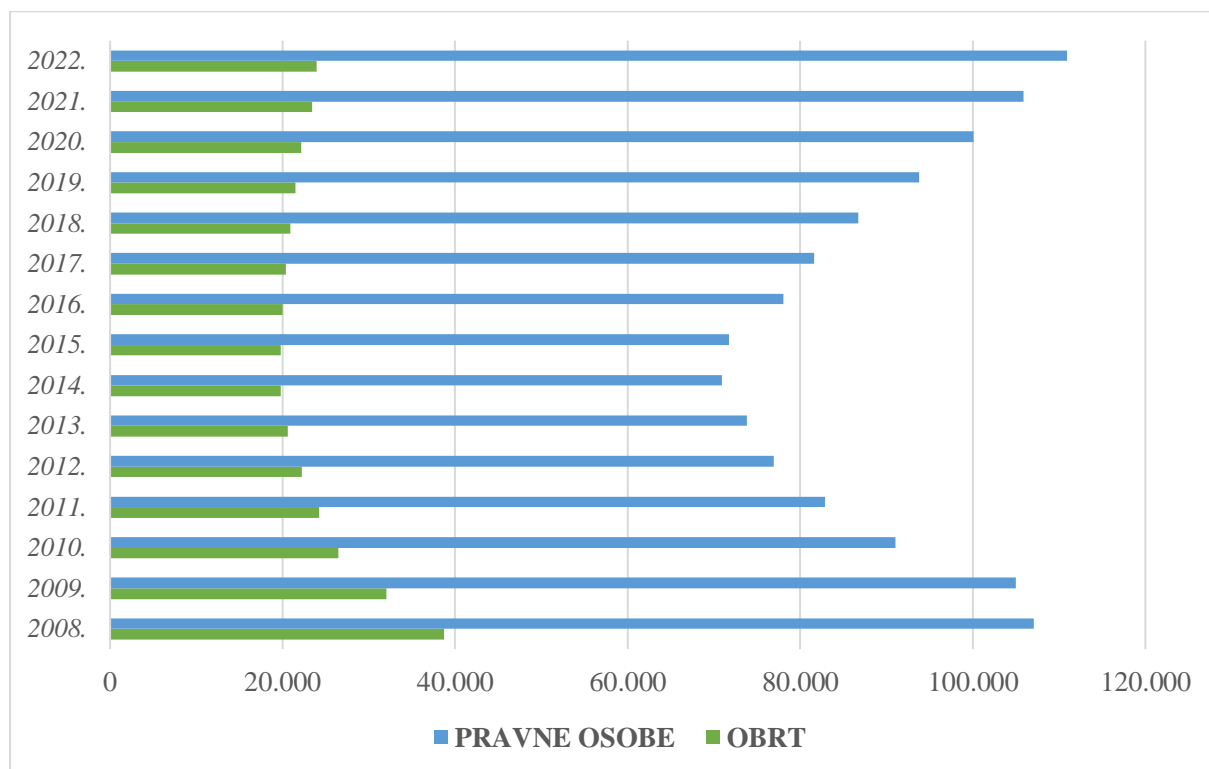
Graf 4 Udio zaposlenih u građevinskoj djelatnosti u ukupnoj zaposlenosti u Republici Hrvatskoj, 2000.-2022., %



Izvor: obrada autora prema DZS-u , preuzeto 16.06.2023. s:<https://podaci.dzs.hr/hr//>

Ukupna zaposlenost u građevinskom sektoru kod pravnih osoba u razdoblju 2001. – 2008. povećala se za 61,1 posto. Također, potaknut je razvoj proizvodnje drugih djelatnosti kao što je rudarstvo i vađenje (šljunak i pijesak), prerađivačka industrija (cement, cigla, staklo, drvena građa, sanitarije), izrada poslovnih projekata (Buturac, 2022). Građevinsku djelatnost karakterizira najviše razdoblje od 2008.- 2014. kada je izgubljeno više od 36 tisuća radnih mjesta kod pravnih osoba i gotovo 18 tisuća radnih mjesta kod obrta. S povećanjem obujma građevinskih radova rasla je i potreba za zapošljavanjem te je tako broj zaposlenih rastao u pozitivnom trendu u prosjeku za 1,71% u obrtima i 5,78% u pravnim osobama do 2020. godine. Proglašenjem pandemije u 2021. godini bilježi se rast zaposlenih u građevinskoj djelatnosti, ali se taj rast znatno usporio.

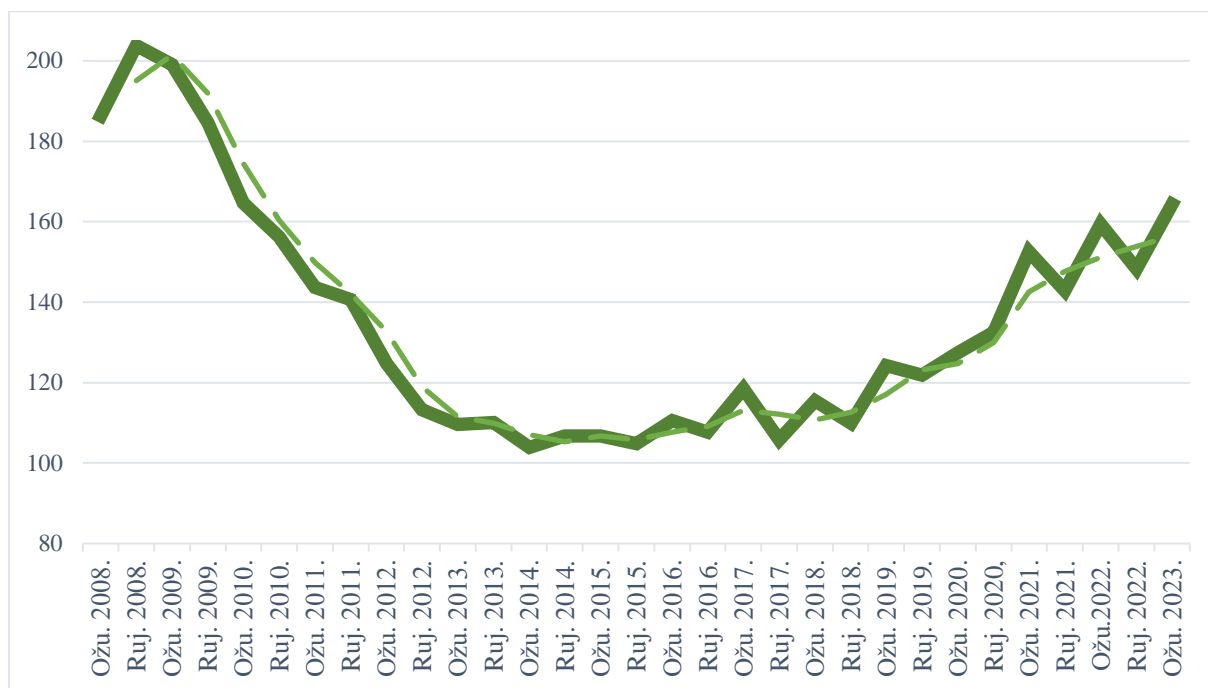
Graf 5 Zaposleni u građevinskoj djelatnosti u Republici Hrvatskoj, 2008.-2022.



Izvor: obrada autora prema DZS-u , preuzeto 16.06.2023. s:<https://podaci.dzs.hr/hr/>

Nakon višegodišnje krize koju je iz godine u godinu pratio pad aktivnosti građevinske djelatnosti, 2015. godina je usporila taj negativan trend i aktivnost je počela cvjetati. Obujam građevinskih radova nastavio je blago rasti i u idućoj godini, dok u 2017. postotak obujma radova raste za gotovo 19%. U razdoblju od 2017. do prvog kvartala 2022.godine, građevinska djelatnost raste za 60% u odnosu na baznu godinu. U rujnu 2022. godine, kada cijene građevinskog materijala dostižu vrhunac, što za posljedicu ostavlja rast vrijednosti radova, obujam građevinskih radova pada za 11,1%. Suprotan trend slijedi u 2023. godini kada obujam radova raste za 16,1% .

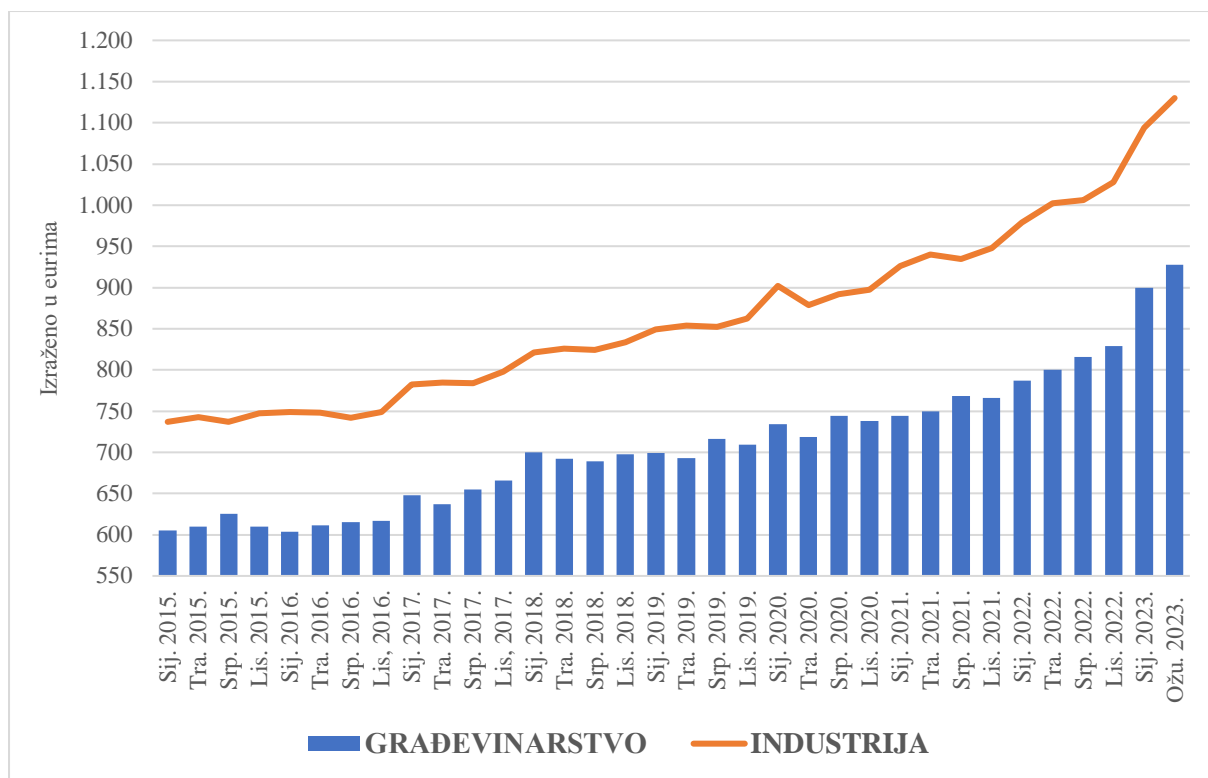
Graf 6 Indeks obujma građevinskih radova u Republici Hrvatskoj, ožujak 2008. - ožujak 2023., 2015. = 100



Izvor: obrada autora prema DZS-u, preuzeto 16.06.2023. s: <https://podaci.dzs.hr/hr/>

Jedan od razloga nedostatka radne snage u građevinskoj djelatnosti zasigurno su mjesečna primanja zaposlenih u ovoj djelatnosti. U promatranom razdoblju prosječne mjesečne isplaćene neto plaće u građevinskoj djelatnosti se nalaze daleko ispod prosjeka isplaćenih neto plaća u cjelokupnoj industriji Republike Hrvatske. Razlika između mjesečnih isplaćenih neto plaća u ukupnom gospodarstvu i građevinske djelatnosti do listopada 2018. u prosjeku je 132,75 eura. Plaće u promatranj djelatnosti iz godine u godinu značajno osciliraju, dok u 2023. godini dolazi do njihovog povećanja gdje dostižu i maksimalnih 928 eura po zaposlenom, što i dalje zaostaje za prosjekom gospodarstva.

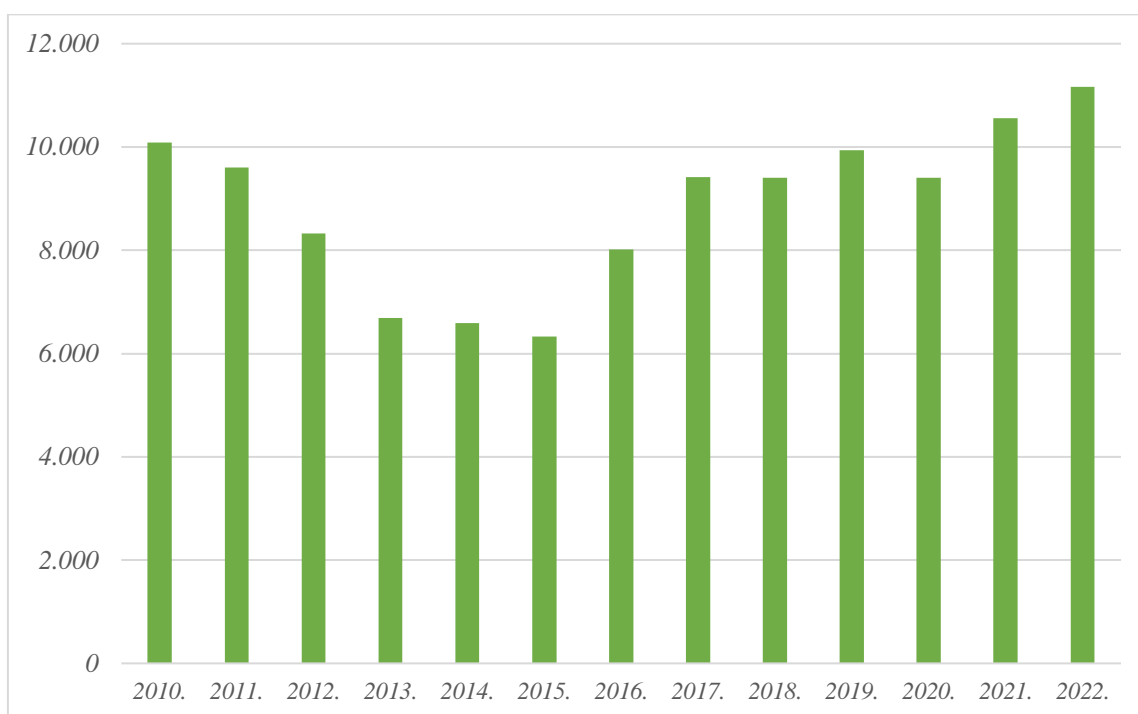
Graf 7 Prosječne mjesečne isplaćene neto plaće u građevinskoj djelatnosti i u ukupnom gospodarstvu u Republici Hrvatskoj, siječanj 2015. – ožujak 2023.



Izvor: obrada autora prema DZS-u , preuzeto 16.06.2023. s:<https://podaci.dzs.hr/hr/>

Kako se do 2015. godine smanjivao obujam građevinskih radova, tako podaci o broju izdanih građevinskih dozvola do tog razdoblja potvrđuju još jednom kako se građevinska djelatnost borila s teškom ekonomskom krizom. 2013. godine broj izdanih građevinskih dozvola smanjio se za 20% u odnosu na prethodnu godinu. U 2016. godini, kada ova djelatnost bilježi procvat, broj se povećao na 8.018 izdanih dozvola, odnosno povećao se za 27% u odnosu na 2015. godinu. Najveći broj izdanih dozvola bilježi se u 2022. godini kada ih je izdano čak 11.165.

Graf 8 Izdane građevinske dozvole, 2010.-2022.



Izvor: obrada autora prema DZS-u , preuzeto 16.06.2023. s:<https://podaci.dzs.hr/hr/>

2.3. Pravni i porezni akti u građevinskoj djelatnosti

Građevinska djelatnost čini važan sektor hrvatskog gospodarstva koji je neprestano u razvoju i koji se suočava s gospodarskim i pravnim izazovima koji za posljedice ostavljaju promjene u čitavoj djelatnosti. To se odnosi na izazove u obveznim odnosima, radnom pravu, poreznim propisima koji utječu na poslovanje u građevinskoj djelatnosti i na globalnoj razini. Dio tih izazova rješava se na temelju otprije akata koji već postoje, a drugi dio na temelju akata koji se razvijaju u nove (Računovodstvo, revizija i financije, [RRiF], b.d.). Kvalitetni ugovori imaju ključnu ulogu u upravljanju projektima gradnje građevina. Ugovorima se reguliraju odnosi i obveze sudionika u projektu koji se provodi. Ukoliko se u najranijoj fazi projekta ne pristupi s dovoljno stručne pažnje na sastavljanje ugovora o građenju, vjerojatno je da će u kasnijim fazama doći do određenih problema. Na samom početku sastavljanja ugovora, potrebno je uključiti kompetentnog voditelja projekta koji ima sposobnost predvidjeti rizike (Dražić, Uhlir, 2019).

Najvažniji pravni i porezni akti koji uređuju poslovanje građevinske djelatnosti su:

1. *Zakon o gradnji* kojim se uređuje projektiranje, građenje, uporaba i održavanje građevina. Također definira postupke koje se odnose na osiguranje zaštite i uređenja prostora u skladu s propisima. Njime se određuje koji su temeljni zahtjevi za građevinu te koji su sudionici u gradnji. Zakon pruža sve informacije koje su bitne o projektima i građevinskoj dozvoli, koja su tijela nadležna za izdavanje građevinske i uporabne dozvole, na koji se način evidentira, održava i uklanja građevina, način obavljanja nadzora te koje su prekršajne odredbe svakog sudionika u gradnji (Markota, Milotić, Sadrić, Vidović, 2022).
2. *Ugovor o građenju* reguliran je Zakonom o obveznim odnosima. Nakon izbora izvođača radova, investitor zaključuje pisani ugovor o građenju s izvođačem (IG- gradnja, 2016). Ugovorom o građenju izvođač se obvezuje prema projektu izgraditi u ugovorenom roku građevinu na zemljištu, odnosno na postojećoj građevini izvesti druge građevinske radove. Sukladno tome, naručitelj se obvezuje isplatiti mu ugovorenu cijenu. Ugovorom je određeno na koji način se uspostavlja cijena radova te kako se postupa ukoliko dođe do izmjene cijene te u kojim slučajevima naručitelj može raskinuti ugovor. Također objašnjava kako izvođač mora postupati ukoliko dođe do nepredviđenih radova kao i tko je odgovoran za nedostatke i bitne zahtjeve za građevinu. Kako bi se uspješno mogli ugovoriti sva prava i obveze, ugovor o građenju obavezno se radi u pisanoj formi i sadrži sljedeće elemente: potpisani tekst ugovora, opći uvjeti, posebni uvjeti, ponuda izvođača, glavni projekt, troškovnik s cijenama i prema potrebi i drugi dokumenti (Dražić, Uhlir, 2019).
3. *Posebnim uzancama o građenju* uređuju se odnosi između naručitelja i izvođača koji su ugovorno povezani u poslovima građenja. Posebne uzance o građenju ne primjenjuju se ako su ugovaratelji isključili njihovu primjenu (Markota, et al., 2022).
4. *Kolektivni ugovor za graditeljstvo* primjenjuje se na sve fizičke ili pravne osobe koje obavljaju djelatnost visokogradnje, niskogradnje i hidrogradnje, montažerskih radova, instalacijskih i završnih radova u građevinarstvu te ih obostrano povezuje neovisno o tome jesu li zasnovali radni odnos na određeno ili neodređeno vrijeme. Informacije koje pruža kolektivni ugovor za graditeljstvo sadrži način na koji je poslodavac dužan zaštititi život i zdravlje radnika, razdoblje i uvjete probnog rada, informacije o obrazovanju i osposobljavanju za rad, radnom vremenu, odmoru i dopustu, plaći i naknadama plaće. Također, kolektivni ugovor definira koja su materijalna prava radnika ukoliko je upućen

na službeno putovanje, prava radnika i poslodavca ukoliko je pri rješavanju tehničkog problema došlo do ostvarenja izuma, postupak ukoliko je poslodavac povrijedio određena neka prava iz radnog odnosa te prava i obveze ugovornih strana i način rješavanja sporova kao i prijelazne i završne odredbe ugovora (Markota, et al., 2022).

5. *Zakon o porezu na promet nekretnina* definira na koji način se obračunava i plaća porez na promet nekretnina, a čiji prihod od poreza pripada jedinici lokalne samouprave na području koje se nalazi nekretnina. Promet nekretnina je svako stjecanje vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj. Stjecanjem nekretnine smatra se svaka kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva, stjecanje dosjelošću, stjecanje nekretnina u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluka suda, zakona i ostali načini stjecanja. Ovim Zakonom uređuju se pitanja o predmetu oporezivanja, tko je porezni obveznik te što je porezna osnovica i koja je porezna stopa. Također, u kojim slučajevima dolazi do poreznog oslobođenja kao i kada nastaje porezna obveza (Zakon o porezu na promet nekretnina, NN 115/16, 106/18, 2019).

Ovim Zakonom regulirano je da su domaće i strane fizičke ili pravne osobe izjednačene glede plaćanja poreza na promet nekretnina ukoliko ugovorom nije drukčije uređeno. Porez na promet nekretnina se plaća na svako stjecanje nekretnina u Republici Hrvatskoj na koje se ne plaća porez na dodanu vrijednost. Obveznikom poreza na promet nekretnina se smatra stjecatelj nekretnine kad se na takvo stjecanje ne plaća porez na dodanu vrijednost bez obzira na vrstu zemljištu i vrijeme nastanjenosti ili korištenja građevina i njihovih dijelova (Zakon o porezu na promet nekretnina, NN 115/16, 106/18, 2019).

6. *Zakonom i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost* regulirane su specifičnosti građevinske djelatnosti u pogledu oporezivanja građevinskih usluga porezom na dodanu vrijednost. Također određuje se kada poduzetnik ima pravo na odbitak pretporeza i njegova ispravka kao i kada ima obvezu platiti porez na dodanu vrijednost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 2023).

3. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN GRAĐEVINSKE DJELATNOSTI PREMA AKTUALNOM NORMATIVNOM OKVIRU

Svaka država posjeduje svoj računovodstveni sustav koji je reguliran zakonima, propisima, standardima i ostalim propisima. Standardi obrađuju vrlo složenu problematiku koja je sklona raznim promjenama u suvremenom poslovanju poduzeća, stoga jednom utvrđeni standardi nisu zauvijek dani, već se i njihove odrednice prilagođavaju suvremenim promjenama. Svaka država ima specifičnosti ekonomskih procesa, što rezultira vlastitim nacionalnim standardima, a njihova struktura i sistematizacija računovodstvenih standarda ovisi o potrebi za praćenjem ekonomskih procesa i tokova. Kako bi se izjednačili svi računovodstveni sustavi na globalnoj razini te postigli kompromisi računovodstvenih praksa, razvijeni su Međunarodni računovodstveni standardi koji su u primjeni u Republici Hrvatskoj od 1993. godine (od 2004. godine su poznati kao Međunarodni standardi financijskog izvještavanja). Oni mogu služiti kao glavni izvor računovodstvene regulative u nekoj zemlji ili se na osnovu njih mogu donositi nacionalni standardi kao što je slučaj u Republici Hrvatskoj. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja razvijeni su zbog potrebe za pojednostavljenjem računovodstvene regulative jer u Republici Hrvatskoj pretežito djeluju mala i srednja poduzeća (Žager et al., 2009).

3.1. Temeljna obilježja računovodstva

Računovodstveni sustav ključni je dio normativnog okvira kojega se sudionici toga sustava moraju pridržavati. Računovodstvo profitno orijentiranih subjekata regulirano je Zakonom o računovodstvu, računovodstvenim standardima (koji mogu biti nacionalni i međunarodni) te poreznim propisima. Svi poduzetnici pružaju informacije te se pouzdaju u računovodstvene informacije koje moraju biti sastavljene u skladu s definiranim pravilima kako bi im pomoglo pri donošenju odluka u poslovanju. Pravila sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja definirana su normativnim okvirom, odnosno u obliku računovodstvenih načela, računovodstvenih standarda i zakonskih propisa (Žager K., Tušek, Mamić, Sever, Žager L., 2016).

3.1.1. Zakon o računovodstvu

Zakonom o računovodstvu definirano je računovodstvo graditeljske djelatnosti, na koji način se primjenjuju standardi financijskog izvještavanja, knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, popis imovine i obveza. Zakon također određuje koja tijela donose standarde financijskog izvještavanja, godišnje financijske izvještaje, konsolidaciju godišnjih financijskih izvještaja, revizija godišnjih financijskih izvještaja. U Republici Hrvatskoj se kao i u svakoj zemlji, provodi klasifikacija poduzeća s ciljem ostvarivanja određenih prava. Ta se klasifikacija odnosi na beneficije i pogodnosti koje su vezane uz financiranje poslovanja i izvršavanja zakonskih obveza (Žager et al., 2009). Zakon o računovodstvu regulira računovodstvo poduzetnika te se pod tim pojmom podrazumijeva da su poduzetnici (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

1. trgovačko društvo i trgovac pojedinac koji su određeni propisima koji reguliraju trgovačka društva,
2. podružnica poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi, u Republici Hrvatskoj, prema propisima koje uređuju trgovačka društva,
3. poslovna jedinica poduzetnika iz točke 1. ovoga stavka sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja te poslovna jedinica poduzetnika iz države članice ili treće države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima o porezima.

Prema odredbama Zakonu o računovodstvu, poduzetnici se razvrstavaju na mikro, male, srednje i velike, ovisno o pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji, a koji se nazivaju granični pokazatelji. Oni uključuju iznos ukupne aktive, prihoda i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

Mikro poduzetnicima se smatraju oni koji ne prelaze dva od sljedeća tri kriterija klasifikacije poduzetnika (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

- ukupna aktiva 350.000, 00 eura,
- prihod 700.000, 00 eura,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine- deset radnika.

Mali poduzetnici su oni koji ne prelaze dva od sljedeća tri kriterija (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

- ukupna aktiva 4.000.000,00 eura,
- prihod 8.000.000,00 eura,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine- 50 radnika.

Srednji poduzetnici su oni koji ne zadovoljavaju uvjete za mikro i male poduzetnike i ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

- ukupna aktiva 20.000.000,00 eura,
- prihod 40.000.000,00 eura,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine- 250 radnika.

Velikim poduzetnicima smatraju se (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

- poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta iz prethodno navedenog,
- banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, leasing- društva, društva za upravljanje UCITS fondovima bez obzira na granične pokazatelje.

3.1.2. Računovodstveni standardi

Računovodstvena načela mogu se opisati kao temeljna pravila koja upotrebljavaju poslovni subjekti u prezentiranju financijskih informacija (Gulin, 2003). Svaki poduzetnik dužan je pridržavati se općeprihvaćenih načela (Žager et al., 2016):

- *Načelo nabavne vrijednosti* koje zahtijeva da se imovina prilikom nabave evidentira po njenom trošku nabave.
- *Načelo nastanka događaja* zahtijeva da se prihodi i rashodi pripisuju razdoblju u kojem su nastali.
- *Načelo objektivnosti* zahtijeva da financijski izvještaji budu objektivno prezentirani u skladu sa stvarnim događajima.

- *Načelo materijalnosti ili značajnosti* zahtijeva da se u financijskim izvještajima prezentiraju informacije koje su značajne.
- *Načelo konzistentnosti ili dosljednosti* podrazumijeva dosljednu primjenu računovodstvenih politika, standarda i propisa.
- *Načelo opreznosti* nalaže da prihode priznajemo samo onda kada su nastali, kada su sigurni, a rashode i onda kada su mogući.

Kako bi se poduzetnicima olakšala primjena i razumijevanje osnovnih karakteristika računovodstva, računovodstvena načela su se detaljnije razradila kroz računovodstvene standarde preuzevši ulogu u definiranju prezentiranja informacija te njihovog procesiranja u računovodstvu (Žager et al. 2016).

Poduzetnici koji se bave građevinskom djelatnošću obvezni su pridržavati se Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. Sukladno Zakonu o računovodstvu, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde (MRS), njihove dopune i povezana tumačenja te Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI) (Službeni list Europske Unije, 2018). Hrvatski standardi financijskog izvještavanja doneseni su s ciljem pojednostavljenja Međunarodnih standarda financijskih izvještavanja, odnosno kako bi se mikro i malim poduzetnicima olakšala primjena i tumačenje računovodstvenih podataka i informacija. Ovi standardi sadrže zahtjeve za priznavanje, mjerenje, procjenu, prezentiranje i objavljivanje transakcija i događaja koji su važni za financijske izvještaje. Svrha ovih standarda je propisivanje osnove za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja, pomoć revizorima u formiranju mišljenja usklađenosti, pomoć korisnicima financijskih izvještaja pri tumačenju podataka i informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima (Odbor za standarde financijskog izvještavanja, [OSFI], 2015).

Građevinska djelatnost specifična je po računovodstvenom postupanju ovisno o tome pojavljuje li se poduzetnik u ulozi uslužnog graditelja ili investitora koji gradi građevine za tržište. Sukladno tome, računovodstveno praćenje poduzetnika koji pružaju građevinske usluge kod obveznika primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI) uređuju HSFI 15- Prihodi koji pružaju smjernice za priznavanje i mjerenje prihoda od graditeljskih usluga i HSFI 16- Rashodi koji utvrđuju priznavanje i mjerenje rashoda koji se odnose na graditeljske usluge. Obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) pri računovodstvenom praćenju primjenjuju standard MSFI 15- Prihodi na temelju ugovora s kupcima koji pruža smjernice za prihode koji proizlaze iz građevinskih usluga (Cirkveni, 2023).

Kod uslužnih graditelja prihodi se utvrđuju na dva načina. Prvi način utvrđivanja je ako ugovoreni radovi počinju i završavaju u istom obračunskom razdoblju, prihodi i rashodi evidentiraju se u tom obračunskom razdoblju u iznosima isporučenih radova i troškova koji pripadaju tom razdoblju. Sukladno tome, mikro, mali i srednji poduzetnici primjenjuju standard HSFI 15. (Cirkveni, 2023). Drugi slučaj, ako radovi počinju u jednom obračunskom razdoblju i nastavljaju se kroz dulje vrijeme, tada se prihodi utvrđuju ovisno o procjeni određenog ugovora. Ako se prihod ne može pouzdano procijeniti, što se najčešće događa u prvim fazama obavljenih radova, prihod treba priznati do visine troška, a troškove koji su nastali treba priznati kao rashod u razdoblju u kojem su nastali (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, NN 86/15). Ukoliko se prihode može pouzdano procijeniti, tada izvođač radova u prihode obračunskog razdoblja uključuje iznose obavljenih radova prema stupnju dovršenosti. Stupanj dovršenosti ugovora u građevinskoj djelatnosti se utvrđuje primjenom jedne od metoda (Cirkveni, 2023):

- a) prema udjelu troškova ugovora koji su nastali do određenog datuma u procijenjenim ukupnim troškovima,
- b) pregledom obavljenih radova,
- c) fizičkom proporcijom dovršenog u ugovorenom poslu.

MSFI 15 – Prihodi na temelju ugovora s kupcima primjenjuju veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa. Ovaj standard utvrđuje načela koja poduzetnici primjenjuju za izvještavanje zainteresiranih korisnika financijskih izvještaja što se odnosi na iznos, vremenski okvir i neizvjesnost prihoda i novčanih tokova koji proizlaze iz ugovora s kupcem (Službeni list Europske unije, 2008). Sukladno standardu MSFI 15, prihodi se priznaju kada poduzetnik ispuni obvezu na činiđu prijenosom obećane usluge kupcu, a za koju se smatra da je prenesena kada kupac stekne kontrolu nad tom uslugom. Termin kontrola nad imovinom predstavlja mogućnost upravljanja upotrebom te imovine i ostvarivanje koristi od nje, odnosno ne mogućnost da druga poduzeća upravljaju istom i ostvaruju koristi od nje. Prodavatelj prenosi kontrolu nad tom uslugom nakon nekog razdoblja i priznaje prihode ukoliko je ispunjeno da (Službeni list Europske unije, 2008):

- a) kupac prima i upotrebljuje koristi koje proizlaze iz činiđe prodavatelja,
- b) nakon izvršenja činiđe, poboljšava se ili stvara nova imovina koju kontrolira kupac,
- c) u okviru izvršenja činiđe prodavatelja ne stvara se imovina te ju prodavatelj ne može upotrijebiti na drukčiji način.

Sukladno MSFI 15, postoje dvije metode prema kojima se procjenjuju obavljene usluge prema ugovoru pri čemu poduzetnik mora uzeti u obzir vrstu sluge koju je obećao prenijeti kupcu. Metodom outputa prihodi se priznaju na temelje direktne procjene vrijednosti usluga koje su isporučene kupcu do određenog datuma u odnosu na ostale usluge za koje je ugovorena obveza. Primjenom metode inputa, prihodi se priznaju na temelju napora ili inputa koje poduzetnik koristi radi ispunjenja ugovorenih radova kao što su upotrijebljeni materijal radni sati strojeva, proteklo vrijeme i slično (Cirkveni, 2023).

Investitori koji grade građevine za tržište gradnju građevina obvezni su pratiti računovodstveno Međunarodnim računovodstvenim standardima MRS 2- Zalihe (MRS 2), a mikro, mali i srednji poduzetnici prate Hrvatske standarde financijskog izvještavanja HSFI 10- Zalihe (HSFI 10). Stambene zgrade, poslovne zgrade i kuće koje su u procesu proizvodnje vode se kao kratkotrajna imovina jer je cilj te imovine da se proda u budućnosti, odnosno namjera držanja te imovine je ostvarivanje buduće ekonomske koristi kroz prodaju. Investitori mogu biti istodobno izvođači radova i naručitelji građevinskih usluga koje se odnose na izgradnju građevina za tržište, a što ih primaju od isporučitelja građevinskih usluga (Cirkveni, 2022).

Sukladno MRS 2 i HSFI 10, u vrijednost zaliha proizvodnje uključuju se troškovi nabave, konverzije i drugi troškovi koji direktno utječu na građenje građevine, a to su troškovi materijala, troškovi rada, ostali izravni troškovi građenja, troškovi vanjskih usluga i slično, dok se u vrijednost zaliha građevina ne uključuju troškovi administracije, uprave, materijala i rada koji nisu uobičajeni za takvu vrstu poslovanja. Svi troškovi koji se uključuju u vrijednost građenja iskazuju se prema prirodnim vrstama troškova (troškovi pripreme gradilišta, geodetske usluge, instalacije, uređenje okoliša, iskopavanje, troškovi građenja kupovna cijena zemljišta), a nakon toga se prenose na proizvodnju u tijeku. S računovodstvenog aspekta, zemljište se evidentira odvojeno od građevine jer zemljište ne podliježe obračunu amortizacije. Takva evidencija se provodi bez obzira što s poreznog motrišta kod prodaje je riječ o jednoj isporuci. Nakon završetka izgradnje, zemljište i građevinski objekti se iskazuju kao zalihe, ali odvojeno. Ukoliko investitor gradi građevine za potrebe obavljanje redovne djelatnosti kao što su proizvodnja dobara i pružanja usluga, administrativne svrhe, izgradnju tih građevina računovodstveno prate standardi HSFI 6- Dugotrajna materijalna imovina za mikro, male i srednje poduzetnike i MRS 16- Nekretnine, postrojenja i oprema za velike poduzetnike i subjekte od javnog interesa. Tijek izgradnje građevina se prati na kontu građevina u pripremi, dok se kupovina zemljišta prati kao zemljište u pripremi. Ukoliko investitor gradi građevine za najam ili kako bi povećao njenu vrijednost, računovodstveno praćenje se uređuje sukladno

HSFI 7- Ulaganja u nekretnine za mikro, male i srednje poduzetnike, odnosno MRS 40- Ulaganja u nekretnine za velike poduzetnike i subjekte od javnog interesa (Cirkveni, 2022).

3.2. Porezni tretman

Poslovni subjekti koji se bave građevinskom djelatnošću dužni su pridržavati se aktualnog Zakona o porezu na dohodak, Zakon o porezu na dobit i Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Pravna regulativa nalaže da poduzeća (pravne osobe) koje se nalaze u sustavu poreza na dobit primjenjuju Zakon o porezu na dobit dok fizičke osobe (obrtnici) koje se nalaze u sustavu poreza na dohodak primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dohodak (Dečman, Žager, 2015).

3.2.1. Obveznici poreza na dohodak

Porezni obveznik poreza na dohodak koji se bavi građevinskom djelatnošću kao polazište za utvrđivanje dohotka od samostalne djelatnosti koristi poslovne primitke i poslovne izdatke. Poslovni primici su sva dobra koja su poreznom obvezniku pritekla u poreznom razdoblju (novac, stvari, materijalna prava, usluge) (Dragija Dražić L., Primorac, Šimović, 2015). Najčešći poslovni primici koji se pojavljuju u obavljanju djelatnosti su primici od prodaje robe i usluga, primici od otuđenja ili likvidacije djelatnosti, prekomjerni manjkovi, primici po osnovi kamata, od otpisa potraživanja i obveza, primljeni predujmovi, primici od osiguravajućih društava i državnih institucija. Poslovni izdaci su svi odljevi dobara koji su izvršeni radi ostvarivanja, osiguranja i očuvanja poslovnih primitaka. Najčešći poslovni izdaci su vezani za nabavu kratkotrajne i dugotrajne imovine, izdaci za zaposlenike, reprezentaciju, plaćene kamate po kreditima i zajmovima, članarine. Izdaci moraju direktno biti vezani za obavljanje djelatnosti te su oni onda porezni priznati izdaci (Dečman, Žager 2015). Sukladno Zakonu o porezu na dohodak postoje izdaci koji su porezno ne priznati (Zakon o porezu na dohodak, NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22, 2023):

- 50% izdataka reprezentacije,
- porez na dodanu vrijednost na vlastitu potrošnju,
- primici po osnovi naknada, potpora i nagrada iznad propisanih iznosa,
- dnevnice i troškovi službenog putovanja poduzetnika,

- 50% izdataka u svezi s vlastitim ili unajmljenim osobnim automobilom.

Porezno priznati poslovni primitici i izdaci prenose se u knjigu primitaka i izdataka koja se zaključuje na kraju godine i služi kao podloga za utvrđivanje dohotka. Dohodak se utvrđuje kao razlika poslovnih primitaka i izdataka koji su nastali u toku obračunskog razdoblja (Dečman, Žager, 2015). Ukoliko se ostvaruje gubitak koji se ne može nadoknaditi u poreznom razdoblju, porezni obveznik ima mogućnost da ga prenosi i nadoknađuje umanjnjem dohotka u sljedećih pet razdoblja. Gubitak se nadoknađuje samo iz dohotka od samostalne djelatnosti. Obveznicima poreza na dohodak može se umanjiti dohodak propisanim poreznim olakšicama, a to su (Zakon o porezu na dohodak, NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22, 2023):

- plaće novozaposlenih osoba,
- državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, potpore male vrijednosti za praktičnu nastavu,
- izdaci za istraživanje i razvoj,
- preneseni gubitak.

Tablica 1 Utvrđivanje porezne obveze obveznika poreza na dohodak

| |
|---|
| POSLOVNI PRIMICI |
| - POSLOVNI IZDACI |
| = DOHODAK |
| - POREZNE OLAKŠICE |
| =DOHODAK/GUBITAK NAKON OLAKŠICA |
| - OSOBNI ODBICI |
| = POREZNA OSNOVICA |
| x POREZ I PRIREZ |
| <ul style="list-style-type: none"> • POREZ PO STOPI 20% do 47.780,28 eura • POREZ PO STOPI 30% iznad 47.780,28 eura |
| =POREZNA OBVEZA |

Izvor: obrada autora prema Dečman N., Žager K.. (2015.), *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*. Zagreb: HZRIFD

Svi porezni obveznici imaju pravo na osnovni osobni odbitak kojim se umanjuje porezna osnovica. Sukladno načelu pravednosti, ne treba se oporezivati dio dohotka koji služi za osnovne životne potrebe (Dragija et al., 2015). Osnovni osobni odbitak prema Zakonu iznosi

530,90 eura za svaki mjesec poreznog razdoblja, a može se uvećavati za uzdržavane članove obitelji (Zakon o porezu na dohodak, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22, 2023).

Porezni obveznici poreza na dohodak imaju mogućnost plaćati mjesečni predujam prema rješenju Porezne uprave koja može na zahtjev izmijeniti visinu predujma. Porezna uprava također može na temelju inspekcijskog nadzora utvrditi nove iznose mjesečnih predujmova. Iznos predujma kojeg su dužni platiti utvrđuje se prema podacima iz prethodno obrađenih godišnjih poreznih prijava koje se podnose na kraju godine. na način da se porezna obveza za koju se utvrđuje predujam dijeli s brojem mjeseci istog razdoblja. Ukoliko je porezni obveznik tek počeo obavljati samostalnu djelatnost, nije dužan plaćati predujmove poreza na dohodak do podnošenja prve godišnje porezne prijave. Tek od druge godine poslovanja, predujmovi poreza na dohodak se plaćaju mjesečno do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec. Godišnja porezna prijava (Obrazac DOH) se podnosi do kraja veljače tekuće godine za prethodnu kalendarsku godinu, a njenom prijavom se sprječava korištenje osobnog odbitka više od dvanaest puta (Dragija et al., 2015).

Konačna porezna obveza obveznika poreza na dohodak dobije se tako da se od godišnje porezne obveze oduzmu uplaćeni predujmovi poreza na dohodak tijekom godine. Na taj način se utvrđuje razlika za uplatu ili povrat poreza poreznom obvezniku. Ukoliko je razlika pozitivna, porezni obveznik je obvezan uplatiti razliku poreza na dohodak koje mu dostavlja Porezna uprava. Suprotno, ako je porezni obveznik platio veći predujam od poreza na dohodak koje je utvrđeno rješenjem Porezne uprave, više plaćeni porez se vraća poreznom obvezniku na njihov zahtjev ili im se uračunava u predujam za iduće porezno razdoblje (Zakon o porezu na dohodak, NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22, 2023).

Porezni obveznik koji želi prijeći na paušalno oporezivanje dohotka od samostalne djelatnosti dužan je uz Obrazac RPO kojeg dostavlja Poreznoj upravi koja je nadležna prema mjestu prebivališta ili boravišta u roku od osam dana od dana početka obavljanja djelatnosti dostaviti i pregled primitaka i izdataka iz Knjige primitaka i izdataka i ukupan iznos tražbina na temelju izdanih računa iz Evidencije o tražbinama i obvezama (Pravilnik o paušalnom oporezivanju, NN 1/20, 1/21, 156/22, 15/23, 2023).

Paušalno oporezivanje mogu koristiti fizičke osobe koje ostvaruju primitke od samostalne djelatnosti obrta i s obrtom izjednačene djelatnosti, poljoprivrede, šumarstva, samostalne djelatnosti koja se obavlja kao domaća radinost i sporedno zanimanje osobnim radom. Uvjeti

koji trebaju biti ispunjeni za paušalno plaćanje poreza na dohodak su (Pravilnik o paušalnom oporezivanju, NN 1/20, 1/21, 156/22, 15/23, 2023):

1. fizička osoba, a po osnovi djelatnosti obrta, poljoprivrede i šumarstva nije obveznik poreza na dodanu vrijednost,
2. ukupni godišnji primici ne prelaze iznos od 39.816,34 eura.

Godišnji paušalni dohodak je ujedno i godišnja porezna osnovica za utvrđivanje godišnjeg paušalnog poreza koji se utvrđuje primjenom porezne stope od 10%. Iznos godišnjeg paušalnog poreza uvećava se za prirez porezu na dohodak kojeg donosi jedinica lokalne samouprave prema prebivalištu ili boravištu poreznog obveznika. Mjesečni paušalni porez na dohodak dobiva se kao razmjer godišnjeg paušalnog poreza na dohodak s 12 mjeseci u kojima se obavlja samostalna djelatnost. (Računovodstvo, revizija i financije, [RRiF], b.d.)

Tablica 2 Godišnji paušalni porez na dohodak u eurima

| OSTVARENI UKUPNI PRIMITCI | GODIŠNJA POREZNA OSNOVICA | GODIŠNJI PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK | MJESEČNI PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK (bez prireza) |
|---------------------------|---------------------------|------------------------------------|--|
| 0,00 – 11.281,44 | 1.692,22 | 169,22 | 2,54 |
| 11.281,44 – 15.263,13 | 2.289,47 | 228,95 | 3,43 |
| 15.263,13 – 19.842,06 | 2.976,31 | 297,63 | 4,46 |
| 19.842,06 – 30.526,25 | 4.578,94 | 457,89 | 6,87 |
| 30.526,25 – 39.816,85 | 5.972,53 | 597,25 | 8,96 |

Izvor: Obrada autora prema Računovodstvo, revizija i financije (b.d.), Obrtnici i slobodna zanimanja, preuzeto 21. 06. 2023. s : <https://www.rrif.hr/clanakfull-21554/>

Porezni obveznik godišnji paušalni porez i prirez na dohodak plaća tromjesečno, a dobiva se kao umnožak broja mjeseci tromjesečja i utvrđenog paušalnog mjesečnog poreza na dohodak [RRiF], b.d.):

1. I. tromjesečje do 31.ožujka,
2. II. tromjesečje do 30.lipnja,
3. III. tromjesečje do 30.rujna
4. IV. tromjesečje do 31.prosinca.

3.2.2. Obveznici poreza na dobit

Jedan od čestih slučajeva u praksi je da je obvezniku poreza na dohodak, odnosno fizičkim osobama koje obavljaju obrt i samostalnu djelatnost, omogućeno da prijeđu na oporezivanje dobitkom temeljem izjave da žele plaćati porez na dobit umjesto porez na dohodak i/ili su prisiljeni po sili Zakona o porezu na dobit postati obveznici poreza na dobit. Uvjet koji mora biti ispunjen za prelazak u sustav poreza na dobit je da je visina ostvarenih primitaka u prethodnom razdoblju prešla iznos od 995.421,06 eura temeljem podataka u svojim poslovnim knjigama. Porezni obveznik je tada dužan obavijestiti nadležnu Poreznu upravu najkasnije 15 dana nakon početka poreznog razdoblja. Prelazak u sustav poreza na dobit obvezuje plaćanje poreza na dobit i vođenje poslovnih knjiga prema propisima o računovodstvu sljedeće tri godine. Fizička osoba koja mijenja porezni status u status obveznika poreza na dobit, može birati hoće li osnovicu poreza na dobit utvrđivati prema novčanom načelu ili obračunskom načelu. Također, dužna je sastaviti početnu bilancu na osnovi popisa imovine i obveza na dan 31.12. prethodne godine te ju predaje uz Obrazac PD Poreznoj upravi za prvu godinu u kojoj je poslovao kao obveznik poreza na dobit. Na kraju prvog poreznog razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit, dobit se povećava i smanjuje za pozicije iz početne bilance (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 2023) :

Tablica 3 Stavke uvećanja i umanjenja dobiti nakon prelaska iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit

| STAVKE UVEĆANJA | STAVKE UMANJENJA |
|--|---|
| + vrijednost zatečenih zaliha | - obveze prema dobavljačima za robu i usluge |
| + dani predujmovi za robu i usluge | - obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge |
| + potraživanja od kupaca za prodane predmete dugotrajne imovine iz Popisa dugotrajne imovine | - obveze za obračunate, a neisplaćene plaće |
| + aktivna vremenska razgraničenja | - pasivna vremenska razgraničenja |
| + zahtjevi za povrat poreza na promet i istovrsnih poreza | - dugoročna rezerviranja |
| | - obveze za porez na promet i istovrsne poreze |

Izvor: Obrada autora prema Zakon o porezu na dobit (2023.), Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, preuzeto 22.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>

Ukoliko porezni obveznik odabere obračun porezne osnovice prema novčanom načelu, nije dužan na kraju poreznog razdoblja izvršiti uvećanja i umanjenja porezne osnovice jer je riječ o jednakim korekcijama samo sa suprotnim predznacima, ali je i dalje dužan voditi evidenciju izvršenih uvećanja i umanjenja vodeći se načelima urednog knjigovodstva koja dostavlja uz prijavu poreza na dobit (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 2023).

Obveznik poreza na dobit je pravna i fizička osoba, a koje je rezident Republike Hrvatske te gospodarsku djelatnost obavljaju samostalno i trajno radi ostvarivanja dobiti i drugih koristi koje su vezane uz gospodarsku djelatnost. Porezni obveznik može biti i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika, odnosno nerezident (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 2023). Zakon o porezu na dobit je opća odredba za utvrđivanje osnovice poreza na dobit, a koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit. I prema novčanom i obračunskom načelu, polazna točka za utvrđivanje porezne osnovice je računovodstvena dobit ili gubitak utvrđena u poslovnim knjigama i financijskim izvještajima koja se uvećava za porezno nepriznate rashode i umanjuje za porezne olakšice i potpore. Kako bi porezna prijava bila ispravna, prije sastavljanja financijskih izvještaja potrebno je provjeriti jesu li prihodi i rashodi iskazani u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (Dragija et al., 2015).

Porezni obveznik nastoji minimizirati financijske obveze za porez ili pomoću odgođenog plaćanja porezne obveze. Ono što takve odluke donesu poduzeću su povoljniji porezni učinci na financijske izvještaje. Povezanost poreznih prijava s financijskim izvještajima određuje Zakon o porezu na dobit. Prema tome, porezna osnovica se utvrđuje na temelju podataka iz poslovnih knjiga. Dakle, zbog toga što je u poreznim propisima prihvaćeno da je polazna veličina pri utvrđivanju porezne osnovice financijski rezultat koji je utvrđen prema računovodstvenim propisima, zaključuje se da računovodstveni propisi postaju porezni propisi prema kojima se provjerava zakonitost i točnost utvrđivanja porezne obveze (Dragija et al., 2015).

Sukladno tome, porezna osnovica je računovodstvena dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima, kao razlika prihoda i rashoda uvećana i/ili umanjena za stavke prema Zakonu o porezu na dobit. Na taj način dolazi do razlika u računovodstvenoj i poreznoj osnovici, a one nastaju jer se neki prihodi ne uključuju u poreznu osnovicu, a neki rashodi se

ne priznaju pri utvrđivanju osnovice. Posljedica toga je moguće ostvarenje računovodstvene dobiti i poreznog gubitka i obrnuto (Dragija et al., 2015). S obzirom da je porezna osnovica utvrđena prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, te uvećana i umanjena prema Zakonu o porezu na dobit, potrebno je u svrhu sastavljanja PD Obrasca provjeriti porezni tretman prihoda i rashoda koji su iskazani u Računu dobiti i gubitka (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 2023).

Porezna osnovica se povećava za porezno nepriznate rashode (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 2023):

- rashodi od vrijednosnog usklađenja dionica i udjela,
- iznos amortizacije iznad propisanih svota,
- 50% troškova reprezentacije,
- 50% troškova osim troškova osiguranja i kamata koji su nastali u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima za osobni prijevoz,
- manjkovi na imovini iznad visine utvrđene HGH i HOK,
- troškovi prisilne naplate poreza ili drugih davanja,
- kazne koje izriče mjerodavno tijelo,
- zatezne kamate između povezanih osoba,
- za povlastice i druge oblike imovinskih koristi danih fizičkim ili pravnim osobama da nastane, odnosno ne nastane određeni događaj, tj. da se određena radnja obavi,
- za darovanja iznad svote,
- kamate koje nisu porezno priznati rashod,
- za rashode utvrđene u postupku nadzora s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama,
- za sve druge rashode koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja porezne osnovice, a koji nisu bili uključeni u poreznu osnovicu.

Porezna osnovica se smanjuje za porezno nepriznate prihode (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 2023):

- prihodi od dividendi i udjela u dobiti,
- prihodi od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela,
- prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim razdobljima bila uključena u poreznu osnovicu,
- iznos amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima,
- iznos poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice.

Zakon o porezu na dobit nalaže da se porezna osnovica može dodatno smanjiti kroz iznos poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima (Dojčić et al., 2023):

1. olakšice za potpomognuta područja - porezni obveznici na području Grada Vukovara i na području jedinica lokalne samouprave koji pripadaju u I. skupinu prema stupnju razvijenosti posebnom propisu o regionalnom razvoju RH,
2. poticaji ulaganja – porezni obveznici koji izvrše znatnija ulaganja u povećanje poslovne aktivnosti, zapošljavaju nove zaposlenike i koji su stekli status nositelja poticajnih pogodnosti koje se ostvaruju primjenom snižene stope poreza na dobit.

Obveza poreza na dobit utvrđuje se prijavom poreza na dobit u PD Obrascu čiji je sadržaj propisan Pravilnikom o porezu na dobit primjenom propisane porezne stope na izračunatu poreznu osnovicu. Prema Zakonu o porezu na dobit porezna stopa se primjenjuje polazeći od visine ostvarenih prihoda u poreznom razdoblju (Dojčić et al., 2023):


- 10% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 7.500.000,00 kuna (995.421,06 eura),
- 18% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 7.500.000,01 kuna (veći od 995.421,06 eura).

Prijava poreza na dobit sukladno odredbama podnosi se najkasnije do 30. travnja, a prilozi koji se dostavljaju uz PD Obrazac su bilanca i račun dobiti i gubitka koji se dostavljaju radi statističkih i drugih potreba.

Svi obveznici poreza na dobit obvezni su plaćati predujam poreza na dobit na osnovi porezne prijave za prethodno porezno razdoblje. Predujam poreza na dobit dobije se tako da se osnovica

za izračun predujma poreza na dobit podijeli s brojem mjeseci poslovanja u poreznom razdoblju. Sukladno tome, predujam se plaća mjesečno u iznosu koji se dobije kada se podijeli porezna obveza za prethodno razdoblje s brojem mjeseci istoga razdoblja. Ukoliko poduzeće ostvaruje gubitak sukladno Prijavi poreza na dobit prethodnog poreznog razdoblja, porezni obveznik nema obvezu plaćanja predujmova za iduću godinu. Ukoliko je porezna obveza po podnesenom PD Obrascu manja od iznosa predujmova koji su uplaćeni, porezni obveznik iskazuje razliku za povrat poreza pismenim putem Poreznoj upravi o načinu korištenja razlike, odnosno želi li da mu se više plaćeni porez koristi kao predujam za naredno razdoblje ili želi povrat na žiro račun (Dojčić et al., 2023).

Tablica 4 Utvrđivanje porezne obveze

| | |
|---|--|
| PRIHODI | |
| - RASHODI | |
| = RAČUNOVODSTVENA DOBIT/ GUBITAK | |
| + POVEĆANJE DOBITI/ SMANJENJE GUBITKA | |
| - SMANJENJE DOBITI/ POVEĆANJE GUBITKA | |
| = OPOREZIVA DOBIT/ POREZNI GUBITAK | |
| - PRENESENI POREZNI GUBITAK | |
| = POREZNA OSNOVICA | |
| <ul style="list-style-type: none"> • x 10% do 995.421,06 eura • x 18% veće od 995.421,06 eura |  POREZNA OBVEZA |
| - OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA, POTICAJI | |
| = KONAČNA POREZNA OBVEZA | |
| - POREZ KOJI SE URAČUNAVA I UPLAĆENI | |
| PREDUJMOVI | |
| = RAZLIKA ZA UPLATU/ POVRAT | |

Izvor: Obrada autora prema Dražić Lutilsky I., Dragija M., Primorac M., Šimović H. (2015.), Računovodstvo poreza, Zagreb: Udžbenici Sveučilišta u Zagrebu

3.2.3. Obračun amortizacije prema računovodstvenom i poreznom aspektu

Amortizacija je trošak koji nastaje postupnim trošenjem dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine s ograničenim vijekom trajanja koji se sustavno raspoređuje tijekom procijenjenog vijeka upotrebe dugotrajne imovine (Dojčić et al., 2023). Na kraju poslovne godine potrebno je napraviti obračun amortizacije i poštivati odredbe HSFI, MSFI i porezne propise. Porezni propisi određuju do koje je visine trošak amortizacije porezno priznati trošak stoga trošak amortizacije kojeg društvo obračuna prema računovodstvenim standardima ne mora biti i porezno priznati trošak prema Zakonu i Pravilniku o porezu na dobit. Razlika koja nastaje između računovodstvenog i poreznog obračuna amortizacije naziva se privremena razlika. Drugim riječima, ako se amortizacija za porezne svrhe obračunava sporije od računovodstvene amortizacije, to jest kada se u računovodstvu koristi veća stopa od porezno dopustive nastaje privremena razlika koja se naziva odgođena porezna imovina. Porezni obveznik može koristiti i nižu stopu amortizacije od porezno dopustive jer prema Zakonu o porezu na dobit, niža stopa amortizacije smatra se porezno dopustivom te predstavlja porezno priznati rashod. Obveznici poreza na dobit amortiziraju dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu te sukladno tome povećavaju rashode i smanjuju poreznu osnovicu što daje prednost poduzetnicima u svrhu poreznog planiranja (Dragija et al., 2015).

Prema Zakonu o porezu na dobit, dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji pojedinačni trošak nabave veći od 464,53 eura i vijek trajanja duži od godinu dana. Računovodstveni standardi ne spominju visinu troška nabave te je to razlika između definiranja imovine koja podliježe amortizaciji s računovodstvenog i poreznog aspekta. Imovina koja ne podliježe amortizaciji su zemljišta, šume i obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kultura i umjetnička djela (Dojčić et al., 2023).

Osnovica za obračun amortizacije dugotrajne imovine je amortizirajući iznos dugotrajne imovine, a ono se dobije kao trošak nabave umanjen za procijenjeni ostatak vrijednosti. Procijenjeni ostatak vrijednosti je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik dobio kada bi imovinu prodao u ovom trenutku umanjen za procijenjene troškove prodaje (Dojčić et al., 2023).

Kako se amortizacija obračunava tijekom cijelog korisnog vijeka uporabe dugotrajne imovine, tako je poduzetnik dužan procijeniti korisni vijek uporabe. Vijek uporabe dugotrajne imovine je vremensko razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju poduzetniku i predstavlja broj proizvoda ili drugih jedinica koje se očekuju ostvariti od te imovine (Dojčić et al., 2023).

S računovodstvenog aspekta, poduzetnici mogu koristiti pri obračunu amortizacije tri metode (Dojčić et al., 2023):

1. linearna metoda – rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom korisnog vijeka upotrebe,
2. funkcionalna metoda – rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvedenih proizvoda tijekom korisnog vijeka upotrebe,
3. degresivna metoda – rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom korisnog vijeka upotrebe.

Zakon o porezu na dobit zahtijeva da se amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje kao rashod u iznosu obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa. Ako poduzetnici sukladno računovodstvenim standardima primjenjuju neku drugu metodu, dužni su za porezne potrebe obračunati i po linearnoj metodi.

Amortizacija koja je obračunata po nižim stopama od onih koje su propisane Zakonom o porezu na dobit je porezno priznata. Suprotno, amortizacije koja je obračunana po stopama koje su više od porezno maksimalno dopustivih predstavlja privremeno porezno nepriznati rashod te se za taj iznos rashoda u tekućem poreznom razdoblju povećava osnovica u PD Obrascu (Dojčić et al., 2023).

Tablica 5 Porezno dopuštene stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit

| OPIS | REDOVNA STOPA | | PODVOSTRUČENA STOPA | |
|--|---------------|---------|---------------------|---------|
| | VIJEK UPORABE | STOPA % | VIJEK UPORABE | STOPA % |
| Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT | 20 | 5 | 10 | 10 |
| Osnovno stado i osobni automobili | 5 | 20 | 2,5 | 40 |
| Nematerijalna imovina, oprema, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju | 4 | 25 | 2 | 50 |
| Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže | 2 | 50 | 1 | 100 |
| Za ostalu nespomenutu imovinu | 10 | 10 | 5 | 20 |

Izvor: obrada autora prema Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, (2023.), preuzeto 24.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>

3.2.4. Obveznici poreza na dodanu vrijednost

Porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost je svaka pravna i fizička osoba koja na bilo kojem mjestu samostalno obavlja gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti, a čija je vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini veća od 39.816,84 eura. Pod gospodarskom djelatnošću smatra se svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge i djelatnosti slobodnih zanimanja. Obveznicima se ne smatraju tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne samouprave, komore i ostala tijela s javnim ovlastima. Sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost predmetom oporezivanja smatra se (Zakon o porezu na dodanu vrijednost 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 2023):

1. isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik,
2. stjecanje dobara unutar Europske unije koje uz naknadu obavi u tuzemstvu,
3. obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik,
4. uvoz dobara.

Izmjenom Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji je stupio na snagu 01. siječnja 2014. godine, u prometu dobara i usluga primjenjuju se tri stope PDV-a: 5%, 13% i 25% (Zakon o

porezu na dodanu vrijednost 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 2023).

Poduzetnici čiji je prag prometa iz prethodne godine manji od 39.816,84 eura smatraju se malim poreznim obveznicima koji su oslobođeni plaćanja PDV-a i ne mogu priznavati pretporez (osim ako su dobrovoljno ušli sustav PDV-a). Ukoliko obveznici PDV-a obavljaju transakcije unutar EU-a dužni su zatražiti PDV ID broj koji im se dodjeljuje u obliku PDV ID broj – OIB s predznakom HR. Ulaskom u sustav PDV-a obveznici su dužni registrirati (Markota et al., 2015)

Oporezivi događaj nastaje kada su dobra isporučena ili usluge obavljene, a obveza PDV-a koju je porezni obveznik dužan platiti iskazuje se istekom obračunskog razdoblja u kojem je obavljena isporuka dobara ili su obavljene usluge. Ako je isporuka dobara ili usluga obavljena, a nije izdan račun, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao događaj koji se oporezuje, ali ako je račun izdan, a nije obavljena isporuka dobara ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je izdan račun. Ukoliko porezni obveznik stornira račun, ne nastaje obveza obračuna PDV-a (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 01/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 2023).

U poslovnoj praksi obavljani građevinski radovi se obračunavaju putem računa za „privremene obračunske situacije“ koje izvođač ispostavlja investitoru istekom svakog ugovorenog obračunskog razdoblja, dok pri završetku cjelokupnog projekta izvođač ispostavlja „konačnu situaciju“. U građevinskoj djelatnosti građevinske usluge mogu imati obilježje kontinuirane isporuke kroz više razdoblja oporezivanja, stoga oporezivi događaj nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija o izvedenim radovima od strane nadzornog tijela. Ukoliko se ne ovjeri obračunska situacija, porezna obveza je nastala u dijelu kada su radovi obavljani najkasnije istekom obračunskog razdoblja koje slijedi nakon razdoblja u kojem je ispostavljena obračunska situacija. Navedeno pravilo se ne primjenjuje u slučaju prijenosa porezne obveze, odnosno kada graditeljsku uslugu u tuzemstvu obavi obveznik PDV-a naručitelju radova koji je također obveznik PDV-a. Stoga unatoč tome što je i dalje u svrhu kontrole obavljenih radova potrebna ovjera privremenih situacija od strane investitora u slučaju dva porezna obveznika, ovjera od strane nadzornog inženjera nema nikakvo značenje za obračun PDV-a (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 01/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 2023). Dakle, izvođač građevinske usluge koja traje dulje od mjesečnog ili tromjesečnog razdoblja oporezivanja treba izdavati račune na mjesečnoj ili tromjesečnoj razini, odnosno treba izdavati obračunske situacije koje su u korist izvođača radi brže naplate svojih isporuka (Zakon o

porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 2023).

Porezna osnovica za obračun poreza na dodanu vrijednost pri isporuci dobara i usluga je naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca. U tu vrijednost se uključuju iznosi subvencija koji su direktno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga. U poreznu osnovicu uključuju se iznosi poreza, carina, pristojbi i ostalih davanja, osim PDV-a te troškovi poput pakiranja, provizije, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobra ili usluge zaračunava kupcu. Iznosi koji se ne uključuju u poreznu osnovicu su popusti koji su ostvareni zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobravaju u trenutku isporuke i ostale prolazne stavke. Kod stjecanja dobara unutar Europske unije, poreznu osnovicu čine stavke uključene kao i u poreznu osnovicu za isporuke dobara u tuzemstvu s razlikom da se uključuju trošarine što ih je stjecatelj dobara obvezan platiti ili je platio. Pri uvozu dobara u EU poreznu osnovicu čini carinska osnovica sukladno carinskim propisima i ostala davanja ako nisu uključena u carinsku vrijednost kao što su porezi, carine, provizije, troškovi pakiranja, osiguranja i slično (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 2023).

Porezni obveznici imaju pravo na odbitak, odnosno *priznavanje pretporeza* u visini svote PDV-a koju su mu zaračunali drugi porezni obveznici za isporuku dobara i usluga kojima se primatelj koristi za obavljanje djelatnosti. Tuzemni pretporez se može priznati u visini svote PDV-a plaćenog pri uvozu dobara te PDV-a koji poduzetnik koji je obveznik PDV-a treba obračunati na uslugu koja mu je zaračunata od strane poduzetnika iz druge članice EU-a, a usluga se oporezuje prema mjestu primatelja. Dakle, odbitak pretporeza moguće je ostvariti i za stjecanje dobara unutar EU-a. Dakle, porezni obveznik može odbiti pretporez za isporuku dobara i usluga ako su ispunjeni uvjeti da odbitak pretporeza nije isključen koje su oslobođene PDV-a u tuzemstvu prema Zakonu o PDV-u i porezni obveznik treba imati račun u vezi s isporukom dobara i usluga s propisanim elementima. Elementi koje treba sadržavati svaki račun određeni su čl. 78. - 81. Zakona o PDV-u (Markota et al., 2015).

Prema tome, poduzetnici na oporezive usluge (Čevizović et al. 2017):

- zaračunavaju PDV na svoje isporuke u okviru oporezive gospodarske djelatnosti,
- imaju pravo na odbitak pretporeza po ulaznim računima u svezi obavljanjem oporezive gospodarske djelatnosti, osim isporuka koje su oslobođene.

Suprotno, poduzetnici na oslobođene usluge bez prava na odbitak pretporeza (Čevizović et al. 2017) :

- ne zaračunavaju PDV,
- nemaju pravo na pretporez po ulaznim računima u vezi s obavljanjem oslobođenih isporuka.

Pretporez se ne može odbiti u slučajevima za (Čevizović et al. 2017):

- nabavu i najam plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobne potrebe,
- nabava dobara i usluga za potrebe reprezentacije (ugošćivanje poslovnih partnera, darivanje, izdaci za odmor, sport i ostalo).

U graditeljskoj djelatnosti pretporez se može odbiti u obračunskom razdoblju u kojem je ovjerena situacija o stvarno izvedenim radovima od nadzornog tijela. Porezni obveznik dužan je tijekom razdoblja oporezivanja utvrditi obvezu PDV-a najčešće na mjesečnoj razini i iskazati ju u prijavi PDV-a (*Obrazac PDV*) nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema prebivalištu ili boravištu poreznog obveznika. U njoj je potrebno popuniti ukupnu vrijednost oporezivih transakcija, iznos PDV-a i pretporeza po stopama PDV-a te ukupnu vrijednost transakcija koje ne podliježu oporezivanju. Također, unose se oporezive isporuke po stopama od 5%, 13% i 25%, isporuke koje ne podliježu oporezivanju te oslobođene isporuke. Porezni obveznik je dužan platiti prijavljeni PDV za razdoblje oporezivanja do posljednjeg dana u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja, a *Obrazac PDV* je dužan podnijeti bez obzira je li imao ili nije oporezivih ili oslobođenih transakcija (Čevizović et al. 2017).

Pružatelji građevinskih usluga i njihovi naručitelji u posebnom su postupku oporezivanja koji se naziva *tuzemni prijenos porezne obveze* ili obrnuti postupak gdje izvođači radova prenose poreznu obvezu s osnove isporuke usluge na naručitelja te građevinske usluge. Ovakav postupak oporezivanja je ostvariv pod uvjetima da uslužni graditelj mora biti obveznik PDV-a kao i naručitelj usluge građenja, a uvjeti za prijenos vrijede i za kooperante glavnog izvođača radova. Ukoliko naručitelj obavlja tuzemne isporuke koje su oslobođene PDV-a, prijenos porezne obveze se može provesti samo ako se građevinska usluga odnosi na oporezive isporuke koje se obavljaju u objektu (Markota et al., 2015).

Uslužni graditelji prilikom nabave materijala, opreme i slično moraju dobavljaču iz Republike Hrvatske platiti račun s ulaznim pretporezom, a ako građevni materijal stječe iz EU, PDV treba

samo obračunski platiti. Tuzemni trgovci ne mogu građevinskom poduzetniku isporučiti dobra uz prijenos porezne obveze jer se u tom slučaju radi o isporuci dobra, a ne o izvođenju građevinskih radova. Usluge na koje se odnosi prijenos porezne obveze su usluge izgradnje, rekonstrukcije, uklanjanja i održavanja građevina, usluge popravka i čišćenja istih, ustupanje osoblja u vezi s obavljanjem građevinskih usluga (Markota et al., 2015).

Neke od građevinskih usluga na koje se ne primjenjuje prijenos porezne obveze sukladno Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost su (Markota et al., 2015):

- ispitivanje dijelova građevine u svrhu provjere ispunjavanja bitnih zahtjeva,
- proizvodnja građevinskih proizvoda i dokazivanje njene uporabljivosti,
- održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje ugrađenih i montiranih uređaja,
- čišćenje ulica, cesta i drugih prometnica, uređenje parkova i sportskih terena,
- usluge čišćenja na građevini, poslovi hortikulture i ostale.

Kao što je prethodno definirano, ako se obračunske situacije ispostavljaju uz prijenos porezne obveze na naručitelja, nije bitno je li nadzorni inženjer ovjerio obračunsku situaciju te se ne primjenjuju prethodno navedena pravila nastanka porezne obveze iz ovjerenih obračunskih situacija. Dakle, porezna obveza tuzemni prijenos porezne obveze nastaje protekom svakog razdoblja oporezivanja (Markota et al., 2015).

Naručitelji građevinskih usluga, odnosno investitori građenja, naručitelji radova rekonstrukcije građevina dobivaju ulazne račune bez iskazanog PDV-a ukoliko su i oni sami obveznici PDV-a. Investitor koji je upisan u registru obveznika PDV-a obavezan je zakonski platiti PDV kada mu se obave isporuke građevinskih usluga. Termin „zakonski platiti PDV“ za primatelja računa znači iskazati prenesenu obvezu za PDV i priznati pretporez u istom iznosu u knjigovodstvenoj evidenciji. Dakle, u graditeljskoj djelatnosti kada se primjenjuje prijenos porezne obveze, pretporez se priznaje u razdoblju oporezivanja u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a te isporuke, a to znači kada je usluga obavljena i kada je za usluge izdan račun (Markota et al., 2015).

Poduzetnik koji je upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu obavezan je svako tromjesečje, do 20-og u mjesecu ispuniti i predati Prijavu o tuzemnim isporukama s prijenosom porezne obveze (Obrazac PPO) u elektroničkom obliku (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 33/23). Izvješćivanje o prenesenoj poreznoj obvezi nije potrebna ukoliko uslužni građevinski poduzetnik nije imao isporuka uz prijenos porezne obveze na razini tromjesečja račun (Markota et al., 2015).

3.3. Računovodstvene isprave kao osnovna organizacijska sredstva

Kako bi poduzetnik računovodstveno evidentirao svaki poslovni događaj koji je nastao, koristi pisani ili elektronički dokument koji se naziva računovodstvena isprava. Ona je temelj za knjiženje određene novčane svote koji za posljedicu ima priljev ili odljev sredstava (Belak et al., 2018). U građevinskoj djelatnosti je od iznimne važnosti da isprava točno i jasno odražava činjenično stanje koje je bitno za poslovni događaj koji za posljedicu ima knjigovodstvene promjene. Elementi koje isprava treba sadržavati kako bi bila istinita su (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

1. naziv i broj knjigovodstvene isprave ili jedinstvenu identifikacijsku oznaku,
2. opis sadržaja poslovnog događaja i identifikaciju sudionika poslovnog događaja,
3. novčani iznos ili cijenu po mjernoj jedinici s obračunom ukupnog iznosa,
4. datum poslovnog događaja ako nije isti kao datum izdavanja,
5. datum izdavanja knjigovodstvene isprave,
6. potpis osobe odgovorne za sastavljanje knjigovodstvene isprave, osim ako je riječ o izdavanju računa kada je dovoljno navesti ime i prezime osobe koja je odgovorna za izdavanje, ili kad je isprava kao elektronički zapis kad se umjesto potpisa stavlja prepoznatljiva oznaka uz ime i prezime ili jedinstveni identifikator nadzor.

Tablica 6 Vrste isprava prema određenim kriterijima sistematizacije

| Kriterij sistematizacije | Vrste isprava | Primjer |
|--------------------------|--|--|
| Mjesto nastanka | -interne -eksterne | -uplatnice, isplatnice, izdatnice, isplatne liste -fakture dobavljača, izvodi sa žiroračuna, otpremnice |
| Namjena | -nalogodavne -opravdavajuće -kombinirane | -nalog za isplatu -ulazni i izlazni računi, izvadak o stanju i prometu -putni nalog |
| Obuhvatnost podataka | -originalne -zbrojne | -pojedinačni primjer svake isprave -isplatna lista |
| Fizički izgled | -materijalizirane -e-isprave | -isprave u fizičkom obliku -Zakon o digitalnom propisu, Zakon o elektroničkoj trgovini |

Izvor: Žager K., Tušek B., Mamić Sačec I., Sever Mališ S., Žager L. (2016.), *Računovodstvo za neračunovođe*, Zagreb, HZRIFD

Jedne od najčešćih knjigovodstvenih isprava koje se susreću u građevinskoj djelatnosti su eksterne isprave, odnosno fakture dobavljača za koje je bitno da se kontroliraju radi usporedbe izlaznih narudžbi ili prihvaćenih ponuda s ulaznim računima kako bi se utvrdilo je li naručena roba ili korištena usluga u skladu s onim što je ugovoreno (Žager et al., 2016). Uz svaki ulazni račun se preporučuje čuvati otpremnicu koja služi kao dokaz da je roba isporučena ili usluga pružena. Vrlo bitna kontrola je računska i zakonska, odnosno odgovaraju li iznosi stvarnim isporukama i jesu li u skladu sa zakonskim propisima (npr. sukladno propisima o PDV-u). Takva provjera u praksi se naziva likvidaturom knjigovodstvenih isprava (Belak et al., 2018). Isprava se pri kontroli treba potpisati ili odobriti od strane ovlaštene osobe ili u slučaju elektroničkih zapisa osigurati kontrola i verifikacija sukladno internim pravilima i procedurama (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023). Kao dokaz o priljevu i odljevu sredstava s računa poduzetnika služi izvod sa žiroračuna koji daje uvid u transakcije tijekom poslovanja te na taj način pomaže poduzetniku u financijskom planiranju. Isprave koje poduzetnik kreira unutar svog poslovanja nazivaju se interne isprave, a najčešće koje se pojavljuju u poslovanju građevinske djelatnosti su uplatnice, isplatnice i isplatne liste za koje je važna kontrola istih kao i kod eksternih isprava (Žager et al., 2016). Poduzetnik je dužan knjigovodstvene isprave držati u arhivi (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

1. trajno – isplatne liste i analitička evidencija o plaćama,
2. najmanje 11 godina – isprave na temelju kojih su podaci uneseni u dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige.

3.4. Vođenje poslovnih knjiga

Različite evidencije o poslovanju poduzeća nalaze se u poslovnim knjigama koje se moraju voditi prema računovodstvenim načelima ažurnosti i urednosti. Ovisno o podacima koje sadrže, poslovne knjige dijele se na osnovne i pomoćne knjige. Osnovne poslovne knjige čine dnevnik i glavna knjiga, a pomoćne knjige sadrže detaljnije prikazivanje određenih pozicija koje su evidentirane u glavnoj knjizi kao što su knjiga blagajne, knjiga inventara, knjiga ulaznih i izlaznih računa, analitička knjigovodstva kao što su analitička knjigovodstva dugotrajne imovine, sirovina i materijala, plaća, proizvodnje, kupaca i dobavljača. Poslovne knjige se moraju voditi tako da osiguraju kontrolu unesenih podataka te da omogućuju istinit prikaz uvida u promet i stanja na računima glavne knjige. Otvaraju se na početku poslovne godine na temelju

zaključne bilance sastavljene na kraju prethodne poslovne godine ili ako je novoosnovani poduzetnik na temelju popisa imovine i obveza ili knjigovodstvenih isprava. Poslovne knjige se zaključuju (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

- na zadnji dan poslovne godine,
- na dan koji prethodi statusnoj promjeni,
- na dan prije prestanka obavljanja djelatnosti sukladno posebnim propisima ako je poduzetnik fizička osoba,
- na dan koji prethodi početku postupka likvidacije ili stečaja.

3.4.1. Poslovne knjige obveznika poreza na dohodak

Obveznici poreza na dohodak su obvezni voditi poslovne knjige sukladno Zakonu o porezu na dohodak i upisati se u registar poreznih obveznika poreza na dohodak, ali koje poslovne knjige će voditi ovisi o tome nalazi li se isti u sustavu poreza na dodanu vrijednost ili ne. Obveznici poreza na dohodak koji ne prelaze 39.816,34 eura godišnjih primitaka, odnosno koji nisu u sustavu poreza na dodanu vrijednost, a obavljaju samostalnu djelatnost, obvezni su voditi knjige sukladno Zakonu i pravilniku poreza na dodanu vrijednost, dok obveznici koji se nalaze u sustavu poreza na dodanu vrijednost dužni su pratiti pravila i Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Poslovne knjige propisane Zakonom i Pravilnikom o porezu na dohodak obvezne su za fizičke osobe koje obavljaju samostalnu obrtničku djelatnost, djelatnost slobodnih zanimanja, djelatnost poljoprivrede i šumarstva. Bez obzira jesu li u sustavu poreza na dodanu vrijednost ili ne, obveznici poreza na dohodak dužni su voditi poslovne knjige na propisanim obrascima (Žager et al., 2016) :

- knjiga primitaka i izdataka (Obrazac KPI),
- popis dugotrajne imovine (Obrazac DI),
- knjiga prometa (Obrazac KP),
- evidencija o tražbinama i obvezama (Obrazac TO)(Porezna uprava, b.d.).

Knjiga primitaka i izdataka sadrži evidenciju o dnevnim i ukupnim poslovnim primicima i izdacima u poreznom razdoblju gdje njihova razlika predstavlja dohodak, stoga se može reći da je ova poslovna knjiga osnovica za utvrđivanje dohotka i porezne obveze. Primici se knjiže

kada su uplate stvarno primljene, a izdaci kada su stvarno isplaćeni (načelo blagajne), a evidencije o nastalim događajima potrebno je proknjižiti najkasnije do 15. u mjesecu. Obveznici poreza na dohodak koji su u sustavu poreza na dodanu vrijednost, iznos PDV-a koji je sadržan u primicima ne predstavlja obvezniku poslovni primitak kao ni PDV koji je sadržan u izdacima ne predstavlja poslovni izdatak, dok suprotno vrijedi za obrtnike koji nisu u sustavu poreza na dodanu vrijednost kod kojih PDV utječe na dohodak od obavljanja samostalne djelatnosti (Dečman, Žager, 2015).

Popis dugotrajne imovine služi za utvrđivanje izdataka otpisa dugotrajne imovine, a ona se nakon otpisa i dalje zadržava u popisu dugotrajne imovine sve do njene prodaje, darovanja ili uništenja. U popisu se unose stvari i prava ukoliko je njihova nabavna vrijednost veća od 464,53 eura i ako je vijek trajanja dulji od godinu dana. Ova poslovna knjiga se ustrojava na početku poslovanja, prilikom stjecanja radnje, obrta, slobodnog zanimanja, a vodi se tijekom poslovanja do otuđenja ili likvidacije, a sastavlja se za svaku kalendarsku godinu i zaključuje sa stanjem na dan 31. prosinca (Porezna uprava, b.d.).

Knjiga prometa je poslovna knjiga u koje se na kraju svakog radnog dana upisuju primici naplaćeni u gotovu novcu i čekovima, a u slučaju paušalnog oporezivanja i primici naplaćeni bezgotovinskim putem. Ukoliko se podaci o dnevnom gotovinskom prometu vode kroz Knjigu primitaka i izdataka ili u evidencijama koje su propisane drugim zakonima ili se vode na mjestu gdje se ostvaruju gotovinski primici te ako obveznici poreza na dohodak nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost uz uvjet da djelatnost ne obavljaju u više poslovnih jedinica, porezni obveznici nisu obvezni voditi knjigu prometa. Sukladno Pravilniku o porezu na dohodak, porezni obveznici koji obavljaju djelatnost prodaje na malo ili pružaju usluge građanima u više prodajnih mjesta, obvezni su knjigu prometa voditi za svaku poslovnicu, prodajno mjesto (Porezna uprava, b.d.).

Evidencija o tražbinama i obvezama je poslovna knjiga u kojoj se nalaze evidencije o svim ispostavljenim i primljenim računima. U nju se ne unose računi koji su gotovinski isplaćeni ili naplaćeni. Ukoliko porezni obveznici vode knjigu ulaznih i izlaznih računa sukladno Zakonu i Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost, nisu obvezni voditi evidenciju o tražbinama i obvezama osim onih koji poslovne knjige vode prema načelu blagajne, odnosno naplaćenim računima, obvezni su voditi evidenciju o tražbinama i obvezama (Porezna uprava, b.d.).

3.4.2. Poslovne knjige obveznika poreza na dodanu vrijednost

Knjige propisane Zakonom i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost, bez obzira nalazi li se obveznik u sustavu poreza na dohodak ili u sustavu poreza na dobit, dužni su voditi radi osiguravanja podataka o izdanim i primljenih računima i PDV-u koji je sadržan u tim računima, a to su posebne evidencije Knjigu izlaznih računa (Obrazac I-RA) i Knjigu primljenih računa (Obrazac U-RA). Podaci iz knjiga ulaznih i izlaznih računa su podloga za popunjavanje prijave poreza na dodanu vrijednost i osnova su za priznavanje pretporeza i utvrđivanje obveze PDV-a za obračunsko razdoblje koje se promatra (Žager et al., 2016).

Knjiga ulaznih računa sadrži evidenciju o primljenim računima u kojoj se navode osnovne informacije kao što su broj računa, datum računa, naziv dobavljača, PDV identifikacijski broj, porezni broj ili osobni identifikacijski broj kupca te je za porezne svrhe potrebno razdvojiti porezne osnovice ovisno o primijenjenoj stopi PDV-a na PDV koji je porezno priznat i onaj dio koji nije porezno priznat. *Knjiga izdanih računa* sadrži evidenciju izdanih računa koje se odnose na isporuke dobara i usluga kupcima za redovne isporuke dobara i usluga kupcima za redovne isporuke dobara i usluga za vlastite potrebe ili druge svrhe. Uz osnovne informacije o kupcu, postoje isporuke koje ne podliježu oporezivanju stoga su one oslobođene PDV-a te se prikazuju pod stopom 0% (Žager et al., 2016).

3.4.3. Poslovne knjige obveznika poreza na dobit

Obveznici poreza na dobit obvezni su voditi poslovne knjige po načelu dvojnog knjigovodstva, odnosno transakcije se priznaju kada su stvarno nastale, a ne kada je nastao primitak ili izdatak novca ili novčanih ekvivalenata (Dečman, Žager, 2015). Sukladno Zakonu o računovodstvu, poduzetnici su dužni voditi dvije osnovne knjige koje se čuvaju najmanje jedanaest godina; dnevnik i glavnu knjigu i pomoćne knjige kao što su knjiga blagajne i inventara, knjiga ulaznih i izlaznih računa i druge koje se isto čuvaju najmanje jedanaest godina (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023).

Dnevnik je poslovna knjiga u koju se unose poslovni događaji koji su nastali u određenom izvještajnom razdoblju te se evidentiraju kronološki kako su i nastajali. Njena je primarna svrha kontrola zadovoljenja jednakosti dugovne i potražne strane, odnosno je li se primjenjuje

dosljedno načelo dvojnog knjigovodstva. *Glavna knjiga* poslovna je knjiga obveznika poreza na dobit u koju se unose poslovni događaji na imovini, obvezama, kapitalu, prihodima i rashodima, odnosno ona prikazuje knjigovodstvene promjene koje su nastale na financijskom položaju i uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju. S obzirom da ona prikazuje promjene na svim knjigovodstvenim promjenama, može se reći da je ona sveobuhvatna evidencija koja nastaje raščlanjivanjem bilance i računa dobiti i gubitka na sastavne dijelove, to jest skup sintetičkih konta (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023).

Pomoćne poslovne knjige otvaraju se prijenosom stanja iz poslovnih knjiga koje su zaključene na kraju prethodne poslovne godine, a poduzetnik je dužan ažurno prenositi proknjižene promjene u glavnu knjigu (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023). One se vode radi dopune podataka u glavnoj knjizi tako da ista postane preglednija, a detalji se prikazuju u okviru analitičkih evidencija (Žager et al., 2016).

3.5. Temeljni financijski izvještaji

Financijsko izvještavanje ima svrhu informiranja zainteresiranih korisnika o financijskom položaju i uspješnosti poslovanje te im pruža relevantne i pouzdane informacije o „zdravstvenom stanju“ poduzeća (Žager et al., 2016).

Izvještavanje u građevinskoj djelatnosti propisano je Zakonom o računovodstvu u kojem se navodi da su poduzetnici i pravne i fizičke osobe dužni sastavljati godišnje financijske izvještaje u obliku, sadržaju i na način propisano ovim Zakonom, Hrvatskim standardima financijskih izvještavanja koji je namijenjen za mikro, male i srednje poduzetnike (HSFI 1), Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koji su namijenjeni za velike i subjekte od javnog interesa (MRS 1) (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023).

U godišnje financijske izvještaje se uključuju (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 2023):

1. izvještaj o financijskom položaju (bilanca),
2. račun dobiti i gubitka,
3. izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti,
4. izvještaj o novčanim tokovima,

5. izvještaj o promjenama kapital,
6. bilješke uz financijske izvještaje,

uz iznimku, mikro i mali poduzetnici dužni su sastavljati bilancu, račun dobiti i gubitka, bilješke. Srednji poduzetnici dužni su sastavljati bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjeni kapitala i bilješke, dok veliki poduzetnici uz izvještaje za srednje sastavljaju i izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i nefinancijski izvještaj ukoliko su subjekt od javnog interesa i zapošljavaju više do 500 radnika koji ima ulogu informiranja javnosti o razvoju poslovanja, zaštiti okoliša, socijalnim pitanjima, borbi protiv korupcije (Belak et al., 2018). Poduzetnici i pravne i fizičke osobe dužni su za statističke i druge potrebe Financijskog agenciji dostaviti financijske izvještaje za prethodnu godinu do 30. travnja tekuće godine, za javnu objavu 30. lipnja tekuće godine, a konsolidirane godišnje financijske izvještaje do 30. rujna (Fina, b.d.)

Bilanca ili izvještaj o financijskom položaju je temeljni financijski izvještaj statičkog karaktera koji prikazuje financijsku situaciju poduzeća u određenoj točki vremena, odnosno prikazuje imovinu, obveze i kapital na određeni dan i njihov međuodnos. Ona služi kao podloga za ocjenu sigurnosti poslovanja, a informacije koje možemo iščitati iz nje su informacije o financijskoj snazi, likvidnosti, zaduženosti, kakav je položaj poduzeća u odnosu na prethodno razdoblje i ostale. Drugim riječima, bilanca predstavlja podlogu za analizu financijskog položaja, za utvrđivanje slabosti i nedostataka kao i predviđanje budućeg poslovanja. *Račun dobiti i gubitka* financijski je izvještaj dinamičkog karaktera koji prikazuje promjene ekonomskih kategorija u određenom razdoblju. Cilj je ovog izvještaja omogućiti ocjenu uspješnosti poslovanja što podrazumijeva sposobnost ostvarivanja određenih ciljeva, a najčešće je to profitabilnost poslovanja. Osnovni kategorijalni elementi ovog izvještaja su prihodi, rashodi i njihova razlika koja može biti dobit ili gubitak. Ako je poduzeće ostvarilo više nego što je uložilo, poduzeće ostvaruje pozitivan rezultat poslovanja i obrnuto iz čega se može iščitati sposobnost menadžmenta koliko uspješno upravlja poduzećem (Žager et al. 2016).

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti izvještaj je koji prikazuje stavke računa dobiti i gubitka te stavke ostale sveobuhvatne dobiti. U ostalu sveobuhvatnu dobit se uključuju stavke koje mogu povećati ili smanjiti vrijednost za vlasnika na koje on nema utjecaja (utjecaj vanjskog okruženja kao što je inflacija, burza). *Izvještaj o novčanim tokovima* jedan je od temeljnih financijskih izvještaja koji prikazuje izvore pribavljanja i na koji način se upotrebljava novac u poduzeću. Ovaj izvještaj utvrđuje višak raspoloživih ili nedostatnih novčanih sredstava te pruža podatke o primicima i izdacima i njihovoj razlici koja se naziva čisti novčani tok. *Izvještaj o*

promjenama kapitala prikazuje promjene koje su se dogodile između dva obračunska razdoblja na kapitalu, a najznačajnija promjena na njemu vezana je uz rezultat poslovanja poduzeća. To znači da se u ovom izvještaju trebaju detaljnije prikazati učinci transakcija koji su mijenjali bilo koju poziciju od kapitala. Kapital je raščlanjen na (Žager et al. 2016):

1. upisani kapital,
2. premije na emitirane dionice,
3. revalorizacijske rezerve,
4. rezerve (zakonske rezerve, rezerve za vlastite dionice, statutarne i ostale),
5. zadržana dobit ili preneseni gubitak,
6. dobit ili gubitak tekuće godine.

Bilješke objašnjavaju strukturu, vrijednost i obilježja najvažnijih pozicija, korištene računovodstvene politike i pravila procjene u financijskim izvještajima. One omogućuju zainteresiranim korisnicima kvalitetniju ocjenu poslovanja poduzeća kroz detaljnije informacije koje bilješke pružaju i veću transparentnost izvještavanja. Što sve treba objaviti u bilješkama, ali ne i njihov oblik objavljivanja propisuju računovodstveni standardi (Žager et al. 2016).

4. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN GRAĐEVINSKE DJELATNOSTI NA PRIMJERU PODUZEĆA “ KUNKIĆ D.O.O.”

4.1. Osnovne informacije o poduzeću „Kunkić d.o.o.“

Poduzeće koje je analizirano u studiji slučaja bavi se građevinskom djelatnošću punih 20 godina. Svoje poslovanje započelo je 2003. godine kada je osnovano kao obrt „ Nisko i visokogradnja Kunkić“ te je nudilo usluge nisko i visokogradnje. Obrt je 2016. godine odlučio prijeći u sustav oporezivanja porezom na dobit stoga je zatvoren. Dana 21. studenog 2016. godine u trgovačkom sudu u Bjelovaru otvoreno je poduzeće „Kunkić d.o.o.“ pravnog oblika društvo s ograničenom odgovornošću. Predmeti poslovanja ovog poduzeća prema sudskom registru su gradnja građevina niskogradnje, stručni poslovi prostornog uređenja, uvođenje instalacija, završni građevinski radovi, fasadni radovi i ostali. Poduzeće prema kriterijima klasifikacije poduzetnika pripada skupini mikro poduzetnika jer ima prosječno 8 zaposlenih tijekom godine, vrijednost aktive ne prelazi 350.000,00 eura i ukupni prihodi ne prelaze iznos od 700.000,00 eura.

Kako bi zaštitili osobne podatke, podaci o dobavljačima i kupcima nisu izneseni. S obzirom da se u ovom slučaju analizira prethodna, 2022. godina, iznosi su prikazani i u valuti kune.

4.2. Nastanak porezne obveze i odbitak pretporeza

Poduzeće je kao obveznik poreza na dobit dužan svaku poslovnu promjenu evidentirati na najmanje dva konta, odnosno dosljedno primjenjivati metodu dvojnog knjigovodstva na način da dugovna strana bude jednaka potražnoj. U nastavku su prikazani primjeri ulaznog i izlaznog računa poduzeća iz kojih se vidi na koji način poduzeće ima pravo na odbitak pretporeza i kada nastaje porezna obveza obveznika poreza na dodanu vrijednost.

4.2.1. Primjer nastanka porezne obveze

1. Poduzeće je obavilo uslugu izvedbe gromobraskih traka na osnovnoj školi i ispostavio je račun naručitelju usluge XY. Račun broj 45/1/2 od 21. rujna 2022. glasi na 19.793,75 kuna (2.627,08 eura) s uključenim PDV-om. Poduzeće je obveznik poreza na dodanu vrijednost.

Tablica 7 Knjiženje izlaznog računa za obavljene građevinske usluge kupcu koji nije u sustavu PDV-a

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|--------|---------------------------------|----------------------|----------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | 19.793,75 (2.627,08) | |
| 2400 | Obveza za PDV | | 3.958,75 (525,42) |
| 7520 | Prihodi od graditeljskih usluga | | 15.835,00 (2.101,66) |
| UKUPNO | | 19.793,75 (2.627,08) | 19.793,75 (2.627,08) |

Izvor: obrada autora

Opisani račun knjiži se dugovno na kontu 1200- Potraživanje od kupaca u iznosu 19.753,75 kuna (2.627,08 eura). Poduzetnik je obveznik poreza na dodanu vrijednost stoga prema čl. 30.st.1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost ima obvezu obračuna PDV-a koji se knjiži potražno na kontu 2400- Obveza za PDV. Izvedbom graditeljskih usluga nastao je prihod sukladno odredbama HSFI 15-Prihodi koji se knjiži na kontu 7520- Prihodi od graditeljskih usluga.

4.2.2. Primjer odbitka pretporeza

2) Poduzeće je naručilo od dobavljača ABC d.o.o. koji se nalazi u sustavu PDV-a sljedeće artikle:

- 17 komada paleta Eurobeton jedinične cijene 100 kn/kom (13,27 €/kom). Poduzeće je ostvarilo rabat od 8% na ukupan iznos.
- 183,6 komada opločnika Frankopan jedinične cijene 119,60 kn/m² (15,87 €/ m²). Poduzeće je ostvarilo rabat od 12% na ukupan iznos.

Od dobavljača je 7.listopada 2022. primljen račun br. 3565-5-91 u iznosu 26.109,41 kuna (3.465,31 eura) s uključenim PDV-om. Roba je preuzeta 14. listopada 2022. godine te poduzeće kao dokaz o preuzimanju robe čuva otpremnicu kao knjigovodstvenu ispravu.

Tablica 8 Knjiženje ulaznog računa za primljenu robu

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|--------|---|----------------------|----------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 2200 | Obveze prema dobavljačima | | 26.109,41 (3.465,31) |
| 1400 | Potraživanje za pretporez po ulaznim računima | 5.221,88 (693,06) | |
| 4000 | Osnovni materijal | 20.887,53 (2.772,25) | |
| UKUPNO | | 26.109,41 (3.465,31) | 26.109,41(3.465,31) |

Izvor: obrada autora

Na temelju primljenog računa knjiži se povećanje obveze prema dobavljaču na kontu 2200- Obveze prema dobavljačima. U iznosu obveze prema dobavljaču koji je obveznik poreza na dodanu vrijednost, sadržana je vrijednost isporuke dobra, dakle uključen je i iznos PDV-a. Poduzeće primitkom računa ima pravo na odbitak pretporeza sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost čl. 57. do 62. koji se knjiži na kontu 1400- Potraživanje za pretporez po ulaznim računima. Nabava ove robe knjiži se na kontu 4000- Osnovni materijal kao materijalni trošak sukladno standardu HSFI 10 – Zalihe.

4.3. Primjena tuzemnog prijenosa porezne obveze

1. Dana 27.prosinca 2022. godine kupcu AC d.o.o. ispostavljen je račun broj 57 za izvedene radove na uređenju parkirališta u iznosu 149.241,16 kuna (19.807,71 eura) s tuzemnim prijenosom porezne obveze (naručitelj usluge je obveznik PDV-a). Na izdanom računu nalazi se klauzula „Prijenos porezne obveze sukladno čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost“.

Tablica 9 Knjiženje izlaznog računa s prijenosom porezne obveze

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|--------|---------------------------------|---------------------------|---------------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | 149.241,16 (19.807,71) | |
| 7520 | Prihodi od graditeljskih usluga | | 149.241,16 (19.807,71) |
| UKUPNO | | 149.241,16 (19.807,71) | 149.241,16 (19.807,71) |

Izvor: obrada autora

Ispostavljanjem računa dugovno se knjiži konto 1200 – Potraživanje od kupaca u iznosu 149.241,16 kuna (19.807,71 eura). Poduzeće ostvaruje prihode koji se knjiže na kontu 7520 – Prihodi od graditeljskih usluga potražno u jednakom iznosu kao i dugovno. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, obveza PDV-a se prenosi na primatelja usluge stoga poduzeće ne zaračunava PDV na izlaznom računu.

2. Poduzeće je od dobavljača YZ koji je obveznik PDV-a primio račun br. 113-001-1 na iznos 30.172,00 kuna (4.004,51 eura) s klauzulom „Prijenos porezne obveze sukladno čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o PDV-u“ za radove i usluge koje su obavljene po predračunu 022-22.

Tablica 10 Knjiženje ulaznog računa s prijenosom porezne obveze

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|--------|--|----------------------|----------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 2200 | Obveze prema dobavljačima | | 30.172,00 (4.004,51) |
| 4119 | Ostale vanjske usluge | 30.172,00 (4.004,51) | |
| 1405 | Pret porez po ulaznim računima iz prenesene porezne obveze u tuzemstvu | 7.543,00 (1.001,13) | |
| 2405 | Obveza za PDV po isporukama porezne obveze u tuzemstvu | | 7.543,00 (1.001,13) |
| UKUPNO | | 37.715,00 (5.005,64) | 37.715,00 (5.005,64) |

Izvor: obrada autora

Na temelju primljenog računa knjiži se povećanje obveza prema dobavljačima na kontu 2200 – Obveze prema dobavljačima u iznosu 30.172,00 kuna (4.004,51 eura). Dobavljač je naručitelju usluga obavio usluge konstrukcije sanitarnih čvorova na dječjem vrtiću stoga se knjiže troškovi na dugovnoj strani na kontu 4119 – Ostale vanjske usluge u jednakom iznosu kao i obveza prema dobavljaču. Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost primatelj usluge je dužan obračunati PDV stoga se knjiži potražno konto 2405 – Obveza za PDV po isporukama porezne obveze u tuzemstvu i dugovno 1405 – Pretporez po ulaznim računima iz prenesene porezne obveze u tuzemstvu u iznosu 7.543,00 kuna (1.001,13 eura).

4.4. Ispostavljanje privremene i okončane situacije

Poduzeće 01. listopada 2021. godine sklapa ugovor o uređenju postojećeg parkirališta s naručiteljem radova ZZ d.o.o koji je obveznik PDV-a stoga se primjenjivao poseban postupak oporezivanja – tuzemni prijenos porezne obveze. S obzirom da su građevinske usluge trajale dulje od razdoblja oporezivanja, poduzeće je izdavalo obračunske situacije. Prihode i rashode je priznavao sukladno HSF1 – 15 prema stupnju dovršenosti ugovora metodom pregledom obavljenih radova. Naplata potraživanja je knjižena sukladno knjigovodstvenoj ispravi izvod koje poduzeće dobiva od banke.

1. Dana 30. prosinca 2021. izdan je račun br. 41 za prvu privremenu situaciju na svotu od 60.000,00 kuna (7.963,37 eura) uz tuzemni prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3.t. a) Zakona o PDV-u.
2. Društvo ZZ d.o.o. je 28. siječnja 2022. god. podmirilo račun za prvu privremenu situaciju.
3. Istekom drugog poreznog razdoblja, 31. siječnja 2022. godine poduzeće izdaje račun br.4 za drugu privremenu situaciju na svotu od 102.500,00 kuna (13.604,09 eura) uz tuzemni prijenos porezne obveze.
4. Društvo ZZ d.o.o. je 17. veljače 2022. god. podmirilo dio računa za drugu privremenu situaciju u iznosu 50.000,00 kn (6.635,14 eura).
5. 20. veljače 2022. godine, uplaćen je ostatak druge privremene situacije.
6. Završetkom radova, 24. veljače 2022. godine poduzeće izdaje račun br. 8 za okončanu situaciju u svoti od 123.834,40 kune (16.435,65 eura) uz tuzemni prijenos porezne obveze.

7. Društvo ZZ d.o.o. je uplatio 10. ožujka 2022. godine dio računa za okončanu situaciju u iznosu 50.000,00 kuna (6.636,14 eura), a ostatak duga od 73.834,40 kuna (9.799,51 eura) je podmiren 08. travnja.

Tablica 11 Knjiženje privremenih i okončanih situacija uz naplatu potraživanja od kupaca

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|--------|---------------------------------|---------------------------|---------------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | 60.000,00 (7.963,37) | |
| 7520 | Prihodi od graditeljskih usluga | | 60.000,00 (7.963,37) |
| 1000 | Transakcijski računi u banci | 60.000,00 (7.963,37) | |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | | 60.000,00 (7.963,37) |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | 102.500,00 (13.604,09) | |
| 7520 | Prihodi od graditeljskih usluga | | 102.500,00 (13.604,09) |
| 1000 | Transakcijski računi u banci | 50.000,00 (6.636,14) | |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | | 50.000,00 (6.636,14) |
| 1000 | Transakcijski računi u banci | 52.500,00 (6.967,95) | |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | | 52.500,00 (6.967,95) |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | 123.834,40 (16.435,65) | |
| 7520 | Prihodi od graditeljskih usluga | | 123.834,40 (16.435,65) |
| 1000 | Transakcijski računi u banci | 50.000,00 (6.636,14) | |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | | 50.000,00 (6.636,14) |
| 1000 | Transakcijski računi u banci | 73.834,40 (9.799,51) | |
| 1200 | Potraživanja od kupaca | | 73.834,40 (9.799,51) |
| UKUPNO | | 572.668,80 (76.006,22) | 572.668,80 (76.006,22) |

Izvor: obrada autora

Nakon što je izdan račun za prvu privremenu situaciju, poduzeće knjiži povećanje potraživanja od kupaca preko konta 1200 - Potraživanja od kupaca i priznaje prihode od graditeljskih usluga na kontu 7520 – Prihodi od graditeljskih usluga koji potražuju iznos od 60.000,00 kuna (7.963,37 eura). Poduzeće ne iskazuje obvezu za PDV jer se on prenosi na naručitelja građevinskih usluga. Naručitelj je platio račun za prvu privremenu situaciju stoga se knjiži povećanje novca na računu u banci preko konta 1000 – Transakcijski računi u banci u iznosu 60.000,00 kuna (7.963,37 eura) i smanjuju se potraživanja od kupaca. Na isti način se knjiži druga privremena situacija u iznosu 102.500,00 kuna (13.604,09 eura) kao i okončana situacija u iznosu od 123.834,40 kuna (16.435,65 eura). Plaćanje računa za drugu privremenu i okončanu situaciju provedeno je u dva obroka stoga se dva puta provelo knjiženje njihove naplate.

4.5. Obveza podnošenja poreznih obrazaca

Poduzetnik kao obveznik poreza na dodanu vrijednost dužan je za razdoblje oporezivanja svaki mjesec utvrditi obvezu PDV-a i iskazati ju u prijavi PDV-a (Obrazac PDV) elektronički do 20.-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku oporezivanja. U njemu se nalaze svi podaci koji su potrebni za obračunavanje PDV-a (Čevizović et al., 2017). Prema Pravilniku o porezu na dobit, poduzetnik kao obveznik poreza na dobit sastavlja Prijavu poreza na dobit na PD Obrascu te ju predaje elektronički najkasnije do 30. travnja tekuće godine (Dojčić et al., 2023).

4.5.1. Obračun poreza na dodanu vrijednost

Poduzetnik je u razdoblju od 01.12. do 31.12. *ostvario isporuke* u Republici Hrvatskoj s prijenosom porezne obveze u iznosu od 545.006,86 kuna (72.334,84 eura). Na taj iznos nije obračunat PDV jer PDV obračunava i plaća primatelj isporuka. Također, poduzeće je imalo isporuke usluga koje se oporezuju, dakle na koje nije primijenjen tuzemni prijenos porezne obveze u svoti od 6.797,00 kuna (902,12 eura), s obvezom PDV-a na te isporuke u iznosu 1.699,25 kuna (225,53 eura). Poduzetnik je ostvario obvezu plaćanja PDV-a kao primatelj usluge s prijenosom porezne obveze u iznosu 48.984,60 kuna (6.501,37 eura). Dakle, ukupna obveza PDV-a za mjesec prosinac iznosi 50.683,85 kuna (6.726,90 eura).

S druge strane, poduzetnik je ostvario *primljene isporuke* u tuzemstvu u ukupnom iznosu 289.015,58 kuna (38.358,96 eura). Pravo na odbitak pretporeza od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 13% ostvario je u iznosu 2,94 kune (0,39 eura), dok po stopi od 25% ostvaruje povrat od 23.263,64 kune (3.087,62 eura). Poduzeće ostvaruje obvezu PDV-a kao primatelj klauzule tuzemnog prijenosa porezne obveze, stoga ima pravo na odbitak tog pretporeza u iznosu 48.984,60 kuna (6.501,37 eura). Zaključno, poduzeće u mjesecu prosincu ostvaruje 72.251,18 kuna (9.589,38 eura) povrata pretporeza.

S obzirom da je iznos za potraživanje za pretporez veće od obveze PDV-a koje poduzeće mora platiti državi, poduzeće ostvaruje pravo na povrat pretporeza u iznosu 21.567,33 kune (2.862,48 eura). U PDV obrascu poduzeće je iskazalo da će razliku za pravo na povrat koristiti kao predujam za podmirenje obveze PDV-a u idućim razdobljima.

Tablica 12 Knjiženje obračuna PDV-a za mjesec prosinac 2022. godine

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|--------|--|-------------------------|-------------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 2400 | Obveze za PDV po isporukama po stopi od 25% | 1.699,25 (225,53) | |
| 2405 | Obveza za PDV- prijenos porezne obveze | 48.984,60 (6.501,37) | |
| 1405 | Potraživanja za pretporez- prijenos porezne obveze | | 48.984,60 (6.501,37) |
| 1400 | Potraživanja za pretporez po ulaznim računima | | 23.266,58 (3.088,01) |
| 1407 | Potraživanja za razliku većeg pretporeza od obveze | 21.567,33 (2.862,48) | |
| UKUPNO | | 72.251,18 (9.589,38) | 72.251,18 (9.589,38) |

Izvor: obrada autora

Na kontu 2400 – Obveze za PDV po isporukama po stopi od 25% knjiži se dugovno iznos 1.699,26 kuna (225,53 eura) kao i na kontu 2405 – Obveza za PDV- prijenos porezne obveze iznos 48.984,60 kuna (6.501,37 eura). Konta 1405 – Potraživanja za pretporez- prijenos porezne

obveze i 1400 – Potraživanja za pretporez po ulaznim računima potražuju zajedno 72.251,18 kuna (9.589,38 eura) pretporeza.

Iz primjera knjiženja iz tablice vidi se da je porezni obveznik u prosincu 2022. za koji je obrazac PDV predan do 20. prosinca iste godine, ostvario razliku većeg pretporeza od obveze, a što se vidi na kontu 1407 – Potraživanja za razliku većeg pretporeza od obveze koji potražuje iznos 21.567,33 kuna (2.862,48 eura).

Poduzeće je obveznik poreza na dodanu vrijednost te je u posljednjem tromjesečju (prosincu) obavio neoporezive isporuke, odnosno prenio je poreznu obvezu na primatelja na temelju članka 75. st. 3. Zakona o PDV-u. Obveznik je predao PPO obrazac kojim Porezna uprava prikuplja podatke o iznosima, isporučiteljima i stjecateljima sudionika u okviru isporuka te uspoređuje s PDV prijavama poreznih obveznika (Mazars Cinotti, 2014).

4.5.2. Obračun poreza na dobit

Računi troškova iz razreda 4 pripadaju u skupinu uspješnih računa uz pomoć kojih utvrđujemo financijski učinak na kraju poslovne godine (Belak et al., 2018). Svi troškovi koji su nastali u promatranom razdoblju knjiže se potražno, a njihov iznos od 3.034.682,12 kuna (402.771,53 eura) preko konta 491 – Raspored troškova izravno terete prihode obračunskog razdoblja putem konta 7200 – Troškovi realiziranih usluga.

Kako bi se izračunao financijski rezultat obračunskog razdoblja, svi rashodi se prenose na dugovnu stranu konta 7900 – Razlika prihoda i rashoda, a svi prihodi s računa skupine 75 – 78 na potražnu stranu računa. Razlika koja se javlja kao potražni saldo na kontu 7900 je računovodstveni dobitak koji iznosi 455.243,87 kuna (60.421,24 eura) te se prenosi na konto 8000 – Dobitak prije oporezivanja.

Tablica 13 Knjiženje prijenosa konta prihoda i rashoda radi utvrđivanja rezultata poslovanja i prijenos na ostvarenu dobit

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|-------|---------------------------------|------------------------------|------------------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 4 | Troškovi | | 3.034.682,12 (402.771,53) |
| 7200 | Troškovi realiziranih usluga | 3.034.682,12 (402.771,53) | |
| 4910 | Raspored troškova | 3.034.682,12 (402.771,53) | 3.034.682,12 (402.771,53) |
| 7200 | Troškovi realiziranih usluga | | 3.034.682,12 (402.771,53) |
| 7520 | Prihodi od graditeljskih usluga | 3.485.285,91 (462.576,93) | |
| 7710 | Prihodi od redovitih kamata | 9,43 (1,25) | |
| 7807 | Prihodi od naknadnih odobrenja | 4.630,65 (614,59) | |
| 7900 | Razlika prihoda i rashoda | 3.034.682,12 (402.771,53) | 3.489.925,99 (463.192,77) |
| 7900 | Razlika prihoda i rashoda | 455.243,87 (60.421,24) | |
| 8000 | Dobitak prije oporezivanja | | 455.243,87 (60.421,24) |

Izvor: obrada autora

Tako utvrđeni financijski rezultat se uzima kao polazna osnovica za utvrđivanje osnovice poreza na dobit ili porez na gubitak u Obrascu PD u skladu s odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit (Belak et al., 2018). U postupku utvrđivanja osnovice za oporezivanje popunjavanjem porezne prijave, dobit se povećava ili umanjuje za stavke koje su propisane Zakonom o porezu na dobit. Redni broj 1 i 2 Obrasca PD-a su iznosi prihodi i rashoda iz Računa dobiti i gubitka, dok se njihova razlika, dobit, nalazi u redu broj 3.

Poduzeće je svoju dobit povećalo, odnosno smanjilo gubitak kroz stavku pod brojem 7 – Iznos nepriznatih troškova za osobni prijevoz (čl. 7. st. 1. t. 4. Zakona) u iznosu 52.092,23 kune (6.913,83 eura). Taj iznos predstavlja porezno nepriznati iznos troškova koji su nastali u svezi korištenja sredstava za osobni prijevoz te se osnovica poreza na dobit uvećava za 50% troškova jer se po osnovi korištenja tih sredstava ne utvrđuje plaća (Dojčić, et al., 2023). PD Obrazac ne

sadrži stavke koje bi poduzeću smanjilo dobit ili povećalo gubitak. Kao konačan rezultat poreznog razdoblja porezni obveznik iskazuje dobit kao osnovicu za oporezivanje u iznosu.

Tablica 14 Utvrđivanje porezne osnovice

| | |
|---|-------------------------------|
| Dobit (red. Br. 3. PD) | 455.243,87 kn (60.421,24 €) |
| + Ukupna povećanja dobiti (red. Br. 26. PD) | + 52.092,23 kn (6.913,83 €) |
| - Ukupna smanjenja dobiti (red. Br. 26. PD) | - |
| = DOBIT nakon povećanja i smanjenja (red. Br. 36. PD) | = 507.336,10 kn (67.335,07 €) |

Izvor: obrada autora prema PD Obrascu poduzeća

Porezni obveznik je u 2022. godini ostvario ukupne prihode u iznosu od 3.489.925,99 kuna (463.192,77 eura) stoga se porez na dobit plaća na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi od 10%. Porezna obveza u iznosu od 50.733,61 kuna (6.733,50 eura) se dobila tako da se porezna osnovica od 507.336,10 kuna (67.335,07 eura) (red. br. 42. PD) pomnožila sa stopom od 10% (red. br. 43. PD). Poduzeće nije koristilo porezne olakšice, oslobođenja i poticaje za smanjenje porezne obveze poreza na dobit. U PD Obrascu u iznosu 36.544,26 kuna (4.850,26 eura) prikazuje se svota podmirenih predujmova za 2022. godinu. Kao priloge uz PD Obrazac, poduzeće je dostavilo bilancu (POD- BIL) i račun dobiti i gubitka (POD- RDG) za 2022. godinu. PD Obrazac predan je 24. travnja 2023. godine.

Tablica 15 Izračun predujma za sljedeće porezno razdoblje

| | |
|--|---|
| Porezna obveza (red. br. 55. PD) | 50.733,61 kn (6.733,50 €) |
| - Uplaćeni predujmovi (red. br. 56. PD) | - 36.544,26 kn (4.850,26 €) |
| = Razlika za uplatu (red. br. 57.) | = 14.189,35 kn (1.883,24 €) |
| Predujmovi za sljedeće porezno razdoblje (red. br. 59. PD) = porezna obveza za 2022./broj mjeseci poslovanja u 2022. | 50.733,61 kn / 12 mj.= 4.227,80 kn/mj (6.733,50 €/12 mj.= 561,13 €/mj) |

Izvor: obrada autora prema PD Obrascu poduzeća

Knjiženje dobiti prije oporezivanja izvodi se prijenosom salda s računa 7900 – Razlika prihoda i rashoda u korist računa 8000 – Dobitak prije oporezivanja u iznosu 455.243,87 kuna (60.421,24 eura). Porez na dobitak u iznosu 50.733,61 kuna (6.733,50 eura) knjiži se na teret računa 8030 – Porez na dobitak, a u korist nastale obveze na kontu 2430 – Obveze za porez na

dobitak. Konto 9500 – Dobitak financijske godine potražuje iznos 404.510,26 kune (53.687,74 eura) i tereti konto 8040 – Dobitak ili gubitak kako bi se dobitak mogao iskazati u bilanci. Zaključno, potrebno je zatvoriti konta 8000, 8030, 8040.

Tablica 16 Knjiženje obračuna poreza na dobit i prijenos neto dobiti na dobit poslovne godine i obveze poreza na dobit

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|--------|----------------------------|------------------------------|------------------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 7900 | Razlika prihoda i rashoda | 455.243,87 (60.421,24) | |
| 8000 | Dobitak prije oporezivanja | | 455.243,87 (60.421,24) |
| 8030 | Porez na dobitak | 50.733,61 (6.733,50) | |
| 2430 | Obveze za porez na dobitak | | 50.733,61 (6.733,50) |
| 8040 | Dobitak ili gubitak | 404.510,26 (53.687,74) | |
| 9500 | Dobitak financijske godine | | 404.510,26 (53.687,74) |
| 8000 | Dobitak prije oporezivanja | 455.243,87 (60.421,24) | |
| 8030 | Porez na dobitak | | 50.733,61 (6.733,50) |
| 8040 | Dobitak ili gubitak | | 404.510,26 (53.687,74) |
| UKUPNO | | 1.365.731,61 (181.263,72) | 1.365.731,61 (181.263,72) |

Izvor: obrada autora

4.6. Računovodstveni tretman

Poduzeće kao obveznik poreza na dobit dužan je voditi osnovne (dnevnik, glavna knjiga) i pomoćne poslovne knjige sukladno Zakonu o računovodstvu, dok računovodstveno postupanje s obračunom amortizacije prati zahtjeve HSFI 6- Dugotrajna materijalna imovina. Porezni tretman troškova amortizacije dugotrajne imovine propisan je odredbama čl. 12. Zakona i čl. 22. Pravilnika o porezu na dobit (Dojčić et al., 2023).

4.6.1. Poslovne knjige

Na Slici 1 prikazan je primjer izvotka iz dnevnika u kojem su kronološki evidentirani nastali poslovni događaji na dan 12. prosinca 2022. godine. Iz priloženog se vidi primjer proknjiženog računa iz Tablice br. 10. kada je poduzetnik primio račun na iznos 30.172,00 kuna (4.004,51 eura) uz prijenos porezne obveze. Dnevnik ima kontrolnu ulogu da vrijednost prometa dugovne i potražne strane bude jednaka kako bi se utvrdilo da poduzeće korektno primjenjuje načelo dvojnog knjigovodstva što u ovom primjeru i jest.

Slika 1 Dnevnik

| KUNKIĆ D.O.O. | | Dnevnik knjiženja na 12.12.2022 | | | | Datum 31.12.2022 | |
|---------------|-----------------------|---------------------------------|-----------|-------------------|--------------|--------------------|-----------------------------|
| | | | | | | LIST 70 | |
| Konto Nalog | N a z i v Šifra | k o n t a Br.računa | Mjes troš | O P I S knjiženja | Datum računa | P R O M E T Duguje | P o t r a ž u j e Potražuje |
| Ukupno nalog | UF 530 | | | | | 76780.38 | 76780.38 |
| Ukupno | 13.12.2022 | | | | | 76780.38 | 76780.38 |
| 2200 | 2789 | 24939 RN | | | 151222 | 0.00 | 549.55 |
| 4004 | MATERIJAL ZA ČIŠĆENJ | | | RN | | 439.64 | 0.00 |
| 1400 | Pret porez po ulaznim | | | RN | | 109.91 | 0.00 |
| Ukupno nalog | UF 531 | | | | | 549.55 | 549.55 |
| 2200 | 108 | 3179-2-91 RN | | | 151222 | 0.00 | 700.08 |
| 1400 | Pret porez po ulaznim | | | RN | | 140.02 | 0.00 |
| 4004 | MATERIJAL ZA ČIŠĆENJ | | | RN | | 560.06 | 0.00 |
| Ukupno nalog | UF 532 | | | | | 700.08 | 700.08 |
| Ukupno | 15.12.2022 | | | | | 1249.63 | 1249.63 |
| 1000 | Žiro-račun u banci (| | | PROMET | | 53560.00 | 0.00 |
| 1200 | Potraživanja od kupa | | | UPLATA | | 0.00 | 53560.00 |
| Ukupno nalog | B1 136 | | | | | 53560.00 | 53560.00 |
| 2200 | 1245 | 113-001-1 RN | | | 161222 | 0.00 | 30172.00 |
| 4119 | OSTALE VANJSKE USLUG | | | RN | | 30172.00 | 0.00 |
| 1405 | Pret porez -PRIJ.POR. | | | RN | | 7543.00 | 0.00 |
| 2405 | OBVEZA PDV-PRIJ.POR. | | | RN | | 0.00 | 7543.00 |
| Ukupno nalog | UF 533 | | | | | 37715.00 | 37715.00 |

Izvor: dnevnik poduzeća

Na slici 2 prikazan je primjer glavne knjige poduzeća iz koje se vidi kako su poslovni događaji prikazani sustavno i kronološki na računovodstvenim kategorijama. Drugim riječima, prikazano je raščlanjivanje bilance na sastavne dijelove (sintetička konta) gdje se raspored konta temelji na kontnom planu. Zaokruženi događaj predstavlja poslovni događaj koji je proknjižen u Tablici br. 10. Na slici je prikazan izvadak glavne knjige sintetičkog konta 2200 – Obveze prema dobavljačima gdje je na dan 16. prosinca 2022. godine potražno proknjižen iznos 30.172,00 kuna (4.004,51 eura).

Slika 2 Glavna knjiga

| KUNKIĆ D.O.O. | | | | Datum 31.12.2022 | | |
|------------------------------|---------------|------------------------|----------------------|------------------|-----------|------------|
| PROMET PO KONTIMA 31.12.2022 | | | | Strana 30 | | |
| Datum naloga | Nalog Broj | Troš. mjes. k n j i | O p i s Ž e n j a | P R O M E T | | Saldo |
| | | | | Duguje | Potražuje | |
| 2200 Dobavljači dobara | | | | | | |
| 01.12.2022 | B1 | 132 | | 35400.00 | 0.00 | -120218.39 |
| 02.12.2022 | B1 | 133 | | 59180.31 | 0.00 | -61038.08 |
| 02.12.2022 | UF | 522 | | 40.00 | 40.00 | -61038.08 |
| 02.12.2022 | UF | 521 | | 0.00 | 10990.24 | -72028.32 |
| 06.12.2022 | UF | 523 | | 0.00 | -1053.00 | -70975.32 |
| 07.12.2022 | B1 | 134 | | 1200.00 | 0.00 | -69775.32 |
| 08.12.2022 | UF | 525 | | 0.00 | 2436.64 | -72211.96 |
| 08.12.2022 | UF | 524 | | 0.00 | 937.50 | -73149.46 |
| 09.12.2022 | UF | 526 | | 0.00 | 1025.00 | -74174.46 |
| 09.12.2022 | UF | 527 | | 0.00 | 991.73 | -75166.19 |
| 10.12.2022 | UF | 528 | | 0.00 | 4199.00 | -79365.19 |
| 10.12.2022 | UF | 529 | | 0.00 | 279.93 | -79645.12 |
| 12.12.2022 | B1 | 135 | | 110031.35 | 0.00 | 30386.23 |
| 13.12.2022 | UF | 530 | | 0.00 | 61424.30 | -31038.07 |
| 15.12.2022 | UF | 532 | | 0.00 | 700.08 | -31738.15 |
| 15.12.2022 | UF | 531 | | 0.00 | 549.55 | -32287.70 |
| 16.12.2022 | UF | 533 | | 0.00 | 30172.00 | -62459.70 |

Izvor: glavna knjiga poduzeća

S obzirom da je poduzeće obveznik poreza na dodanu vrijednost, sukladno Zakonu i Pravilniku dužan je voditi Knjigu ulaznih računa (Knjiga URA) i Knjigu izlaznih računa (Knjiga IRA) koje su temeljna podloga za utvrđivanje obveze PDV-a i sastavljanje mjesečnog PDV Obrasca.

Na slici 3 prikazana je knjiga URA za prosinac 2022. godine iz koje vidimo dio faktura koje je poduzetnik primio od dobavljača za primljenu robu ili izvršene koje su unesene kronološki. Prilikom upisivanja računa, svakom računu se pridružuje redni broj iz knjige URA, a računu koji je proknjižen iz Tablice br. 10 pridružen je redni broj 533. S obzirom da je račun primljen s klauzulom prijenosom porezne obveze, primatelj je obračunao PDV što se vidi iz stupca 16 knjige URA gdje primatelj ima pravo na odbitak pretporeza sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost čl. 58. st. 1.

Slika 3 Knjiga ulaznih računa za mjesec prosinac 2022. godine

| Red. Broj | DOBAVLJAČ ISPORUČITELJ DOBARA ILI USLUGA | | | POR.ID./OIB | | | | UKUPNI IZ-NOS RAČUNA | | P R E D P O R E Z | | | | | | |
|---------------------|--|--------|-----------|-------------|------------------|------------|------------|----------------------|--------|-------------------|------------|------------------|------------------|-------------|------------|-------------|
| | R A Č U N | | | IZNOS | POREZNA OSNOVICA | | | S POREZOM | UKUPNO | 5% MOŽE SE | 5% NE MOŽE | 13 i 10% MOŽE SE | 13 i 10% NE MOŽE | 25% MOŽE SE | 25% ODBITI | 25% NE MOŽE |
| 1 | 2 | 3 | 4 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | |
| DONOS | | | 228948.73 | 0.00 | 987.08 | 1787224.54 | 2332428.69 | 446934.99 | 0.00 | 0.00 | 128.39 | 0.00 | 446806.60 | 0.00 | | |
| 529 | 1005561933 | 311222 | | 45.00 | | 665.20 | 876.50 | 166.30 | | | | | 166.30 | | | |
| 530 | OBR.12/22 | 311222 | | 487.43 | | | 487.43 | | | | | | | | | |
| 531 | 24223667157 | 311222 | | 253.90 | | | 253.90 | | | | | | | | | |
| 532 | 540-1-1 | 311222 | | 1000.00 | | | 1000.00 | | | | | | | | | |
| 533 | 113-001-1 | 161222 | | | | 30172.00 | 30172.00 | 7543.00 | | | | | 7543.00 | | | |
| 534 | 18/P2/1 | 271222 | | | | 69932.50 | 69932.50 | 17483.13 | | | | | 17483.13 | | | |
| 535 | 524/02/1 | 301222 | | | | 67233.87 | 67233.87 | 16808.47 | | | | | 16808.47 | | | |
| 536 | 524/02/1 | 301222 | | | | -61424.30 | -61424.30 | -15356.08 | | | | | -15356.08 | | | |
| 537 | 119-001-1 | 291222 | | | | 28600.00 | 28600.00 | 7150.00 | | | | | 7150.00 | | | |
| 31.12.22 | | | 51245.60 | 0.00 | 22.60 | 227568.44 | 302103.22 | 56895.10 | 0.00 | 0.00 | 2.94 | 0.00 | 56892.16 | 0.00 | | |
| 01.01.22 - 31.12.22 | | | 230735.06 | 0.00 | 987.08 | 1922403.81 | 2469560.59 | 480729.81 | 0.00 | 0.00 | 128.39 | 0.00 | 480601.42 | 0.00 | | |
| UKUPNO | | | 230735.06 | 0.00 | 987.08 | 1922403.81 | 2469560.59 | 480729.81 | 0.00 | 0.00 | 128.39 | 0.00 | 480601.42 | 0.00 | | |

Izvor: knjiga ulaznih računa poduzeća

Knjiga izlaznih računa na Slici 4 prikazuje evidenciju izdanih računa poduzetnika kroz cijeli mjesec prosinac. Iz priloženog se vidi izdani račun s prijenosom porezne obveze koji je prethodno proknjižen u Tablici 10. Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, PDV obračunava primatelj stoga u tablici kraj računa koji ima dodijeljen redni broj 114 nije iskazan PDV te kraj računa piše napomena „Isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj“. Knjiga IRA kao i URA ima dodijeljene redne brojeve koji pomažu poduzetniku pri lakšem snalaženju i sistematizaciji samih računa.

Na dnu priloženih knjiga ulaznih i izlaznih računa nalazi se zbroj svih vrijednosti po stupcima za promatrani mjesec što predstavlja podlogu za popunjavanje prijave poreza na dodanu vrijednost te služi kao temelj za priznavanje pretporeza (knjiga URA) i utvrđivanje porezne

obveze poduzetnika (knjiga IRA). Iznosi u ovim dvjema knjigama i PDV obrascu trebaju biti jednaki što i jest.

Slika 4 Knjiga izlaznih računa za mjesec prosinac 2022. godine

| Red. Br. | KUPAC PRIMATELJ DOBARA I USLUGA | | | | | | POR.ID./OIB | | O P O R E Z I V O | | | | | | PROLAZNA STAVKA |
|---------------------------|---------------------------------|------------|--|------------|---------------------------------------|-----------|-------------|----------|-------------------|----------|------------|------------|-----------|--|-----------------|
| | R A Č U N | IZNOS | NE PODLJEŽE OPOREZ. I OSLOBODENO PDV-A | OSNOVICA | POREZ | OSNOVICA | POREZ | OSNOVICA | POREZ | OSNOVICA | POREZ | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 - 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | | |
| | DONOS | 3886084.13 | 7. | 1331173.75 | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 2152634.04 | 538158.57 | 0.00 | | |
| ----- | | | | | | | | | | | | | | | |
| II. 1-3 ISPORUKE DOBARA I | | 8496.25 | 7. | 0.00 | | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 6797.00 | 1699.25 | | |
| ----- | | | | | | | | | | | | | | | |
| 10 | 358/00/2 | 131222 | | 61424.30 | | | | | | | | 61424.30 | 15356.08 | | |
| 107 | 18/P2/1 | 271222 | | 69932.50 | | | | | | | | 69932.50 | 17483.13 | | |
| 108 | 524/02/1 | 301222 | | 67233.87 | | | | | | | | 67233.87 | 16808.47 | | |
| 109 | 524/02/1 | 301222 | | -61424.30 | | | | | | | | -61424.30 | -15356.08 | | |
| 110 | 113-001 | 161222 | | 30172.00 | | | | | | | | 30172.00 | 7543.00 | | |
| 111 | 119-001-1 | 291222 | | 28600.00 | | | | | | | | 28600.00 | 7150.00 | | |
| ----- | | | | | | | | | | | | | | | |
| II. 4 PRIMLJENE ISPORUKE | | 195938.37 | 7. | 0.00 | | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 195938.37 | 48984.60 | | |
| ----- | | | | | | | | | | | | | | | |
| 112 | 55/1/2 | 221222 | | 10386.25 | 7 I. 1 ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRA | 10386.25 | | | | | | | | | |
| 113 | 56/1/2 | 231222 | | 385379.45 | 7 I. 1 ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRA | 385379.45 | | | | | | | | | |
| 114 | 57/1/2 | 271222 | | 149241.16 | 7 I. 1 ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRA | 149241.16 | | | | | | | | | |
| ----- | | | | | | | | | | | | | | | |
| I. 1 ISPORUKE U RH ZA KOJ | | 545006.86 | 7. | 0.00 | | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | | |
| ----- | | | | | | | | | | | | | | | |
| 31.12.22 | | 749441.48 | 7. | 545006.86 | | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 202735.37 | 50683.85 | | |
| ----- | | | | | | | | | | | | | | | |
| 01.01.22 - 31.12.22 | | 4627029.36 | 7. | 1876180.61 | | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 2348572.41 | 587143.17 | | |
| ----- | | | | | | | | | | | | | | | |
| UKUPNO | | 4627029.36 | 7. | 1876180.61 | | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 2348572.41 | 587143.17 | | |

Izvor: knjiga izlaznih računa poduzeća

4.6.2. Obračun amortizacije

Poduzeće u svojoj računovodstvenoj evidenciji ima prijenosni agregat „Atlas Copco“ kojeg koristi za izvršenje građevinskih radova. Stroj je nabavljen 01. rujna 2021. godine po trošku nabave koji iznosi 8.390,00 kuna (1.113,54 eura). Stroj je stavljen u upotrebu 01. listopada 2021. godine. Procijenjeni vijek upotrebe stroja je 4 godine, a osnovica za obračun amortizacije je trošak nabave stroja. Poduzeće koristi linearnu metodu obračuna amortizacije.

Stroj koji je nabavljen 01.09.2021. godine po nabavnoj vrijednosti 8.390,00 kuna (1.113,54 eura) ima vijek trajanja četiri godine, stoga je godišnja stopa amortizacije jednaka 25% (100/4 god). Godišnji iznos amortizacije se dobije umnoškom nabavne vrijednosti stroja 8.390,00 kuna (1.113,54 eura) i godišnje stope amortizacije 25%. S obzirom da se amortizacija obračunava

od mjeseca koji slijedi nakon stavljanja u upotrebu, u 2021. godini je obračunata amortizacija za tri mjeseca, te proizlazi da je knjigovodstvena vrijednost na kraju 2021. godine iznosila 7.865,62 kuna (1.043,94 eura).

Tablica 17 Obračun amortizacije za 2021. godinu u kn (EUR)

| God. | Nabavna vrijednost | God. stopa amortizacije | God. iznos amortizacije | Mj. iznos amortizacije | Amortizacija za tri mj. | Knjig. vrij. na kraju god. |
|-------|------------------------|-------------------------|-------------------------|------------------------|-------------------------|----------------------------|
| 2021. | 8.390,00 (1.113,54) | 25% | 2.097,50 (278,39) | 174,79 (23,20) | 524,38 (69,60) | 7.865,62 (1.043,94) |

Izvor: obrada autora

Knjigovodstvena vrijednost u 2022. godini jednaka je knjigovodstvenoj vrijednosti na kraju 2021. godine u iznosu 7.865,62 kune (1.043,94 eura). U tekućoj godini, amortizacija se računa za svih dvanaest mjeseci, stoga se iznos otpisa dobiva kao umnožak dvanaest mjeseci i mjesečnog iznosa amortizacije. Knjigovodstvena vrijednost na kraju 2022. godine u svoti od 5.768,12 kuna (765,55 eura) dobije se tako da se od knjigovodstvene vrijednosti na početku godine oduzme ispravak vrijednosti.

Tablica 18 Obračun amortizacije za 2022. godinu u kn (EUR)

| Inv. br. | Naziv stvari ili prava | Nadnevak nabave | Nabavna vrijednost | Knjig. vrijednost | Vijek traj. | % otpisa | Iznos otpisa | Knjig. vrij. na kraju god. |
|----------|------------------------|-----------------|------------------------|------------------------|-------------|----------|---------------------|----------------------------|
| 17 | Prijenosni agregat | 1.9.2021. | 8.390,00 (1.113,54) | 7.865,62 (1.043,94) | 4 | 25 | 2.097,5 (278,39) | 5.768,12 (765,55) |
| UKUPNO | | | 8.390,00 | 7.865,62 | | | 2.097,5 | 5.768,12 |

Izvor: obrada autora prema Popisu dugotrajne imovine poduzeća

Otpisana vrijednost stroja u iznosu 2.097,50 kuna (278,39 eura) knjiži se dugovno na konto 4312 – Trošak amortizacije opreme, a konto 0391 – Akumulirana amortizacija opreme potražuje iznos 2.097,50 kuna (278,39 eura).

Tablica 19 Knjiženje obračuna amortizacije stroja u 2022. godini

| KONTO | NAZIV KONTA | IZNOS u kn (EUR) | |
|--------|---|----------------------|----------------------|
| | | DUGUJE | POTRAŽUJE |
| 4312 | Trošak amortizacije opreme | 2.097,50 (278,39) | |
| 0391 | Akumulirana amortizacija opreme - stroj | | 2.097,50 (278,39) |
| UKUPNO | | 2.097,50 (278,39) | 2.097,50 (278,39) |

Izvor: obrada autora

4.7. Analiza financijskih izvještaja

S obzirom da se poduzeće prema Zakonu o računovodstvu klasificira kao mikro poduzetnik, dužan je sastaviti bilancu, račun dobiti i gubitka i bilješke. U nastavku uz navedene izvještaje, dodatno je provedena vertikalna analiza bilance gdje ukupnu aktivu, odnosno pasivu izjednačavamo sa 100. Svrha prikaza ove analize je da se detaljnije sagleda struktura bilance i udio svake stavke u ukupnoj imovini. Jednaka analiza provedena je i u računu dobiti i gubitka gdje ukupne prihode izjednačavamo sa 100, a svrha tog prikaza je vidjeti udio pojedinih prihoda i rashoda u ukupnim приходima (Žager et al. 2017).

Tablica 20 Bilanca za razdoblje 01.01.-31.12.2022. godine

| AKTIVA | kn | EUR | % |
|---|------------------|----------------|------------|
| A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL | 0 | 0 | 0 |
| B) DUGOTRAJNA IMOVINA | 305.167 | 40.503 | 21 |
| I. Materijalna imovina | 305.167 | 40.503 | 21 |
| 1. Zemljište | 35.184 | 4.670 | 2 |
| 2. Postrojenja i oprema | 8.967 | 1.190 | 1 |
| 3. Alati, pogonski inventar i transportna imovina | 178.874 | 23.741 | 12 |
| 4. Materijalna imovina u pripremi | 82.142 | 10.902 | 6 |
| C) KRATKOTRAJNA IMOVINA | 1.178.536 | 156.419 | 79 |
| I. Potraživanja | 278.262 | 36.932 | 19 |
| 1. Potraživanja od kupaca | 245.096 | 32.530 | 17 |
| 2. Potraživanja od države i drugih institucija | 33.166 | 4.402 | 2 |
| II. Novac u banci i blagajni | 900.274 | 119.487 | 61 |
| D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI | 0 | 0 | 0 |
| E) UKUPNO AKTIVA | 1.483.703 | 196.921 | 100 |
| F) IZVANBILANČNI ZAPISI | 0 | 0 | 0 |
| | | | |
| PASIVA | | | |
| A) KAPITAL I REZERVE | 943.370 | 125.207 | 64 |
| I. Temeljni (upisani) kapital | 20.000 | 2.654 | 1 |
| II. Zadržana dobit ili preneseni gubitak | 518.860 | 68.865 | 35 |
| 1. Zadržana dobit | 518.860 | 68.865 | 35 |
| III. Dobit ili gubitak poslovne godine | 404.510 | 53.688 | 27 |
| 1. Dobit poslovne godine | 404.510 | 53.688 | 27 |
| B) REZERVIRANJA | 0 | 0 | 0 |
| C) DUGOROČNE OBVEZE | 191.305 | 25.391 | 13 |
| 1. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama | 191.305 | 25.391 | 13 |
| D) KRATKOROČNE OBVEZE | 349.028 | 46.324 | 23 |
| 1. Obveze prema dobavljačima | 179.770 | 23.860 | 12 |
| 2. Obveze prema zaposlenicima | 47.678 | 6.328 | 3 |
| 3. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja | 43.142 | 5.726 | 3 |
| 4. Ostale kratkoročne obveze | 78.438 | 10.411 | 5 |
| E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA | 0 | 0 | 0 |
| F) UKUPNO PASIVA | 1.483.703 | 196.921 | 100 |
| G) IZVANBILANČNI ZAPISI | 0 | 0 | 0 |

Izvor: obrada autora prema bilanci poduzeća

Iz priložene bilance vidi se da je pri sastavljanju bilance korišteno načelo rastuće likvidnosti, što znači da se u aktivu unose prvo oblici dugotrajne imovine kao oblik najmanje likvidne imovine pa nakon toga kratkotrajna imovina kao najlikvidniji oblik imovine (Barišić et al., 2016). Na isti je način sastavljena pasiva.

Udio kratkotrajne imovine u ukupnoj imovini iznosi 79%, dok udio dugotrajne imovine iznosi 21%. Zašto poduzeće ima tako nisku vrijednost dugotrajne imovine u odnosu na ukupnu imovinu, a pretpostavlja se da ima visoki udio postrojenja i opreme s obzirom da se bavi građevinskom djelatnošću je zato što su kamioni, bageri i ostala postrojenja i oprema amortizirani do kraja. Drugim riječima, cijena novog postrojenja, vozila i opreme na tržištu je previsoka, poduzetnik nema potrebe za novim investicijama jer su dosadašnja postrojenja i oprema i dalje u funkciji. Najveći udio u dugotrajnoj imovini čine alati i pogonski inventar u vrijednosti 178.874,00 kuna (23.741,00 eura). Razlog zašto je tako visoki udio kratkotrajne imovine u ukupnoj imovini je novac kojim poduzeće raspolaže kao najlikvidnijim oblikom imovine. Poduzeće potražuje od kupaca 245.096,00 kuna (32.530,00 eura) što čini 17% imovine, dok od države potražuje 33.166,00 kuna (4.402,00 eura), odnosno 2% svoje ukupne imovine.

Poduzeće većinu svoje imovine financira iz vlastitih izvora što se vidi iz podataka u pasivi bilance. Udio kapitala u ukupnoj pasivi iznosi 64%, dok udio ukupnih obveza iznose 36%. Poduzeće je dobit iz 2021. godine zadržala u poduzeću što čini 35% ukupnog kapitala. U bilanci je prikazana vrijednost ostvarene dobiti u 2022. godini te čini 27% kapitala. Dugoročne obveze se odnose na obveze prema bankama jer se poduzeće kreditno zadužilo. Kratkoročne obveze su veće za 10% od dugoročnih obveza, a razlog tome su obveze prema dobavljačima u iznosu 179.770,00 kuna (23.860,00 eura) koje čine čak 12% ukupnih kratkoročnih obveza.

Tablica 21 Račun dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.-31.12.2022. godine

| Naziv pozicije | kn | EUR | % |
|--|-----------|---------|------------|
| I. POSLOVNI PRIHODI | 3.489.917 | 463.192 | 100 |
| 1. Prihodi od prodaje (izvan grupe) | 3.485.286 | 462.577 | 100 |
| 2. Ostali poslovni prihodi | 4.631 | 615 | 0 |
| II. POSLOVNI RASHODI | 3.022.868 | 401.204 | 87 |
| 1. Materijalni troškovi | 2.061.154 | 273.562 | 59 |
| a) Troškovi sirovina i materijala | 1.223.844 | 162.432 | 35 |
| b) Ostali vanjski troškovi | 837.310 | 111.130 | 24 |
| 2. Troškovi osoblja | 644.391 | 85.525 | 18 |
| a) Neto plaće i nadnice | 422.954 | 56.136 | 12 |
| b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća | 130.171 | 17.277 | 4 |
| c) Doprinosi na plaće | 91.266 | 12.113 | 3 |
| 3. Amortizacija | 160.945 | 21.361 | 5 |
| 4. Ostali troškovi | 152.478 | 20.237 | 4 |
| 5. Ostali poslovni rashodi | 3.900 | 518 | 0 |
| III. FINANCIJSKI PRIHODI | 9 | 1 | 0 |
| IV. FINANCIJSKI RASHODI | 11.814 | 1.568 | 0 |
| 1. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi | 11.814 | 1.568 | 0 |
| V. UKUPNI PRIHODI | 3.489.926 | 463.193 | 100 |
| VI. UKUPNI RASHODI | 3.034.682 | 402.772 | 87 |
| VII. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA | 455.244 | 60.421 | 13 |
| 1. Dobit prije oporezivanja | 455.244 | 60.421 | 13 |
| VIII. POREZ NA DOBIT | 50.734 | 6.734 | 1 |
| IX. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA | 404.510 | 53.688 | 12 |
| 1. Dobit razdoblja | 404.510 | 53.688 | 12 |

Izvor: obrada autora prema računu dobit i gubitka poduzeća

Postotak financijskih prihoda u ukupnim prihodima prikazano je s 0% jer je njegov iznos od 9 kn neusporediv s iznosom ukupnih prihoda. Stoga, poduzeće prihode od pružanja graditeljskih usluga ostvaruje poslovnim prihodima u iznosu gotovo pa jednakom iznosu ukupnih prihoda, 3.489.923,00 kuna (463.193,00 eura). Najzastupljenija stavka poslovnih rashoda su materijalni troškovi koji čine 59% ukupnih prihoda, a odnosi se na troškove sirovina i materijala koje poduzeće koristi za redovito obavljanje svoje djelatnosti u iznosu 1.223.844,00 kuna (162.432,00 eura) i ostale vanjske troškove u iznosu 837.310,00 kuna (111.130,00 eura). Troškovi osoblja čine 18% ukupnih prihoda, dok iznos amortizacije čini samo 5% ukupnih prihoda. Godišnji iznos amortizacije za 2022. godinu iznosi 160.945,00 kuna (21.361,00 eura). Kako se poduzeće kreditno zadužilo, tako ima i rashode od kamata koje plaća banci u iznosu

11.814,00 kuna (1.568,00 eura). Ekonomičnost poslovanja je zadovoljena, odnosno poduzeće svojim ukupnim prihodima pokriva ukupne rashode.

5. ZAKLJUČAK

Građevinska djelatnost jedna je od najvažnijih gospodarskih djelatnosti u Republici Hrvatskoj koja ima ključnu ulogu u tome u kojem će smjeru rasti hrvatski gospodarski sustav. Ona ne samo da potiče rast gospodarstva kroz bruto domaći proizvod, već zapošljava veliki broj radnika, kako domaćih tako i sve više stranih, iako se danas bori s nedostatkom radne snage. Građevinska aktivnost i narudžbe građevinskih radova su u rastu, a investitori i poduzetnici se sve više bore s problemima manjkom zaposlenih. Sektor građevinarstva ima blisku povezanost s ostalim sektorima, a najveći doticaj ima s turizmom, odnosno kretanjima turističke potražnje. Isto tako, postoji povezanost između cijena građevnih materijala i cijena ostatka industrije što se pokazalo u prethodnim analizama iako u posljednje razdoblje cijene ukupne industrije daleko prelaze cijene građevnih materijala. Građevinska djelatnost pokušava dostići razine u bruto domaćem proizvodu kao u godini kada je nastala ekonomska kriza - 2008. godine. Hrvatsko gospodarstvo dugo se godina borilo s posljedicama koje je ekonomska kriza ostavila. To razdoblje ju je pratilo sve do 2014. godine kada su se svi sektori počeli oporavljati, a naročito građevinski sektor. Građevinska aktivnost i obujam počeli su rasti sve većom brzinom dok se cjelokupan svijet, pa tako i Republika Hrvatska našla u pandemiji koju je uzrokovao virus COVID-19. Pandemija je zaustavila cjelokupnu industriju te ostavila posljedice na gospodarstvo. Građevinska aktivnost je i dalje bila prisutna, ali u znatno sporijem rastu.

Građevinska djelatnost kako ima specifičnosti po svojoj povijesti, tako ima i u regulatornom okviru. Postoje brojni pravni i porezni akti koji definiraju njeno poslovanje. Najznačajniji pravni okvir je Zakon o gradnji koji je temelj za mogućnost izgradnje građevina. Postupak izgradnje građevine proces je koji zahtijeva dosljednost pravnim i poreznim aktima od samog početka, od svih potrebnih sudionika u gradnji do specifičnosti oporezivanja i evidentiranja poslovnih događaja. Računovodstveno praćenje poslovanja u građevinskoj djelatnosti može se promatrati s dva aspekta, s aspekta graditelja koji pružaju građevinske usluge i onih koji grade građevine namijenjene za prodaju na tržište u svrhu ostvarenja ekonomskih koristi. Stoga je i njihova računovodstvena regulativa specifična ovisno o namjeri poslovanja. Zbog toga su investitori, poduzetnici, izvođači radova dužni dosljedno i objektivno primjenjivati Hrvatske standarde financijskog izvještavanja i Međunarodne standarde financijskog izvještavanja, ovisno o tome kojih standarda su se dužni primjenjivati. Jedan od važnijih zakonskih propisa je Zakon i Pravilnik o računovodstvu koji određuje na koji način su poduzetnici dužni voditi poslovne knjige i sastavljati financijske izvještaje ovisno o tome jesu li poduzetnici klasificirani

kao mikro, mali, srednji ili veliki. Najveće specifičnosti u građevinskoj djelatnosti pronalaze se u poreznom tretmanu. Obrtnici, odnosno fizičke osobe koje su u sustavu poreza na dohodak primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dohodak te Zakon o porezu na dodanu vrijednost ukoliko su obveznici PDV-a, dok pravne osobe primjenjuje odredbe Zakona o porezu na dobit i Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Ono što je potrebno izdvojiti kao specifičnost u poreznom praćenju ove djelatnosti je obrnuti postupak oporezivanja, odnosno tuzemni prijenos porezne obveze koji nastaje kada izvoditelj radova prenosi svoju poreznu obvezu na naručitelja usluge. Uvjet za takav postupak oporezivanja je da su obje strane u sustavu poreza na dodanu vrijednost.

Način na koji se porezno i računovodstveno evidentira ovakav postupak oporezivanja je vidljivo na studiji slučaja koja je provedena. Analizirani poduzetnik pojavljuje se u ulozi uslužnog graditelja koji računovodstveno praćenje obavlja sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Poduzeće redovito u svojoj djelatnosti koristi pravo na odbitak pretporeza i prijenos porezne obveze na naručitelja usluge. Isto tako, poduzetnik za radove koji se obavljaju kroz duže vremensko razdoblje obračunava kroz privremene situacije kako bi zaštitio sebe i naplatu svojih potraživanja. Kroz analizu financijskih izvještaja vidi se kako poduzeće najviše raspolaže kratkotrajnom imovinom koja je veća od kratkoročnih obveza, što znači da poduzetnik može redovito podmirivati svoje kratkoročne obveze. Poduzeće se najvećim dijelom financira vlastitim izvorima te redovito naplaćuje svoja potraživanja. Iz izvještaja o dobiti vidljivo je da je poduzeće ekonomično, odnosno da svojim prihodima od pružanja usluga uspijeva pokriti svoje rashode. Studija slučaja prikazala je kako prikazane poslovne promjene kroz knjiženja utječu na stavke bilance i računa dobiti i gubitka.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Barišić I., Brozović M., Dečman N., Ježovita A., Novak A., Pavić I. (2016.), Računovodstvo I- priručnik za vježbe, Zagreb, HZRiFJ
2. 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, Zagreb: Računovodstvo revizija i financije
3. Cirkveni F. T. (2022.), Računovodstvo izgradnje građevina za tržište, Računovodstvo, revizija i financije, 2022(9), str. 27.-34.
4. Cirkveni F. T. (2023.), Računovodstveno motrište poslovanja uslužnih graditelja, Računovodstvo, revizija i financije, 2023(5), str. 34.-41
5. Čevizović I., Komljenović M.M., Remenarić B., Butorac M., Godić A., Vašiček D. (2017.), Porezni priručnik –za proračunske i neprofitne organizacije, Zagreb: TIM4PIN d.o.o.za savjetovanje
6. Dojčić I., Herceg M, Karačić L., Prepreljanić J., Tomiček S.A., Slovinac I., Zaloker D. (2023.), Porez na dobit u Republici Hrvatskoj, Zagreb: Teb- poslovno savjetovanje d.o.o.
7. Dražić Lutilsky I., Dragija M., Primorac M., Šimović H. (2015.), Računovodstvo poreza, Zagreb: Udžbenici Sveučilišta u Zagrebu
8. Gulin D., Spajić F., Spremić I., Tadijančević S., Vašiček V., Žager K., Žager L. (2003.), Računovodstvo, Zagreb, HZRIFD.
9. Markota Lj. (2015.), Porez na dodanu vrijednost, Zagreb: RRiF-plus
10. Markota Lj., Milotić I., Sadrić T., Vidović A. (2022.), Graditeljstvo- izbor pravnih i poreznih akata, Zagreb, RRiF
11. Radić J. (2016) Uvod u graditeljstvo, Zagreb: Školska knjiga
12. Simović, V. (2002) Leksikon građevinarstva. Zagreb : Masmedia
13. Skendrović Lj., Javorović M. (2016.), Osnove računovodstva, Zagreb, Visoko učilište EFFECTUS- visoka škola za financije i pravo
14. Žager K., Tušek B., Mamić Sačer I., Sever Mališ S., Žager L. (2016.), Računovodstvo za neračunovođe, Zagreb, HZRIFD
15. Žager, K. et al. (2009) Računovodstvo malih i srednjih poduzeća. Zagreb: Mikrorad
16. Žager, K., Dečman N. (2015.), Računovodstvo malih i srednjih poduzeća. Zagreb: HZRIFD

Internet izvori:

1. Bogdan A. (2020.), Utjecaj koronavirusa na građevinski sektor u Hrvatskoj, *Građevinar*, 72(4), preuzeto 15.06.2023. s:
<http://casopisgradjevinar.hr/assets/Uploads/JCE-72-2020-4-8-R3.pdf>
2. Buturac G. (2022.), Sektorske analize, preuzeto 15.06.2023. s:
https://www.eizg.hr/userdocsimages/publikacije/serijske-publikacije/sektorske-analize/SA_gradjevinarstvo_listopad_2022.pdf
3. Državni zavod za statistiku (2023.), Statistički podaci na dan: 15.06.2023. [podatkovni dokument], preuzeto s <https://podaci.dzs.hr/hr/>
4. Dumančić L.R., Bogdan Ž., Krišić I. R. (2020.), Utjecaj COVID-19 krize na hrvatsko gospodarstvo, preuzeto 20.06.2023. s: <https://ideas.repec.org/h/hde/opchap/28-04.html>
5. Đukan P., Dušek A., Pavlin Ž., Percel D., Petković A., Pletikapić Z., Savić Z., Sever Z., Vedriš M. (2015.), Hrvatsko graditeljstvo- novi početak, preuzeto 20.06.2023. s:
<https://www.hkig.hr/Strucno-usavrsavanje/Strucna-izdanja-Komore/Izdanja/Hrvatsko-graditeljstvo-novi-pocetak/14>
6. Eurostat (2023.), Database: 15.06.2023. [podatkovni dokument], preuzeto 12.06.2023. s: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database>
7. Financijska agencija (b.d.)- Predaja godišnjih financijskih izvještaja, preuzeto 16. 06. 2023. s <https://www.fina.hr/predaja-godisnjih-financijskih-izvjestaja>
8. Hrvatska obrtnička komora (b.d.), Poslovne knjige obrtnika, preuzeto 22.06.2023. s:
<https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/obrtnicka-pocetnica/poslovne-knjige-obrtnika>
9. IG-gradnja (2016.), Dokumenti : Organizacija građenja [e- publikacija]. WEB by studioFABER, preuzeto s 13.06.2023. :
http://www.iggradnja.com/dokumenti/organizacija_gradjenja.pdf
10. Odbor za standarde financijskog izvještavanja, (2015.): Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja [e-publikacija], preuzeto 21.06.2023. s:
https://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjestavnja.pdf
11. Porezna uprava (2016.), Oporezivanje prometa nekretnina, [e-publikacija], preuzeto 27.06.2023. s:
https://www.poreznauprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Nekretnine_159.pdf

12. Porezna uprava (b.d.), Pravilnik o porezu na dohodak, preuzeto 28.06.2023. s:
https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1657
13. Pravilnik o paušalnom oporezivanju, Narodne novine br. 1/20, 1/21, 156/22, 15/23, (2023.), preuzeto 24.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/cms.htm?id=42909>
14. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 79/13., 85/13., 160/13., 35/14., 157/14., 130/15., 01/17., 41/17., 128/17., 01/19., 01/20., 01/21., 73/21., 41/22., 133/22., 43/23. (2023.), preuzeto 28.06.2023. s:
<https://www.zakon.hr/z/2459/Pravilnik-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>
15. Računovodstvo, revizija i financije (b.d.), Obrtnici i slobodna zanimanja, preuzeto 21. 06. 2023. s : <https://www.rrif.hr/clanakfull-21554/>
16. RRiF (2023.), Graditeljstvo- izbor pravnih i poreznih akata na dan: 13.06.2023 [podatkovni dokument], preuzeto s:
https://www.rrif.hr/graditeljstvo_izbor_pravnih_i_poreznih_akata-277-knjiga/
17. Službeni list Europske unije (2008.): Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća, L 320/1., preuzeto 20.06.2023. s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32008R1126>
18. Uhlir Ž., Dražić A. (2019.), Analiza bitnih sastojaka ugovora o građenju s aspekta upravljanja projektom gradnje, Polytechnic and Design, 7(04), 276.-280.,
<https://polytechnicanddesign.tvz.hr/index.php/ojs/article/view/298/273>
19. Zakon o gradnji, Narodne novine br. 153/13, 20/17, 39/19, 125/19, (2019.), preuzeto 14.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/z/690/Zakon-o-gradnji>
20. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, (2023.), preuzeto 22.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>
21. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23. (2023.), preuzeto 19.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

22. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22, (2023.), preuzeto 27.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>
23. Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine 115/16, 106/18, (2019.), preuzeto 14.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/z/69/Zakon-o-porezu-na-promet-nekretnina>
24. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20., 114/22. (2023.), preuzeto 16.06.2023. s: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu>

POPIS GRAFIKONA

| | |
|---|----|
| Graf 1 Udio građevinske djelatnosti u BDP-u u Republici Hrvatskoj i EU-27, 2000.-2022., % | 7 |
| Graf 2 Indeks proizvođačkih cijena industrije i cijena građevnog materijala u Republici Hrvatskoj, siječanj 2017.- svibanj 2023. | 8 |
| Graf 3 Vrijednost izvršenih građevinskih radova i novih narudžbi u Republici Hrvatskoj, 2010.- ožujak 2023. | 9 |
| Graf 4 Udio zaposlenih u građevinskoj djelatnosti u ukupnoj zaposlenosti u Republici Hrvatskoj, 2000.-2022., % | 10 |
| Graf 5 Zaposleni u građevinskoj djelatnosti u Republici Hrvatskoj, 2008.-2022. | 11 |
| Graf 6 Indeks obujma građevinskih radova u Republici Hrvatskoj, ožujak 2008.-ožujak 2023., 2015.=100 | 12 |
| Graf 7 Prosječne mjesečne isplaćene neto plaće u građevinskoj djelatnosti i u ukupnom gospodarstvu u Republici Hrvatskoj, siječanj 2015. – ožujak 2023. | 13 |
| Graf 8 Izdane građevinske dozvole, 2010.-2022. | 14 |

POPIS TABLICA

| | |
|--|----|
| Tablica 1 Utvrđivanje porezne obveze obveznika poreza na dohodak | 24 |
| Tablica 2 Godišnji paušalni porez na dohodak u eurima | 26 |
| Tablica 3 Stavke uvećanja i umanjenja dobiti nakon prelaska iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit | 27 |
| Tablica 4 Utvrđivanje porezne obveze | 31 |
| Tablica 5 Porezno dopuštene stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit | 34 |
| Tablica 6 Vrste isprava | 39 |
| Tablica 7 Knjiženje izlaznog računa za obavljene građevinske usluge kupcu koji nije u sustavu PDV-a | 48 |
| Tablica 8 Knjiženje ulaznog računa za primljenu robu | 49 |
| Tablica 9 Knjiženje izlaznog računa s prijenosom porezne obveze | 50 |
| Tablica 10 Knjiženje ulaznog računa s prijenosom porezne obveze | 50 |
| Tablica 11 Knjiženje privremenih i okončanih situacija uz naplatu potraživanja od kupaca | 52 |
| Tablica 12 Knjiženje obračuna PDV-a za mjesec prosinac 2022. godine | 54 |
| Tablica 13 Knjiženje prijenosa konta prihoda i rashoda radi utvrđivanja rezultata poslovanja i prijenos na ostvarenu dobit | 56 |
| Tablica 14 Utvrđivanje porezne osnovice | 57 |

| | |
|--|----|
| Tablica 15 Izračun predujma za sljedeće porezno razdoblje | 57 |
| Tablica 16 Knjiženje obračuna poreza na dobit i prijenos neto dobiti na dobit poslovne godine i obveze poreza na dobit | 58 |
| Tablica 17 Obračun amortizacije za 2021. godinu u kunama..... | 63 |
| Tablica 18 Obračun amortizacije za 2022. godinu u kunama..... | 63 |
| Tablica 19 Knjiženje obračuna amortizacije stroja u 2022. god. | 64 |
| Tablica 20 Bilanca za razdoblje 01.01.-31.12.2022. godine..... | 65 |
| Tablica 21 Račun dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.-31.12.2022.godine | 67 |

POPIS SLIKA

| | |
|--|----|
| Slika 1 Dnevnik..... | 59 |
| Slika 2 Glavna knjiga | 60 |
| Slika 3 Knjiga ulaznih računa za mjesec prosinac 2022. godine | 61 |
| Slika 4 Knjiga izlaznih računa za mjesec prosinac 2022. godine | 62 |

ŽIVOTOPIS



Tea Kunkić

Kućna : Hrvatska

E-adresa: tea.kunkic29@gmail.com Telefonski broj: (+385) 997480134

Spol: Žensko **Datum rođenja:** 29/08/1999 **Državljanstvo:** hrvatsko

RADNO ISKUSTVO

[2021 – 2022]

STUDENTSKI POSAO (PRODAVAČ)

New Yorker d.d.

Mjesto: Virovitica

Zemlja: Hrvatska

Rad u trgovini i briga o kupcima.

[2022 – 2022]

STUDENTSKI POSAO (PRODAVAČ)

ITX Hrvatska d.o.o.

Mjesto: Zagreb

Zemlja: Hrvatska

Rad u trgovini i briga o kupcima.

[01/2023 – 05/2023]

STUDENTSKI POSAO (ASISTENT U RAČUNOVODSTVU)

Venema d.o.o.

Mjesto: Zagreb

Zemlja: Hrvatska

Računovodstveni i administrativni poslovi.

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

[2021 – 2022]

TEČAJ Introduction to Tidyverse, Data Analysis in Excel, Data Analysis in Spreadsheets

DataCamp Company <https://www.datacamp.com/>

[2007 – 2014]

OSNOVNOŠKOLSKO OBRAZOVANJE

Osnovna škola Ivane Brlić-Mažuranić

Adresa: Ul. Tina Ujevića 18, 33 000, Virovitica, Hrvatska

[2014 – 2018]

SREDNJEŠKOLSKO OBRAZOVANJE

Gimnazija Petra Preradovića Virovitica

Adresa: Trg bana Josipa Jelačića 16, 33 000, Virovitica, Hrvatska

[2018 – Trenutačno]

STUDENT

Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet

Adresa: Trg J.F. Kennedyja 6, Zagreb, Hrvatska

Područja obrazovanja: Smjer Računovodstvo i revizija

KOMUNIKACIJSKE I MEĐULJUDSKE VJEŠTINE

Osobine

Motiviranost, želja za novim znanjem, timski rad, ljubaznost, otvorenost, urednost, točnost, preciznost, organiziranost.

DIGITALNE VJEŠTINE

Poznavanje rada u R programu | Izvršno služenje MS Office paketom (Word, Excel, Power point) | Svakodnevno korištenje interneta i društvenih mreža | Napredno upravljanje EXCEL programom | Rad s cloud platformama- Google Drive | Aktivno i svakodnevno korištenje Interneta, računala i E-maila | Upoznata sam s radom u programima SAP i Synesis | Rad u računovodstvenom programu 4D Wand

VOZAČKA DOZVOLA

Automobili: B

JEZIČNE VJEŠTINE

Materinski jezik/jezici: hrvatski

Drugi jezici:

engleski

SLUŠANJE B2 ČITANJE B2 PISANJE B2

GOVORNA PRODUKCIJA B2 GOVORNA INTERAKCIJA B2

njemački

SLUŠANJE B1 ČITANJE B1 PISANJE B1

GOVORNA PRODUKCIJA B1 GOVORNA INTERAKCIJA B1

Razine: A1 i A2: temeljni korisnik; B1 i B2: samostalni korisnik; C1 i C2: iskusni korisnik
