

Računovodstvene politike zaliha sirovina i materijala i njihov utjecaj na financijske izvještaje u malim i srednjim poduzećima

Dutković, Barbara

Graduate thesis / Diplomski rad

2024

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:148:677726>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-10-05**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Specijalistički diplomski stručni studij
Ekonomika poduzetništva

**RAČUNOVODSTVENE POLITIKE ZALIHA SIROVINA I
MATERIJALA I NJIHOV UTJECAJ NA FINANCIJSKE
IZVJEŠTAJE U MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA**

Diplomski rad

Barbara Dutković

Zagreb, rujan, 2024.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Specijalistički diplomski stručni studij
Ekonomika poduzetništva

**RAČUNOVODSTVENE POLITIKE ZALIHA SIROVINA I
MATERIJALA I NJIHOV UTJECAJ NA FINANCIJSKE
IZVJEŠTAJE U MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA**

**ACCOUNTING POLICIES OF RAW MATERIALS
INVENTORIES AND THEIR IMPACT ON FINANCIAL
STATEMENTS IN SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES**

Diplomski rad

Barbara Dutković, 0067589456

Mentor: Doc.dr.sc. Marina Ercegović

Zagreb, rujan, 2024.

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 necitiranog 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.

Barbara Dukić

(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.

Barbara Dukić

(personal signature of the student)

(place & date)

SAŽETAK

Svrha ovog rada je prikazati važnost računovodstvenog evidentiranja podataka u skladu s računovodstvenim standardima te važnost prikaza kvalitetne slike poslovanja na temelju podataka iskazanih u financijskim izvještajima. Kako bi se postigao cilj ovog diplomskog rada, tijekom izrade rada koristit će se sekundarni podaci prikupljeni u knjižnici i dostupni putem interneta. U ovom radu koristit će se metoda analize, metoda deskripcije i kompilacije kako bi se prikupili točni i relevantni podaci za donošenje zaključaka. Objasnit će se što su računovodstvene politike, koja je njihova svrha i način primjene u skladu sa standardima. Obradit će se standardi koji reguliraju evidenciju zaliha. Računovodstveni tretman zaliha definiran je Hrvatskim standardnom financijskog izvještavanja 10 - Zalihe te Međunarodnim računovodstvenim standardom 2 - Zalihe. Standardi propisuju temeljne zahtjeve koji se odnose na priznavanje i mjerenje zaliha, tehnike mjerenja troška, metode obračuna utroška i prestanka priznavanja zaliha. Kroz rad je prikazano kako zalihe računovodstveno utječu na izvještaje o položaju i uspješnosti poslovanja poduzeća. Kroz rad obrađeni su troškovi koji ulaze u vrijednost zaliha, prikazana je evidencija nabave i utroška sirovina i materijala po planskom trošku i po stvarnom trošku, tj cijeni. U radu je detaljno prikazan utjecaj, odnosno kako odabir računovodstvenih politika utječe na financijsko izvještavanje te utjecaj pojedine metode obračuna utroška zaliha sirovina i materijala na izvještaje o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja. Na kraju rada može se zaključiti kako su zalihe temelj za ostvarivanje neprekidnog poslovanja koje ostvaruje prihode za poduzeće.

Ključne riječi: računovodstvene politike, zalihe sirovina i materijala, metode obračuna utroška zaliha, Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, Međunarodni računovodstveni standardi

ABSTRACT

The purpose of this paper is to highlight the importance of accounting data recording in accordance with accounting standards and the significance of presenting a quality picture of business operations based on the data presented in financial statements. To achieve the goal of this thesis, secondary data will be collected from the library including data that is available online. This paper will employ the methods of analysis, description, and compilation to gather accurate and relevant data for drawing conclusions. The paper will explain what accounting policies are, their purpose, and their application in accordance with standards. It will address the standards that regulate inventory recording. The accounting treatment of inventories is defined by the Croatian Financial Reporting Standard and the International Accounting Standard. The standards prescribe the fundamental requirements related to the recognition and measurement of inventories, cost measurement techniques, methods of accounting for consumption, and the cessation of inventory recognition. The paper will demonstrate how inventories accounting affect the reports on the financial position and performance of a company. It will address the costs included in the value of inventories, and will present the recording of the procurement and consumption of raw materials and supplies at planned costs and actual costs, i.e., prices. The paper will provide a detailed overview of the impact of the selection of accounting policies on financial reporting and the impact of different methods of accounting for inventory consumption on the financial position and performance reports. The conclusion of this paper will help show that inventories are fundamental in achieving continuous business operations that generate revenue for the company.

Keywords: accounting policies, inventories of raw materials and supplies, methods of accounting for inventory consumption, Croatian Financial Reporting Standards, International Accounting Standard

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori i metode istraživanja podataka.....	2
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	2
2. RAČUNOVODSTVENI OKVIR ZA PRIZNAVANJE I MJERENJE ZALIHA	4
2.1. Pojam i vrste zaliha	4
2.1.1. Pojmovno određenje zaliha	5
2.1.2. Vrste zaliha.....	6
2.2. Izbor i primjena računovodstvenih politika	8
2.3. Priznavanje i mjerenje zaliha prema MRS-2 i HSFI-10	11
3. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE NABAVE I USKLADIŠTENJA ZALIHA SIROVINA I MATERIJALA	13
3.1. Računovodstveno praćenje nabave zaliha sirovina i materijala.....	13
3.2. Uskladištenje sirovina i materijala	16
3.2.1. Evidencija po stvarnom trošku nabave.....	17
3.2.2. Evidencija po planskom trošku nabave	18
3.3. Organizacija evidencije sirovina i materijala	21
4. UTROŠAK I PRESTANAK PRIZNAVANJA ZALIHA SIROVINA I MATERIJALA	24
4.1. Utrošak zaliha sirovina i materijala po planskoj cijeni	24
4.2. Utrošak zaliha sirovina i materijala po stvarnoj cijeni	28
4.2.1. FIFO metoda obračuna utroška zaliha	29
4.2.2. PPC metoda obračuna utroška zaliha	30
4.3. Prestanak priznavanja zaliha sirovina i materijala	31
4.3.1. Otuđenje sirovina i materijala	31

4.3.2. Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala	33
4.4. Utjecaj računovodstvenih politika u području zaliha sirovina i materijala na financijsko izvještavanje	35
5. UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA NA PODRUČJU ZALIHA SIROVINA I MATERIJALA NA FINANCIJSKI POLOŽAJ I USPJEŠNOST POSLOVANJA.....	37
5.1. Računovodstveni proces evidencije zaliha sirovina i materijala po stvarnom trošku nabave.....	37
5.2. Utjecaj primjene metoda obračuna utroška zaliha sirovina i materijala na financijski položaj i uspješnost poslovanja	40
6. ZAKLJUČAK.....	49
Popis literature.....	50
Popis tablica.....	53
Popis slika.....	54
Životopis studenta	55

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog diplomskog rada je analizirati zalihe i utjecaj odabranih računovodstvenih politika na financijske izvještaje o položaju i uspješnosti poslovanja. Zalihe čine veliku ulogu kratkotrajnoj imovini nekog poduzeća, zbog toga su vrlo značajna pozicija u bilanci. Posebno kod poduzeća koje se bavi proizvodnom djelatnošću zalihe sirovina i materijala su temelj za nesmetano poslovanje. Evidencija zaliha u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja su temelj za iskazivanje relevantnih podataka u financijskim izvještajima, takvi podaci su nužni za prikazivanje kvalitetne slike poslovanja nekog poduzeća. Standardi koji reguliraju poslovanje sa zalihama su Hrvatski standard financijskog izvještavanja 10 - Zalihe (u nastavku: HSFI 10 - Zalihe) i Međunarodni računovodstveni standardi 2 – Zalihe (u nastavku: MRS 2 - Zalihe). Veliku ulogu u tome imaju i računovodstvene politike, jednom odabrane računovodstvene politike moraju se i dosljedno primjenjivati te objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje. U ovome radu prikazan je cjelokupan proces poslovanja sa zalihama od nabave zaliha sirovina i materijala, njihovo priznavanje i mjerenje, uskladištenje i utrošak zaliha sirovina i materijala prema metodama te na kraju i prestanak priznavanja kao otuđenje i vrijednosno usklađenje zaliha sirovina i materijala. Za upravljanje zalihama potrebno je i voditi kvalitetnu evidenciju podataka u poslovnim knjigama, na temelju vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava unose se podaci u sustav. Objasniti će se koje su to relevantne knjigovodstvene isprave za unos podataka i na temelju kojih računovodstvenih evidencija se mogu dobiti određene informacije o zalihama sirovina i materijala na skladištu. S obzirom na navedeni predmet rada, cilj je prikazati važnost i utjecaj učinkovitog upravljanja sa zalihama te kako odabir računovodstvenih politika te metode nabave i utroška zaliha mogu utjecati na financijski položaj i financijsku uspješnost poduzeća. Također, svrha rada je pružiti razumijevanje pojmova, prikazati tehnike u praksi zadužene za učinkovito upravljanje zalihama sirovina i materijala.

1.2. Izvori i metode istraživanja podataka

Ovaj rad temelji se na sekundarnim podacima, koji će se prikupljati iz znanstvenih i stručnih časopisa iz područja računovodstva, kojima se pristupalo putem online baze podataka, relevantnih istraživanja, stručnih knjiga i uglednih internetskih izvora. Također, temeljna literatura ovog rada je Zakon o računovodstvu, propisani standardi poput Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI 10 - Zalihe) te Međunarodni računovodstveni standardi (MRS 2 - Zalihe). Na temelju navedene literature doneseni su smisleni i potkrijepljeni vlastiti zaključci. Na temelju korištenih dostupnih sekundarnih podataka cilj ovog rada je pružiti uvid u računovodstvenu praksu koja je povezana s evidencijom i praćenjem zaliha sirovina i materijala. Prilikom pisanja ovog diplomskog rada koristit će se metoda analize, metoda deskripcije i kompilacije kako bi se prikupili točni i relevantni podaci za donošenje zaključaka.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Ovaj rad se sastoji od pet poglavlja. U uvodnom dijelu ovog rada objašnjen je predmet i cilj rada, izvori podataka i metode prikupljanja podataka te sadržaj i struktura rada.

U drugom poglavlju ovoga rada, *Računovodstveni okvir za priznavanje i mjerenje zaliha*, objasnit će se način i pravilna, odnosno dosljedna primjena računovodstvenih politika. U ovom diplomskom radu, obradit će se standardi koji reguliraju evidenciju zaliha. Kroz drugo poglavlje definirat će se zalihe kao oblik kratkotrajne imovine i njihova evidencija u financijskim izvještajima.

Kroz treće poglavlje, *Evidencija zaliha sirovina i materijala* obradit će se troškovi koji ulaze u vrijednost zaliha, način evidencije zaliha po stvarnom trošku i planskom trošku nabave. Prikazat će se računovodstveno evidentiranje, odnosno knjiženje troškova zaliha sirovina i materijala na oba načina. Kroz rad bit će prikazana i objašnjena dokumentacija koja je potrebna i vjerodostojna za utvrđivanje vrijednosti zaliha i evidenciju kroz poslovne knjige.

Nakon nabave i uskladištenja zaliha sirovina i materijala, koje je prikazano u trećem poglavlju, dolazi do utroška zaliha sirovina, otuđenja te na kraju vrijednosnog usklađenja sirovina i materijala koje će biti prikazano u četvrtom poglavlju, *Utrošak i prestanak priznavanja zaliha sirovina i materijala*. Kroz ovo poglavlje objasnit će se u kojim slučajevima, poslovnim

događajima dolazi do otuđenja zaliha. U konačnici je opisano na koji način se provodi vrijednosno usklađenje zaliha sirovina i materijala nekog poduzeća.

U petom poglavlju, *Utjecaj računovodstvenih politika na području zaliha sirovina i materijala na financijski položaj i uspješnost poslovanja*, kroz primjer prikazat će se kako se zalihe troše metodom FIFO i prosječne ponderirane cijene te cjelokupan proces evidencije sirovina i materijala po stvarnom trošku nabave. Svaka metoda ima svoje prednosti i nedostatke koje će biti prikazane kroz rad te sukladno s njima poduzeće donosi odluku koja je metoda njemu najpovoljnija. U ovom poglavlju rada zaokružiti će se cjelokupan cilj rada i analizirati će se kroz primjer kako svaka metoda može imati različit učinak na financijski rezultat poslovanja.

2. RAČUNOVODSTVENI OKVIR ZA PRIZNAVANJE I MJERENJE ZALIHA

Računovodstveni okvir je sustav pravila, standarda i smjernica koje definiraju kako se poslovni događaji, odnosno financijske informacije knjiže, prezentiraju i klasificiraju u poslovnim knjigama. Računovodstveni okvir je temelj za pripremu i prezentiranje točnih i vjerodostojnih informacija o financijskom položaju i uspješnosti nekog poslovnog subjekta. Temeljni cilj računovodstvenog okvira je osigurati da podaci u financijskim izvještajima budu točni i pouzdani. Cilj je na temelju tih podataka osigurati točno financijsko izvještavanje prema internim i eksternim korisnicima financijskih izvještaja kako se ne bi prikazala kriva slika poslovanja te ne kraju rezultiralo donošenjem pogrešnih poslovnih odluka. Okvir financijskog izvještavanja uređuju računovodstvene pretpostavke, računovodstvena načela, računovodstveni standardi, odnosno standardi financijskog izvještavanja te računovodstvene politike, a sve u svrhu relevantnog i dosljednog financijskog izvještavanja. Upravo ovim okvirom regulirano je eksterno izvještavanje koje je namijenjeno vanjskim korisnicima financijskih izvještaja, investitorima, kreditorima te državi, dok je interno izvještavanje namijenjeno menadžmentu i nije zakonski regulirano. U ovom poglavlju objasnit će se klasifikacija zaliha, pojam i vrste zaliha sirovina i materijala te njihovo priznavanje i mjerenje prema standardima. Također, objasnit će se izbor računovodstvenih politika, njihova primjena, svrha dosljednosti primjene i obveze objavljivanja računovodstvenih politika u financijskim izvještajima. U nastavku, prikazat će se temeljna podjela imovine nekog poduzeća te pojasniti struktura kratkotrajne imovine. S obzirom na temu ovog diplomskog rada zalihe će biti detaljno objašnjene u nastavku.

2.1. Pojam i vrste zaliha

Ukupna imovina poduzeća dijeli se na dugotrajnu i kratkotrajnu imovinu. Kratkotrajna imovina je ona imovina od koje se očekuje da će se realizirati ili se drži za prodaju ili potrošnju u redovnom tijeku poslovanja od koje se očekuje da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance (Dražić-Lutitsky i sur., 2010).

Kratkotrajna imovina javlja se u više oblika (Gulin i sur., 2018):

- zalihe
- potraživanja

- financijska imovina
- novac

2.1.1. Pojmovno određenje zaliha

“Zalihe su imovina nekog poduzeća koja je namijenjena prodaji u redovnom tijeku poslovanja ili je imovina u obliku materijala koji će biti utrošen u postupku proizvodnje dobara namijenjenih prodaji ili u postupku pružanje usluga kao i drugi oblici imovine koji će biti utrošeni u postupku proizvodnje za takvu prodaju” (Guzić, 2019; str.29). Zalihe predstavljaju jednu od najvažnijih, odnosno najznačajnijih stavki u bilanci, a posebno kod subjekata koji se bave proizvodnom djelatnošću zbog toga što takvi subjekti proizvodnjom ili prodajom zaliha stvaraju najveće prihode od poslovanja. Poslovna djelatnost subjekta određuje i strukturu zaliha u izvještaju o financijskom položaju. Kod subjekta koji se bavi proizvodnom djelatnošću postoje zalihe sirovina i materijala te zalihe nedovršene proizvodnje ili gotovih proizvoda. U djelatnosti trgovine veliku ulogu u strukturi imovine imat će zalihe trgovačke robe. S gledišta bilance zalihe se mogu fizički nalaziti na skladištu ili u skladištu drugog poduzetnika.

Guzić (2019) navodi da se zalihe priznaju u imovini, odnosno iskazuju u bilanci kada se očekuje da će buduće ekonomske koristi stizati poduzeću i kada zalihe imaju troškove i vrijednosti koje se mogu pouzdano izmjeriti ili procijeniti. Nakon prodaje zaliha priznaju se i prihodi zbog toga što se očekuje priljev novca u poduzeće.

Kao što je prikazano na slici 1, koja prikazuje strukturu bilance, zalihe se klasificiraju kao kratkotrajna materijalna imovina nekog poduzeća, od njih se očekuje da će se unutar godine dana pretvoriti u novac. Izvještaj o financijskom položaju poduzeća, odnosno bilanca sastavlja se prema kriteriju rastuće likvidnosti. Prema tome kriteriju zalihe se iskazuju u bilanci kao prva stavka kratkotrajne imovine, ispred potraživanja od kupaca zbog toga što je zalihamo potreban duži period kako bi se pretvorile u novac u usporedbi s potraživanjima.

Slika 1. Shematski prikaz položaja zaliha u bilanci

AKTIVA	PASIVA
A. POTRAŽIVANJA ZA UPISANI, A NE UPLAĆENI KAPITAL B. DUGOTRAJNA IMOVINA <i>I. Nematerijalna imovina</i> <i>II. Materijalna imovina</i> <i>III. Dugotrajna financijska imovina</i> <i>IV. Potraživanja</i> <i>V. Odgođena porezna imovina</i> C. KRATKOTRAJNA IMOVINA <i>I. Zalihe</i> <i>II. Potraživanja</i> <i>III. Kratkotrajna financijska imovina</i> <i>IV. Novac u banci i blagajni</i> D. PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	A. KAPITAL I REZERVE <i>I. Temeljni kapital</i> <i>II. Kapital i rezerve</i> <i>III. Rezerve iz dobiti</i> <i>IV. Revalorizacijske rezerve</i> <i>V. Rezerve fer vrijednosti</i> <i>VI. Zadržana dobit ili preneseni gubitak</i> <i>VII. Dobit ili gubitak poslovne godine</i> B. DUGOROČNA REZERVIRANJA C. DUGOROČNE OBVEZE D. KRATKOROČNE OBVEZE E. ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA

Izvor: Obrada autora prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (2016)

2.1.2. Vrste zaliha

Zalihe se dijele na 2 dijela (Gulin i sur., 2018):

- zalihe inputa – ulažu se u proizvodni proces (sirovine, materijal, rezervni dijelovi, sitni inventar)
- zalihe outputa – nastaju kao produkt proizvodnog procesa (zalihe proizvodnje, gotovi proizvodi, trgovačka roba)

Prema RiF-ovim (Računovodstvo i financije) razredima kontnog plana zalihe pripadaju razredu 3 ili razredu 6 ovisno o njihovim karakteristikama. Svi oblici zaliha koji se mogu javiti kao kratkotrajna imovina poduzeća su sljedeći kao što se vidi na slici 2 (Orlović, 2018):

- zalihe sirovina i materijala koji ulazi u supstancu gotovog proizvoda
- zalihe rezervnih dijelova
- zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda
- zalihe gotovih proizvoda
- zalihe trgovačke robe

- predujmovi za zalihe
- dugotrajna imovina namijenjena prodaji i
- kratkotrajna biološka imovina

Slika 2. Vrste zaliha



Izvor: Obrada autora prema RiF-ovom Kontnom planu poduzetnika (2017)

Slika predstavlja različite vrste zaliha te svake od njih imaju drugačije karakteristike. Zalihama sirovina i materijala se smatraju sva dobra koje poduzeće naručuje za potrebe utroška u proizvodnji i u konačnici stvaranja gotovih proizvoda nekog poduzeća. Nedovršeni proizvodi su sva sredstva koja se nalaze u procesu proizvodnje na kojima se radi kako bi se dobio gotov proizvod. Zalihe gotovih proizvoda i trgovačke robe predstavljaju kompletne proizvode i robu poduzeća koje su spremne za prodaju.

Upravljanje zalihama je ključno kod smanjenja troškova skladištenja i rizika zastarjelost. Zalihe zahtijevaju točno računovodstveno praćenje i vrednovanje kako bi podaci u financijskim izvještajima bili ispravni. Može se zaključiti kako zalihe označavaju sve vrste materijalnog oblika kratkotrajne imovine koje su raspoložive za odvijanje poslovanja nekog poduzeća. Zalihe sirovina i materijala odnosno zalihe inputa koriste se u procesu proizvodnje proizvoda.

Osnovni procesi koji se vežu za zalihe sirovina i materijala su proces nabave, utroška i otuđenja sirovina i materijala. U ovome radu fokus će biti na zalihama sirovina i materijala te će se detaljnije obraditi cjelokupan proces u poslovanju sa zalihama u nastavku ovog rada.

Razlog držanja odgovarajuće količine zaliha sirovina i materijala na skladištu je upravo osiguranje kontinuirane proizvodnje, u konačnici i prodaje i ostvarivanje prihoda. U slučaju nabave velike količine sirovina i materijala može doći do povećanja troškova te do potrebe za kupnjom ili najmom većeg skladišta. Dok u slučaju nabave premale količine zaliha, može doći do prekida proizvodnje i smanjenja ostvarenih prihoda. Cilj što manjeg obujma zaliha sirovina i materijala na skladištu je što manje vezanje financijskih sredstava uz zalihe, već putem proizvodnje, prodaje i naplate potraživanja zalihe na skladištu pretvoriti u financijska sredstva koja su potrebna za nastavak poslovanja.

2.2. Izbor i primjena računovodstvenih politika

Računovodstvene politike su načela, dogovori i pravila koje je neko poduzeće usvojilo i primjenjuje ih prilikom sastavljanja financijskih izvještaja (Odluka o objavljivanju promijenjenih Međunarodnih računovodstvenih standarda). Prilikom odabira računovodstvenih politika poduzetnik je dužan primijeniti odredbe računovodstvenih standarda kada oni propisuju određenu politiku ili odabrati neku od standardom definiranih alternativnih politika (Pečur, 2017).

Belak (2024) navodi da računovodstvenu politiku treba odabrati u skladu s odgovarajućim računovodstvenim standardom ako taj standard ne dopušta alternative. Ako standard dopušta alternative, onda se treba odlučiti za jednu od njih i tada to postaje računovodstvena politika. Međutim, kad ne postoji odgovarajući računovodstveni standard ili tumačenje ili kad standardi ne daju upute za računovodstvo određene transakcije, tada subjekt treba razviti vlastitu računovodstvenu politiku vodeći računa o računovodstvenim načelima i o tome da informacije budu relevantne, korisne i pouzdane.

Kvalitetu financijskih izvještaja treba razmatrati i s materijalnog stajališta. Ključni čimbenik kvalitete u tom slučaju jesu računovodstvene politike (Žager i sur., 2007). U računovodstvu

promjena računovodstvenih politika i procjena za korisnike MSFI-ja mjerodavan je Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške u nastavku (u nastavku: MRS 8), a za korisnike HSFI-ja mjerodavan je Hrvatski standard financijskog izvještavanja 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (u nastavku: HSFI 3). Između odredaba MRS-a 8 i odredaba HSFI-ja 3 nema bitnih razlika (Belak, 2024). Jednom odabrane računovodstvene politike treba dosljedno primjenjivati te ih navesti, objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje. U bilješkama uz financijske izvještaje trebaju se objaviti metode koje su usvojene za mjerenje zaliha te metode koje se koriste kod obračuna troškova zaliha. Načelo dosljednosti je jedno od najbitnijih načela kod primjene računovodstvenih politika, kao što je već i navedeno da se jednom odabrane računovodstvene politike trebaju konzistentno primjenjivati, uz mogućnost promjene pod određenim uvjetima. Promjene računovodstvenih politika trebaju se provoditi samo pod određenim uvjetima. Dakle, promjene računovodstvenih politika treba provesti samo ako to zahtijeva zakon, standardi te ako bi ta promjena imala svrhu ispravnijeg prikazivanja poslovnih događaja. Objavljivanje računovodstvenih politika ima vrlo važnu ulogu i korist kada su te politike izabrane između alternativa dopuštenih u HSFI-ma, one mogu biti važne i kada iznosi nisu značajni.

Primjenom računovodstvenih politika zabranjeno je namjerno podcjenjivanje imovine i precjenjivanje obveza kako bi se stvorile tihe pričuve ili skriveni gubici. Osobe odgovorne za odabir i odgovarajuću primjenu računovodstvenih politika jesu članovi uprave, tj. menadžment poduzeća (Žager i sur., 2016).

Računovodstvene politike regulirane su različitim zakonima. U Republici Hrvatskoj računovodstveno izvještavanje reguliraju:

- ✓ Zakon o računovodstvu,
- ✓ Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja,
- ✓ Pravilnik o načinju vođenja Registra godišnjih financijskih izvještaja,
- ✓ Međunarodni standardi financijskog izvještavanja zajedno s Međunarodnim računovodstvenim standardima
- ✓ Hrvatski standardi financijskog izvještavanja koji se objavljuju na temelju Odluke o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

Primarna svrha računovodstvenih politika je odabrati one metode koje u određenim okolnostima omogućuju što relevantnije i realnije iskazivanje poslovnog rezultata. Računovodstvene politike mogu utjecati na vrijednost pozicija u financijskim izvještajima, znaci ujedno i na njihovu kvalitetu kod promatranja izvještaja o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja. Dakle, potrebno je voditi računa o računovodstvenim politikama na temelju kojih su financijskih izvještaji sastavljeni. Kod promjene računovodstvene politike, odnosno izbora nove računovodstvene politike znači da će u razdoblju promjene doći i do promjene poslovnog rezultata zbog promjene odabranih metoda. Korisnici financijskih izvještaja moraju dobiti informaciju da je došlo do promjene metoda te koliki je utjecaj te promjene na iskazanu uspješnost poslovanja. Zbog tih razloga informacije o promjeni računovodstvene politike moraju biti i navedene u bilješkama uz financijske izvještaje (Žager i sur., 2017).

Ako se HSFI-ima dopušta izbor različitog računovodstvenog tretmana za određene poslove, a poduzetnik u određenom trenutku odluči promijeniti svoj izbor, takva se promjena smatra promjenom računovodstvene politike. Ako je poduzeće primjenjivalo kao metodu utroška zaliha FIFO metodu, a zatim unutar poslovne godine prešlo na PPC metodu, tada se to smatra promjenom računovodstvene politike. Takve promjene nisu dopuštene (Baica, 2011). Računovodstvene politike se primjenjuju retroaktivno na prethodna razdoblja, dok se promjene računovodstvenih procjena primjenjuju na tekuće razdoblje i na buduća razdoblja, to je najvažnija razlika između promjene računovodstvene politike i procjene (Belak, 2024). Retroaktivna primjena je primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije i druge događaje kao da se ta politika oduvijek primjenjivala. Retroaktivnom primjenom promijenjene računovodstvene politike poduzetnik će uskladiti svaku komponentu kapitala, na koju to ima učinak, početno stanje za najranije prikazano razdoblje i druge usporedne iznose objavljene za svako prezentirano razdoblje, kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala (Baica, 2011). Takva primjena zahtjeva da se stavke izvještaja na koje se odnose promijenjene računovodstvene politike usklade te usporedno s time potrebno je uskladiti i početno stanje kapitala, odnosno potrebno je korigirati zadržanu dobit ili druge elemente kapitala. Ako poduzeće nije u mogućnosti provesti retroaktivnu promjenu ukupan učinak promjene uključuje se u dobit ili gubitak tekuće godine. Kada učinak nove politike na prethodna razdoblja neće biti moguć sukladno standardima dozvoljena je prospektivna primjena. Prospektiva primjena je

primjena nove politike u tekućem razdoblju odnosno u budućim razdobljima ako takva politika obuhvaća i buduća obračunska razdoblja (Žager i sur., 2016).

Primjenom računovodstvenih politika zabranjeno je namjerno podecnjivanje imovine i precjenjivanje obveza kako bi se stvorile tihe pričuve ili skriveni gubici. Osobe odgovorne za odabir i odgovarajuću primjenu računovodstvenih politika jesu članovi uprave, tj. menadžment poduzeća. (Žager i sur., 2016).

Bešvir (2006) navodi da u računovodstvenim politikama potrebno je objaviti:

- računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha,
- knjigovodstvenu svotu zaliha,
- knjigovodstvenu svotu zaliha iskaznih po fer vrijednosti, umanjenu za troškove prodaje, svotu zaliha priznatu kao rashod tijekom razdoblja,
- svotu vrijednosnog usklađenja zaliha iskazanog u razdoblju, svotu poništenja vrijednosnog usklađenja u razdoblju,
- knjigovodstvenu svotu zaliha založenih kao sredstvo osiguranja plaćanja

2.3. Priznavanje i mjerenje zaliha prema MRS-2 i HSFI-10

Računovodstveni tretman zaliha definiran je Hrvatskim standardnom financijskog izvještavanja 10 (u nastavku HSFI 10) za mikro, male i srednje poduzetnike koji su u fokusu ovog rada. Dakle, mikro, mala i srednja poduzeća prema odredbama Zakona o računovodstvu sastavljaju financijske izvještaje primjenom HSFI-a. Računovodstveni tretman zaliha definiran je i Međunarodnim računovodstvenim standardom 2 (u nastavku MRS 2) za obveznike primjene Međunarodnih standarda, odnosno velike poduzetnike i sve subjekte od javnog interesa. Osnovno pitanje u računovodstvu zaliha je svota troška koju treba priznati kao vrijednost zaliha i knjižiti do priznavanja povezanih prihoda (Brkanić Pongračić, 2021). Standardi propisuju temeljne zahtjeve koji se odnose na priznavanje i mjerenje zaliha, tehnike mjerenja troška, metode obračuna utroška i prestanka priznavanja zaliha. (Tušek, 2004). Priznavanje i mjerenje zaliha prema MRS 2 i HSFI 10 vrlo su slični jer su oba standarda utemeljena na međunarodno prihvaćenim računovodstvenim načelima.

Zalihe se na početku nabave trebaju evidentirati prema troškovima nabave. U kasnijim razdobljima zalihe se evidentiraju u skladu s metodama obračuna zaliha (prosječnom ponderiranom cijenom, FIFO metodom, metodom posebne identifikacije) koje praktički daju nabavnu cijenu koja je izračunana na odgovarajući način. Temeljno pitanje kojim se bavi i jedan i drugi standard jest pitanje vrijednosti imovine koja se iskazuje u bilanci pri nabavi odnosno svote troškova koje pri uporabi zaliha materijala treba iskazati u računu dobiti i gubitka (Guzić, 2010). Prema HSFI-ju 10 (2015) točka 10.10. kaže „priznavanje je proces uvrštavanja stavke u bilancu te u račun dobiti i gubitka, koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja za njeno priznavanje“. Prema MRS 2 i HSFI 10 propisuje se priznavanje zaliha kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritjecati u poduzeće i kada se trošak zaliha može pouzdano izmjeriti. Dakle, uvjeti za priznavanje zaliha su da se zalihe nalaze pod kontrolom ili u vlasništvu poslovnog subjekta, da postoji vjerojatnost priljeva budućih ekonomskih koristi od zaliha u poduzeće i pouzdanost kod utvrđivanja troška nabave zaliha (Gulin i sur., 2018).

3. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE NABAVE I USKLADIŠTENJA ZALIHA SIROVINA I MATERIJALA

Učinkovito upravljanje sa zalihama sirovina i materijala ključno je s gledišta poslovanja poduzeća, jer se time osigurava nesmetano odvijanje proizvodnih procesa, osigurava se zadovoljstvo kupaca s pravovremenom isporukom proizvoda te ujedno osigurava i financijska stabilnost poduzeća. Cilj upravljanja zalihama sirovina i materijala je da one budu što manje, ali uvijek dovoljne kako bi se mogle zadovoljiti želje kupaca i potrošača. Računovodstveno evidentiranje zaliha počinje procesom nabave zaliha sirovina i materijala. Proces nabave uključuje različite poslovne događaje koji su vezani uz kupnju, odnosno dovođenje zaliha na skladište. Proces obuhvaća faze od narudžbe i primitka zaliha dok njihove početne evidencije u poslovnim knjigama poduzeća. (Guzić, 2023).

Nabavnu vrijednost zaliha, odnosno trošak zaliha čine svi troškovi nabave, troškovi konverzije te drugi troškovi koji su nastali prilikom dovođenja zaliha na lokaciju i do postojećeg stanja. Fer vrijednost zaliha je ona cijena koja je bila ostvarena prodajom neke stavke u imovini. Neto utrživa vrijednost je iznos koji poduzeće očekuje da će realizirati prodajom zaliha u redovnom tijeku poslovanja. Dakle, fer vrijednost i neto utrživa vrijednost ne moraju biti iste jer se neto utrživa vrijednost odnosi na redovni postupak prodaje, a fer vrijednost se odnosi na tržišnu cijenu na datum procjene (Guzić, 2023).

U nastavku poglavlja govorit će se o tome kako se s računovodstvenog aspekta prati nabava zaliha sirovina i materijala. Kako se donosi odluka o tome kada i koliko sirovina i materijala nabaviti te koji se troškovi smiju uključiti u troškove nabave sirovina i materijala, a koji ne. Nadalje, kroz treće poglavlje govorit će se o tome kako se zalihe evidentiraju po stvarnom trošku nabave, a kako po planskom trošku nabave. Također, objasnit će se koje su knjigovodstvene isprave potrebne za pravilnu evidenciju zaliha sirovina i materijala na skladištu te što pojedina isprava govori o stanju sirovina i materijala na skladištu.

3.1. Računovodstveno praćenje nabave zaliha sirovina i materijala

Prije nabavke sirovina i materijala potrebno je donijeti odluku o tome kada i koliko sirovina i materijala naručiti, odnosno nabaviti. Vrlo je bitno da poduzeće vodi politiku optimalne količine zaliha sirovina i materijala na zalihi skladišta, kako bi se minimalizirali troškovi nabave

i držanja zaliha na skladištu. U toj politici, vođenje zaliha otežava kašnjenje s isporukom naručenih količina od strane dobavljača i slično. Kod ove politike treba voditi računa o troškovima nabave, troškovima skladištenja, ali i o troškovima koji mogu nastati zbog nedostatka sirovina i materijala. Adekvatno upravljanje sa zalihama pomaže kod obrtaja novca unutar poduzeća. Nabava zaliha sirovina i materijala evidentira se po troškovima, odnosno nabavnim cijenama.

Nabavnu vrijednost zaliha čine svi troškovi nabave, troškovi konverzije i drugi troškovi koji su nastali dovođenjem zaliha na postojeću lokaciju i u postojeće stanje (Guzić, 2019).

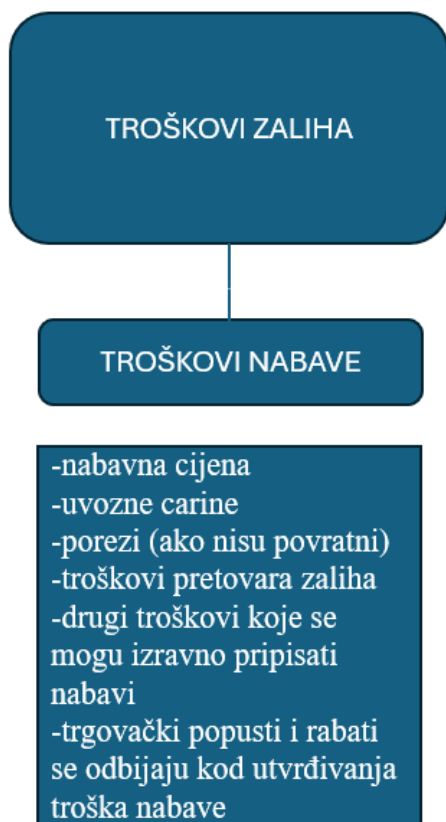
U troškove zaliha materijala mogu se uključiti (Guzić, 2019):

- troškovi nabave,
- troškovi konverzije,
- drugi troškovi koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

Troškovi nabave sastoje se od kupovne cijene uvećane za zavisne troškove. Kupovna je cijena ona koja je iskazana na fakturi dobavljača. Zavisni troškovi su uvozne carine i drugi porezi (trošarine i drugi nepovratni porezi), troškovi prijevoza, manipulativni troškovi i drugi troškovi koji se mogu izravno pripisati nabavi roba, materijala i usluga kao što je prikazano na slici 3 pod troškovima nabave (Horvat Jurjec, 2012).

Drugi se troškovi uključuju u trošak, odnosno vrijednost zaliha samo ako su nastali u vezi s dovođenjem zaliha na skladište poduzeća. Takvi troškovi mogu biti troškovi prijevoza zaliha od dobavljača do skladišta na kojem se sada nalaze, troškovi utovara, pretovara, istovara ako padaju na teret kupca zaliha. Jednako tako, u nabavnu cijenu zaliha uključuju se i troškovi čuvanja, pakiranja, održavanja temperature i drugi slični troškovi vezani za zadržavanje kvalitete materijala u prijevozu do skladišta ako ih snosi kupac. U nabavnu se cijenu uključuju i troškovi osiguranja materijala u prijevozu ako ih plaća kupac (Guzić, 2010).

Slika 3. Utvrđivanje troškova zaliha



Izvor: obrada autora prema odredbama HSFI-ja 10 i MRS-a 2

Zalihe sirovina i materijala se mjere prema trošku ili prema neto utrživoj vrijednosti, ovisno koja je vrijednost niža. Kada je neto utrživa vrijednost niža u odnosu na trošak po kojemu se zalihe priznate u trenutku nabave potrebno je svesti na vrijednost zaliha koja se može nadoknaditi, dakle potrebno je provesti vrijednosno usklađenje. Do toga može doći zbog oštećena ili zastarjelosti zaliha. To je u skladu s načelom da se imovina ne smije iskazivati u vrijednosti većoj od one koja se očekuje nadoknaditi njihovom prodajom ili upotrebom (Brkanić Pongračić, 2021).

MRS 2 i HSFI 10 ne dopuštaju da se u nabavnu cijenu zaliha sirovina i materijala uključe troškovi skladištenja (Guzić, 2010). Troškovi koji se ne mogu priznati u trošak zaliha priznaju se kao rashod razdoblja u kojemu su nastali. Prema odredbama MRS-a 2, troškovi posudbe (kamate i drugi troškovi koji nastaju u svezi s posudbom financijskih sredstava), troškovi

tečajnih razlika, ne mogu se uključivati u trošak zaliha sirovina i materijala (Belak, 2002). Trgovački popusti. Rabati, količinski popusti i slično, odbijaju se od troškova nabave sirovina i materijala.

3.2. Uskladištenje sirovina i materijala

Prema Gulin i sur. (2018; 99) „... zalihe sirovina i materijala se u praksi najčešće vrednuju po stvarnom trošku nabave, no postoji i nabava sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po planiranom trošku nabave.

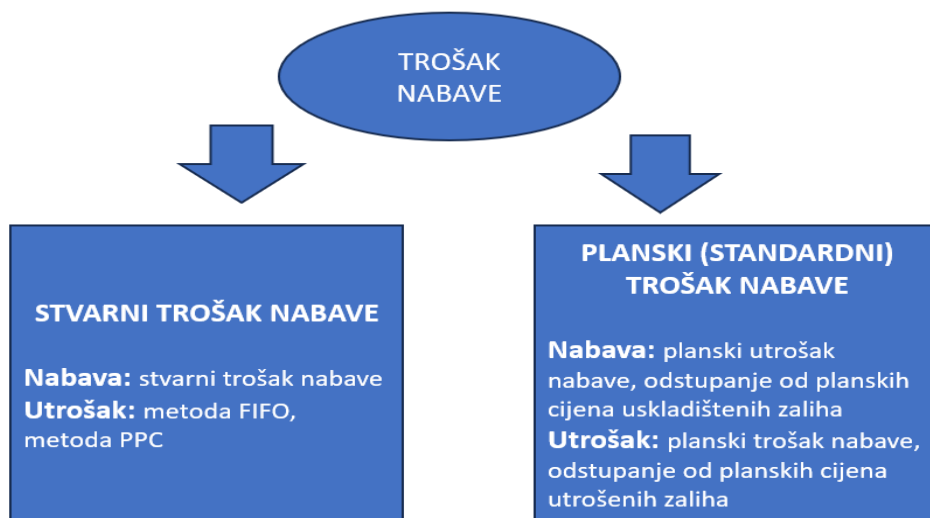
Navedene metode iskazivanja zaliha razlikuju se u procesima nabave, uskladištenja, utroška i otuđenja zaliha, stoga će se u nastavku rada kroz poglavlja *Evidencija po stvarnom trošku nabave* i *Evidencija po planskom trošku nabave* biti objašnjene obje metode vrednovanja zaliha sirovina i materijala (Gulin, 2018).

Sirovine i materijali se u knjigovodstvenoj evidenciji mogu voditi po (Mamić Sačer i sur., 2007):

- stvarnom trošku nabave, odnosno po stvarnoj nabavnoj vrijednosti – obračun prema stvarnim vrijednostima s knjigovodstvenih isprava (faktura)
- planiranom trošku nabave, odnosno planiranoj nabavnoj vrijednosti – obračun prema planiranim ili standardnim vrijednostima dobivenim prema uobičajenim standardima, uz odgovarajući prikaz odstupanja.

Ako se poduzeće odluči zalihe sirovina i materijala voditi po stvarnom trošku, tada nabavu vode po stvarnom trošku nabave, a utrošak po metodi FIFO ili PPC prema vlastitom odabiru poduzeća. Ako se poduzeće odluči zalihe voditi po planskom trošku, tada se nabava vodi po planskom trošku nabave uz odstupanje od planskih cijena. Utrošak zaliha sirovina i materijala također se mora voditi po planskom trošku uz pomoć konta odstupanja. Obje tehnike mjerenja nabave i utroška zaliha prikazane su na slici 4 u nastavku.

Slika 4. Tehnike mjerenja nabave i utroška zaliha sirovine i materijala



Izvor: obrada autora prema Mamič Sačer i sur. (2007)

3.2.1. Evidencija po stvarnom trošku nabave

Prema Gulinu i sur. (2018; 95) „Nabava sirovina i materijala uz evidenciju po stvarnom trošku nabave podrazumijeva da se sirovine i materijal u fazi nabave i uskladištenja evidentiraju u visini stvarnog nastalog troška nabave koji uključuje sve troškove koji su nastali u procesu nabave zaliha.“

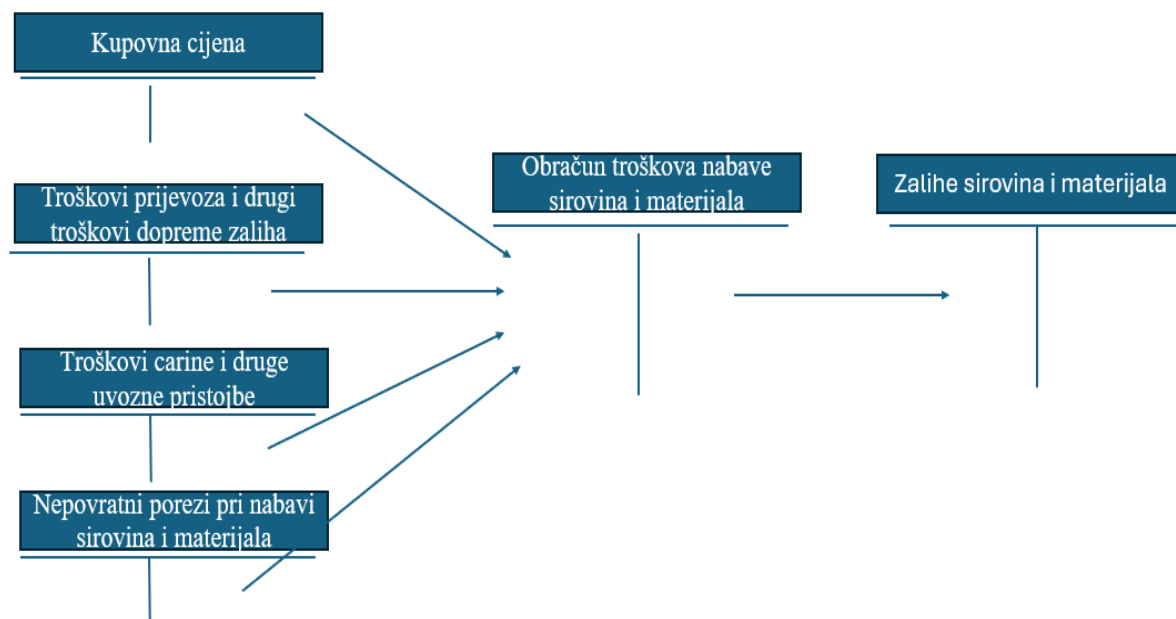
Trošak nabave obuhvaća sljedeće vrste troškova prema stvarnim iznosima po primljenim računima dobavljača (Gulin i sur, 2018):

- kupovna cijena sirovina i materijala,
- troškovi prijevoza i ostali troškovi dopreme sirovina i materijala,
- carine i druge uvozne pristojbe,
- nepovratni porezi te svi ostali troškovi nabave koji se mogu izravno pripisati stjecanju zaliha.

Kroz sliku 5 prikazane su sve navedene vrste troškova koje ulaze u trošak nabave te njihova evidencija na kontima.

U troškove nabave zaliha ne uključuju se porezi koji se kasnije mogu vratiti od poreznih vlasti. Stoga poduzeća koja su u sustavu poreza na dodanu vrijednost u trošak nabave ne uključuju iznos poreza na dodanu vrijednost (Gulin i sur., 2018).

Slika 5. Shema knjiženja uskladištenja zaliha sirovina i materijala po stvarnoj cijeni



Izvor: Obrada autora prema Belak (2002)

3.2.2. Evidencija po planskom trošku nabave

Kako što je u prethodnom potpoglavlju bilo navedeno, zalihe se vode po stvarnim troškovima, ali postoji mogućnost evidencije i po planskim troškovima nabave, odnosno po planskim cijenama. U tom slučaju, zalihe se zadužuju po standardnim troškovima, a razlika između standardnih i stvarnih troškova evidentira se na kontu odstupanja.

Prema Gulin i sur. (2018) navodi da se za vođenje zaliha po planiranom trošku nabave poduzeće mora za svaku poslovnu godinu odrediti odnosno procijeniti troškove nabave za planirani opseg nabave sirovina i materijala. Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i rezervnih dijelova, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Ona se redovito preispituje i po potrebi mijenja u odnosu na postojeće uvjete (Odbor za standarde financijskog izvještavanja, NN 30/2008, čl. 10.27.).

Ako se poduzeće računovodstvenim politikama odluči zalihe sirovina i materijala iskazivati po planiranom trošku nabave, tada se zalihe sirovina i materijala u procesu nabave i uskladištenja knjiže po planskoj cijeni nabave uz korištenje konta odstupanja od planske cijene. Tako se u

bilanci osiguravaju podaci o stvarnom trošku nabave, zbog toga se uz saldo konta zaliha iskazanih po planskoj cijeni uračunava i odstupanje od planske cijene (Dražić-Lutitsky i sur., 2010).

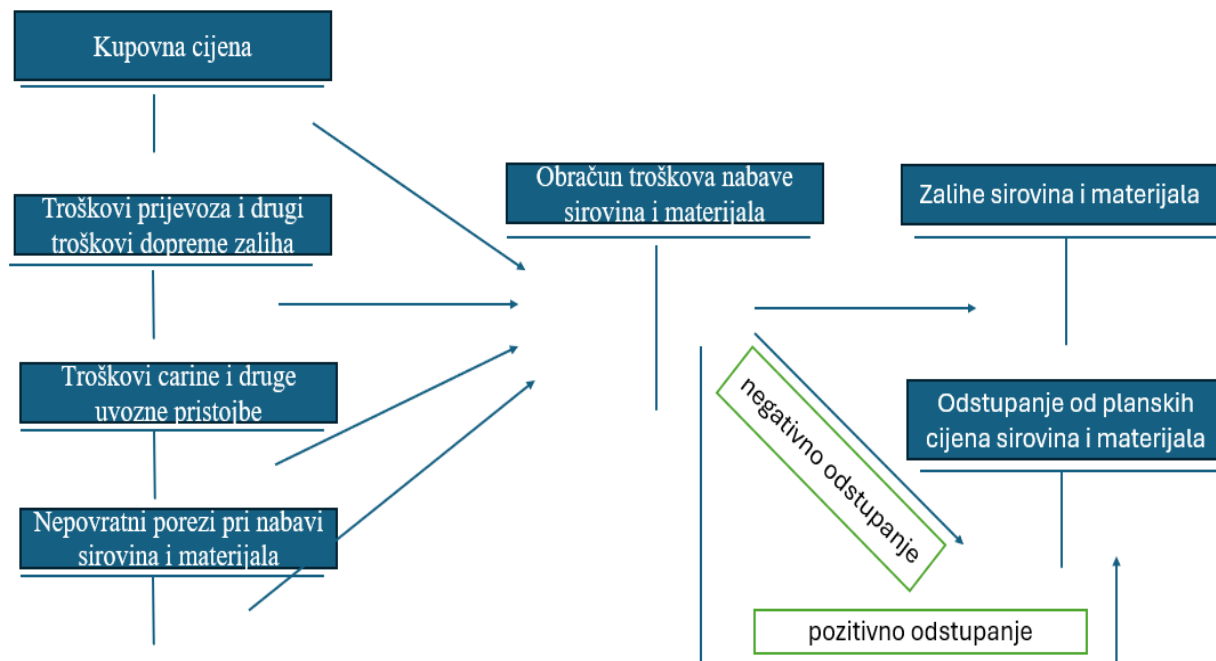
Prilikom početnog evidentiranja zaliha sirovina i materijala, primjenom metode standardnog troška nastaju odstupanja od cijene zaliha koja korigiraju vrijednost zaliha po standardnom trošku, a ona mogu biti (Vuk, 2022):

- pozitivna odstupanja - nastaju kada je standardna cijena po kojoj su zalihe evidentirane veća od stvarne cijene zaliha (nabavne cijene). Nastalo odstupanje evidentira se na potražnoj strani konta – Odstupanje od cijene zaliha.
- negativna odstupanja - nastaju kada je standardna cijena po kojoj su zalihe evidentirane manja od stvarne cijene zaliha (nabavne cijene). Nastalo odstupanje evidentira se na dugovnoj strani konta – Odstupanje od cijene zaliha.

Evidencija odstupanja, odnosno način knjiženja pozitivnog ili negativnog odstupanja prilikom uskladištenja zaliha sirovina i materijala po planskoj cijeni prikazan je na slici 6.

Odstupanje od standardne cijene materijala prilikom zaduženja zaliha računa se na sljedeći način (Vuk, 2022): $\text{Odstupanje od standardne cijene materijala} = (\text{standardna cijena materijala} - \text{stvarna cijena materijala}) \times \text{nabavljena količina materijala}$

Slika 6. Shema knjiženja uskladištenja zaliha sirovina i materijala po planskoj cijeni



Izvor: obrada autora prema Vuk (2022)

Dakle, kod metode evidencije zaliha po stvarnom trošku nabave, odnosno po stvarnim cijenama nema korištenja konta odstupanja upravo zbog toga što i sam naziv metode govori da se knjiže oni troškovi koji su i stvarno nastali. Kod metode evidentiranja zaliha sirovina i materijala po planskim cijenama potrebno je dodatno knjižiti odstupanje, koje može biti pozitivno ili negativno. Prednost ove metode, po planskim cijenama smatra se postizanje ažurnosti. Ažurnost u knjiženju se postiže na način što nema čekanja da fakture o stvarnim troškovima pristignu, već se troškovi knjiže po donesenoj odluci o planskim cijenama artikala, odnosno po planu troškova, a naknadno se knjiži odstupanje. Još jedna od prednosti je i mogućnost da se troškovi kontroliraju i analizira se utjecaj cijena i visina troškova. Izračun odstupanja bit će prikazan u poglavlju 4.1. *Utrošak zaliha sirovina i materijala po planskoj cijeni* u primjeru 1.

3.3. Organizacija evidencije sirovina i materijala

Zakonu o računovodstvu (2020) u članku 8 navodi da su knjigovodstvene isprave pisani dokaz o nastalim poslovnim događajima koji služi kao podloga za unos podataka u poslovne knjige te kontrolu poslovanja.

Pretnar Abičić (2018) navodi da se evidencija sirovina i materijala vodi se na sljedeći način:

1. skladišna evidencija – sadrži količinske podatke
2. analitička evidencija, tj. materijalno knjigovodstvo – sadrži količinske i novčane podatke za svaki pojedini artikl te se pojedinačno prati svaka promjena po svakoj pojedinoj vrsti zalihe na temelju primke i izdatnice
3. financijsko knjigovodstvo (glavna knjiga) – iskazuju se samo novčani podaci, tj. prijenos zbirnih podataka iz analitičke evidencije uobičajeno na mjesečnoj razini.

Skladišna evidencija se vodi za svaku pojedinu vrstu, artikl te količinu sirovina i materijala. Nabavljene zalihe sirovina i materijala se vode na zalihamu jednog ili više skladišta, za te sirovine je odgovoran skladištar. U skladišnoj evidenciji unose se podaci o ulazu, izlazu i stanju artikala zaliha sirovina i materijala (Zenzerović, 2007).

Analitičko knjigovodstvo, ili materijalno knjigovodstvo predstavlja pojedinačnu količinsku i vrijednosnu evidenciju stanja i kretanja zaliha na skladištu. Evidencija putem analitičkog konta je poveznica između skladišne evidencije i glavne knjige. U analitičkom knjigovodstvu otvara se poseban konto za svaku pojedinu vrstu sirovina i materijala na kojem se bilježe svi važni podaci kao što su: naziv i šifra konta, dokumenti na osnovi kojih su provedena knjiženja, opis knjiženja, datum nastanka poslovnog događaja, vrijednosno i količinski iskazani ulazi i izlazi sa skladišta i stanja, uvjeti smještaja sirovina i materijala, skladište na kojem se nalazi pojedina vrsta sirovina i materijala, način rukovanja, pokvarljivost, vijek trajanja, postotak dopuštenog kala, rasipa, loma ili kvara, količine minimalnih i maksimalnih zaliha i sl. Količinski podaci o pojedinoj vrsti sirovina i materijala vode se u samom skladištu, a u materijalnom knjigovodstvu pridružuju im se odgovarajuće vrijednosti (Zenzerović, 2007).

U glavnoj knjizi nalaze se podaci o ukupnoj vrijednosti svih sirovina i materijala na skladištu, dok se pojedinačne vrijednosti nabave i utroška sirovina i materijala po artiklima nalaze

isključivo na kontima materijalnog knjigovodstva (Zenzerović, 2007). Obilježje knjigovodstvenih isprava su urednost i vjerodostojnost, kao podloga za točne iznose u financijskim izvještajima. Računovodstvena načela imaju bitnu ulogu u knjigovodstvu, računovodstveno načelo objektivnosti ili dokumentiranosti temelji se na tome da se knjiženja u poslovnim knjigama provode isključivo na vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama (Mamić Sačer i sur, 2007).

Knjigovodstvene isprave koje su vezane za zalihe i prate ulaz, izlaz i stanje zaliha sirovina i materijala na skladištu su:

- faktura,
- izdatnica,
- primka,
- povratnica,
- međuskladišnica,
- otpremnica,
- odluka o vrijednosnom usklađenju,
- inventurna lista,
- odluka o knjiženju viškova i manjkova

Navedene knjigovodstvene isprave dokazuju promjene nastale u količini, vrsti i vrijednosti zaliha na skladištu. Prilikom nabave sirovina i materijala dobavljač je dužan isporučiti fakturu za nabavljene zalihe, te fakturu za ovisne troškove koji su temelj za izračun kalkulacije troškova nabave zaliha sirovina i materijala (Pretnar Abičić, 2018).

Faktura, odnosno ulazni račun primljen od dobavljača osnovni je dokument u ciklusu nabave zaliha sirovina i materijala na osnovi kojeg se u analitičkoj evidenciji knjiži obveza prema dobavljaču, ulaz dobara odnosno određena vrsta troškova te pripadajući porez. Skladišna primka dokument je skladišne evidencije kojeg sastavlja osoba odgovorna za zaprimanje dobara, u pravilu je ta osoba skladištar. Prilikom zaprimanja dobara skladištar broji, provjerava kvalitetu te unosi podatke u skladišnu primku o zaprimljenim sirovinama i materijalima na skladištu. Potpisom na skladišnoj primci skladištar kao odgovorna osoba utvrđuje svoju odgovornost kao bitan postupak u kontroli zaliha (Zenzerović, 2007). Primka je dokument koji

služi kao dokaz o zaprimanju zaliha na skladište. Na temelju primke u materijalnom se knjigovodstvu evidentira povećanje zaliha količinski i vrijednosno (Pretnar Abičić, 2018). Kada se izdaje sirovina i materijala sa skladišta u proizvodnju ili za neku drugu namjenu tada je potrebno sastaviti izdatnicu. Izdatnica je pisani dokaz o izlazu materijala sa skladišta na temelju koje će se u materijalnom knjigovodstvu evidentirati smanjenje za svaku vrstu zaliha pojedinačno, izraženo u količinskom i vrijednosnom iznosu, a podaci iz materijalnog knjigovodstva će se zbirno prenijeti u glavnu knjigu (Pretnar Abičić, 2018). Povratnica je isprava koja se izdaje kada se sirovina i materijal koji su izdani sa skladišta iz opravdanog razloga ne utroše, pa se opet zadužuju na skladište. Kada se zalihe sirovina i materijala prenose iz jednog skladišta u drugo skladište istog poduzeća, tada se izdaje međuskladišnica. Otpremnica je knjigovodstvena isprava koju skladištar izdaje prilikom prodaje sirovina i materijala kupcu i služi za evidenciju izlaza sirovina i materijala u skladišnim knjigama i za vrijednosno razduženje u materijalnom knjigovodstvu. Prije provođenja inventure na skladištu, sastavlja se inventurna lista koja služi za uskladu stvarnog i knjigovodstvenog stanja zaliha sirovina i materijala te za knjiženje viškova i manjkova u poslovnim knjigama nakon provedene inventure. Također, viškovi i manjkovi knjiže se u poslovnim knjigama na temelju odluke o knjiženju viškova i manjkova. Dakle, kako bi se mogla primiti informacija o stanju zaliha sirovina i materijala na skladištu, podatci se moraju unijeti u sustav, obraditi i interpretirati.

4. UTROŠAK I PRESTANAK PRIZNAVANJA ZALIHA SIROVINA I MATERIJALA

Metodu obračuna utroška zaliha svako poduzeće bira proizvoljno prema svojim potrebama i željama u poslovanju. Jednom izabrana metoda mora se dosljedno koristiti te poduzetnik treba tu metodu i primjenjivati tijekom cijele poslovne godine za sve vrste zaliha. Izabranu metodu utroška zaliha poduzeće je dužno objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.

Kada se govori o utrošku zaliha tada se trebaju uzeti u obzir metode obračuna troškova i tehnike za mjerenje troškova. Primjenom metode planskog troška zalihe sirovina i materijala prvotno se evidentiraju po planskim cijenama te se i njihov utrošak za potrebe proizvodnje također evidentira po planskim cijenama. Kad se nabava zaliha sirovina i materijala vodi po stvarnom trošku nabave tada kao metodu obračuna utroška zaliha poslovnih subjekt bira između First In First Out (u nastavku: FIFO) metode ili metode Prosječnog ponderiranog troška (u nastavku: PPC).

Zalihe u pojedinim trgovačkim poduzećima mogu biti znatan dio imovine, a jednako tako, kada su potrošene, mogu činiti bitan dio troškova poslovanja. Stoga nije čudo da je tom dijelu imovine društava posvećen standard i u okviru Međunarodnih računovodstvenih standarda i u okviru Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Guzić, 2010).

4.1. Utrošak zaliha sirovina i materijala po planskoj cijeni

Metoda standardnog troška podrazumijeva da se zalihe sirovina i materijala evidentiraju i troše po unaprijed utvrđenim planskim cijenama, uz korištenje konta odstupanja za korekciju troškova prema stvarnim vrijednostima. Standardne cijene se obično određuju na početku godine i koriste se za zaduživanje proizvodnje u tijeku za izdane materijale prema radnim nalogima. Za nove materijale koji se pojave tijekom godine, također se utvrđuju standardne cijene (Vuk, 2022).

Zalihe se iskazuju po planskim cijenama, a odstupanja od stvarnih troškova evidentiraju se kroz računovodstvene isprave kada su dostupne. Metoda standardnog troška je prikladna kada se

zalihe utroše prije nego što su prikupljene sve knjigovodstvene isprave ili kada se koriste materijali s promjenjivim cijenama, nabavljeni od različitih dobavljača. Odstupanja se kasnije korigiraju kako bi se troškovi uskladili sa stvarnim cijenama (Vuk, 2022).

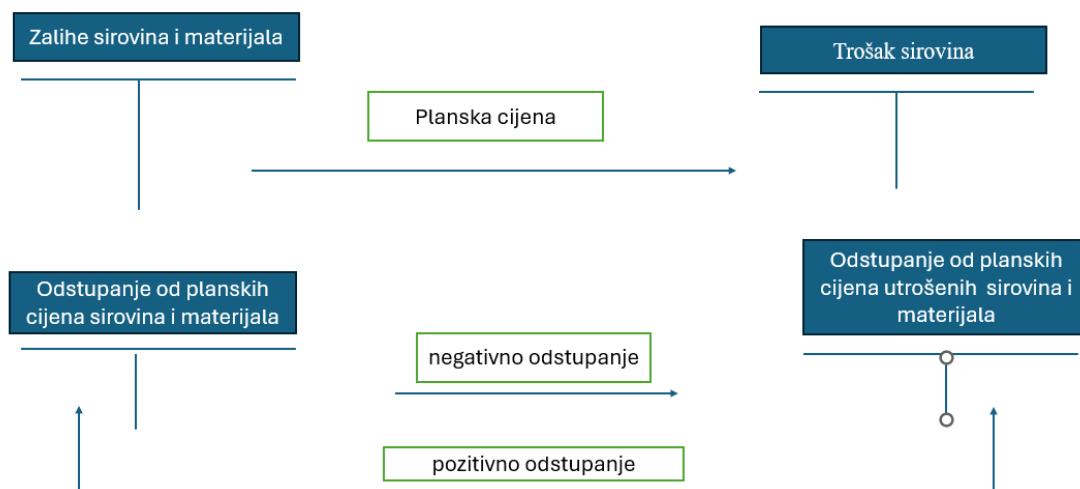
Kada poduzeće koristi metodu standardnog troška, svi troškovi zaliha, materijala i sirovina knjiže se po standardnim cijenama. Odstupanja od tih cijena evidentiraju se na kontima "Odstupanje od standardnog troška" – negativna odstupanja knjiže se na dugovnoj strani, a pozitivna na potražnoj strani. Primjena metode mora biti konzistentna za sve sirovine i materijale (Vuk, 2022).

Odstupanja od standardnih troškova utvrđuju se kao razlika između standardne i stvarne cijene materijala, pomnožena s utrošenom količinom materijala. Formula za izračun odstupanja je sljedeća:

Odstupanje od standardnog troška materijala = (standardna cijena materijala – stvarna cijena materijala) × utrošena količina materijala (Vuk, 2022).

Metoda standardnog troška omogućuje poduzećima planiranje troškova zaliha i materijala te evidenciju odstupanja kako bi se osigurala točnost u prikazu troškova u financijskim izvještajima. Ova metoda je naročito korisna u uvjetima promjenjivih cijena i kada dolazi do odgode u prikupljanju stvarnih troškova. Ispravna primjena i praćenje odstupanja ključni su za precizno vođenje proizvodnih troškova. Način knjiženja kada se zalihe sirovina i materijala vode po planskoj cijeni prikazano je kroz shemu knjiženja na slici 7.

Slika 7. Shema knjiženja utroška sirovina i materijala po planskoj cijeni



Izvor: obrada autora prema Vuk (2022)

U nastavku će biti prikazano na primjeru evidentiranje nabave i utroška zaliha sirovina i materijala po planskim cijenama. Također, način izračuna odstupanja standardnih cijena od stvarnih te će se prikazati pozitivno odstupanje od standardne cijene sirovina.

Primjer 1. Primjena standardnog troška kod nabave i utroška zaliha sirovina uz pozitivno odstupanje

Poduzeće prema svojim računovodstvenim politikama se odlučilo za metodu standardnog troška. Dakle, za evidentiranje nabave i utroška zaliha sirovina i materijala koristi planske cijene. Standardna cijena sirovine X iznosi 12 eura/kg. Na zalihe, skladištar je zaprimio 100 kg sirovine X standardnog troška nabave 1.200 eura. Primljena je faktura dobavljača Materijal d.o.o. za 100 kg sirovine X na iznos od 1.000 eura s uključenim PDV-om po stopi od 25%. Knjiži se odstupanje od standardne cijene nabave materijala. U proizvodnji je izdano 80 kg sirovine X po standardnoj cijeni. Knjiži se odstupanje od standardnog troška materijala.

Odstupanje od standardne cijene materijala = (standardna cijena materijala – stvarna cijena materijala) × nabavljena količina materijala

- Izračun odstupanja od standardne cijene sirovine $X = (12 \text{ eura/kg} - 8 \text{ eura/kg}) \times 100 \text{ kg} = 400 \text{ eura}$

Odstupanje od standardnog troška materijala = (standardna cijena materijala – stvarna cijena materijala) $\times$ utrošena količina materijala

- Izračun odstupanja od standardnog troška sirovine $X = (12 \text{ eura/kg} - 8 \text{ eura/kg}) \times 80 \text{ kg} = 320 \text{ eura}$

Kroz primjer je prikazan način izračuna odstupanja standardnih cijena od stvarnih. U ovom primjeru prikazano je pozitivno odstupanje od standardne cijene sirovina. Može se zaključiti da se radi o pozitivnom odstupanju zbog toga što su standardne cijene sirovina i materijala veće od stvarnih cijena. Da je situacija bila obrnuta, da je standardna cijena manja od stvarnih cijena radilo bi se o negativnom odstupanju.

Nabava i utrošak zaliha sirovina i materijala po planskoj cijeni ima svoje prednosti i nedostatke. Gulin (2011) navodi kako je prednost kontrola nad troškovima uz pomoć utvrđivanja odstupanja od planske cijene. Navodi i nedostatak poput fokusa na financijske podatke, gdje može doći do zanemarivanja kvalitete nabavljenih sirovina i materijala.

Može se zaključiti kako je cilj primjene metode standardnog troška postizanje iste cijene proizvodnje za određeno razdoblje. U praksi često proizvodnja započne i završi i prije nego su stigle sve knjigovodstvene isprave koje dokazuju nastanak troška, najčešće se radi o zakašnjoj fakturi dobavljača. Ako bi se čekalo s obračunom proizvodnje do trenutka kada će biti poznati svi stvarni troškovi sirovina i materijala, došlo bi do problema u formiranju prodajnih cijena. U uvjetima promjenjivih cijena, metoda standardnog troška je prikladan izbor. Uskladištenje i utrošak sirovina i materijala po planskim cijenama, odnosno po metodi standardnih troškova u Republici Hrvatskoj i nije u velikoj mjeri u upotrebi. Razlog tome je struktura poduzeća, gdje prevladavaju mikro, mala i srednja poduzeća.

Dakle, najveća prednost metode po planskim cijenama je ta da je trošak nabave po kojem se evidentira utrošak, unaprijed poznat, ta činjenica omogućuje ažurnost u računovodstvenom praćenju.

4.2. Utrošak zaliha sirovina i materijala po stvarnoj cijeni

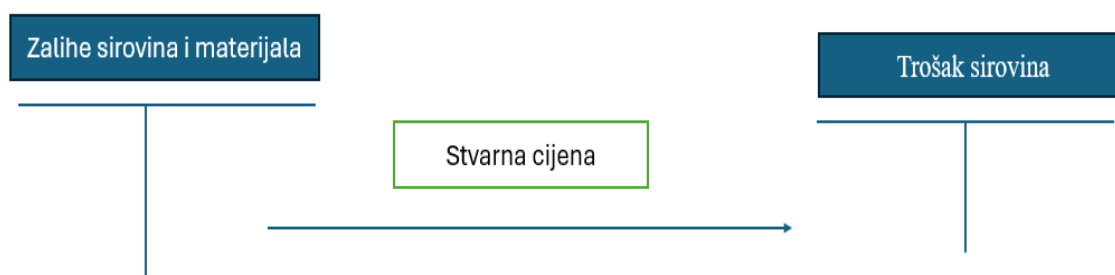
Guzić (2023) navodi da utroška zaliha sirovina i materijala sa skladišta koje se vode po stvarnoj cijeni nabave mogu se voditi po dvije metode obračuna utroška zaliha:

- metodom “prvi ulaz - prvi izlaz” (metoda FIFO) ili
- metodom ponderiranoga prosječnog troška nabave (cijene) u skladu s t. 10.33. HSFI-ja 10 odnosno t. 25. MRS-a 2.

Druge metode kao što su LIFO, HIFO, NIFO i slično ni MRS 2 ni HSFI 10 ne spominju, a to znači da nisu ni dopuštene za uporabu u poduzećima koja bi trebala voditi svoje knjigovodstvo prema tim standardima, one se smiju koristiti samo za interne potrebe. Poduzeće treba primjenjivati uvijek istu metodu pri određivanju troškova za sve zalihe slične vrste i namjene, i tu izabranu metodu objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje (Guzić, 2023). Poduzeće koristi FIFO ili PPC metodu kada zalihe vodi po stvarnoj cijeni, na slici 8 prikazana je shema knjiženja zaliha sirovina i materijala, kada se zalihe vode po stvarnoj cijeni nabave.

Gulin i sur. (2011) navode da je LIFO metoda ili metoda last in, first out dopuštena samo za internu upotrebu utroška zaliha. LIFO metoda suprotna je FIFO metodi, kod ove metode utrošak sirovina i materijala evidentira se po zadnjoj nabavnoj cijeni sve dok se ne utroši ukupna količina koja je nabavljena po toj cijeni, zatim se prelazi na predzadnju nabavnu cijenu.

Slika 8. Shema knjiženja utroška sirovina i materijala po stvarnoj cijeni



Izvor: obrada autora prema Guzić (2010)

4.2.1. FIFO metoda obračuna utroška zaliha

First In First Out metoda (u nastavku: FIFO) je metoda za obračun utroška zaliha sirovina i materijala koje se vode po stvarnoj cijeni nabave. FIFO metoda može se još nazivati i kronološkom metodom zbog toga što se vrijednost utroška zaliha sirovina i materijala obračunava po cijenama zaliha sirovina i materijala koje su prve ušle na skladište (Belak, 2002).

Primjena FIFO metode podrazumijeva da se zalihe koje su prve kupljene prve i prodaju. To znači da se trošak prodanih zaliha utvrđuje prema cijeni zaliha koje su prve nabavljene, tj. prema cijeni sirovina i materijala koje su najstarije na skladištu, iako se možda i ne isporučuju te zalihe sirovina i materijala prve, već možda one koje su posljednje nabavljene (Horvat Jurjec, 2012). Na kraju razdoblja na skladištu se pojavljuju samo one sirovine i materijal koji su zadnji kupljeni, odnosno zadnji ušli na skladište. To rezultira iz činjenice da FIFO metoda proizlazi od zamisli da se pozicije zaliha, u ovom slučaju sirovine i materijal koje su prve kupljene da se i prve troše, što u praksi najčešće i nije slučaj (Guzić, 2023).

Prema ovoj metodi artikli zaliha sirovina i materijala koji su prvi nabavljeni bit će prvi terećeni na troškove ili rashode. U većini slučajeva FIFO metoda se prikazuje uz pretpostavku umjerene inflacije, međutim to ne znači da će se uistinu ti učinci i pojaviti. Ako se pojavi deflacija ili smanjenje troškova nabave određenih predmeta učinci FIFO metode mogu biti upravo suprotni učincima u situaciji umjerene inflacije (Belak, 2002).

Kao prednost FIFO metode može se smatrati to što vrijednost zaliha na kraju razdoblja najbliže prikazuje tekuće troškove nabave zaliha sirovina i materijala jer su zalihe vrednovane po zadnjim ulaznim cijenama. Zbog toga je FIFO metoda najbolja metoda za obračun utroška zaliha kod poduzeća s velikim obrtajem zaliha (Belak, 2002).

Glavni nedostatak FIFO metode u uvjetima umjerene inflacije je u tome što se relativno stariji troškovi utrošenih zaliha sirovina i materijala sučeljavaju s prihodima koji su bliži tekućim troškovima nabave sirovina i materijala i time se dobiva veća marža profita (Gulin i sur., 2018). Marža profita prikazuje prihode koje poduzeće ostvaruje nakon što podmiri sve troškove vezane uz proizvodnju.

4.2.2. PPC metoda obračuna utroška zaliha

Kod metode prosječne ponderirane cijene, trošak zaliha se izračuna primjenom cijene koja se dobije tako da se ukupna vrijednost zaliha sirovina i materijala podijeli s ukupnom količinom zaliha. Tako dobivena prosječna ponderirana cijena koja se pomnoži s ukupnom količinom utrošenih zaliha sirovina i materijala predstavlja trošak zaliha. Prosjek se može računati periodično ili kod svake primljene isporuke sirovina i materijala, to ovisi o uvjetima i dogovorima po kojima poduzeće posluje (Horvat Jurjec, 2012).

Prosječna cijena dobije se na način da se vrijednosni saldo prije utroška sirovina i materijala podijeli s količinskim saldom prije utroška sirovina i materijala. Zatim se trošak utrošenih sirovina računa kao količina utrošenih sirovina puta prosječna ponderirana cijena.

Belak (2002) navodi da budući da se nabavna cijena mijenja, svaka nova nabava određuje i novu prosječnu cijenu prema kojoj će se obračunavati utrošak ili prodaja zaliha. Pod prednosti primjene metode prosječne ponderirane cijene mogu se navesti:

- jednostavnost primjene metode u praksi
- metoda je pogodna za programiranje i upotrebu korisnika

Zbog tih prednosti ovaj obračun i prevladava u praksi hrvatskih poduzetnika. Kao glavni nedostatak ove metode može se navesti slučaj u kojem dolazi do rasta cijena, jer će prosječene cijene biti niže od zamjenskih troškova nabave zaliha što osobito dolazi do izražaja kod periodičnog obračuna kada se kalkilirajući s prosječnim cijenama umjesto tekućim stvara nerealan zaključak u odnosu na tekuće stanje prodajnih cijena. Prema MRS 2 jedino je u metodi prosječnih ponderiranih troškova dozvoljeno izračunavati prosjek periodično ili kod svake dodatne primljene narudžbe ovisno o uvjetima u kojima posluje subjekt, iako se njihovi učinci bitno razlikuju u okolnosti rasta ili smanjenja nabavnih cijena zaliha (Belak, 2002).

Izbor između FIFO i PPC metode ovisi o potrebama poduzeća, strukturi zaliha i ekonomskih okolnosti. FIFO metoda je pogodna za poduzeća koja žele pratiti prirodni tok zaliha i iskoristiti benefite tijekom perioda inflacije, dok je PPC metoda korisna za postizanje stabilnosti troškova i pružanje srednje vrijednosti u obračunu zaliha. Oba pristupa imaju svoje prednosti i nedostatke

pa je važno da poduzeća odaberu onu metodu koja najbolje odgovara njihovom poslovanju i financijskim ciljevima.

4.3. Prestanak priznavanja zaliha sirovina i materijala

Zalihe se prestaju priznavati kada ne postoje očekivanja da će buduće ekonomske koristi povezane sa zalihami pritići poduzetniku te ako zaliha nema vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti, tj. kada više nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja (Pretnar Abičić, 2018).

Gulin i sur. (2018) navode da u praksi otuđenje zaliha sirovina i materijala najčešće proizlazi iz aktivnosti:

- Prodaja zaliha sirovina i materijala
- Manjkovi zaliha sirovina i materijala
- Vrijednosno usklađenje zaliha sirovina i materijala

Kada su zalihe oštećene, zastarjele ili ako je došlo do smanjenja prodajne cijene zaliha sirovina i materijala koje uzrokuje poslovnom subjektu nemogućnost da nadoknadi trošak zaliha, treba se provesti vrijednosno usklađenje zaliha. Vrijednosno usklađenje zalihe je postupak umanjenja vrijednosti zaliha sirovina i materijala do neto utržive vrijednosti. Kao što je već i bilo definirano u prethodnom poglavlju, neto utrživa vrijednost je iznos koji poduzeće očekuje da će realizirati prodajom zaliha u redovnom tijeku poslovanja (Guzić, 2023).

U skladu sa standardima otpisivanje vrijednosti zaliha do njihove neto utržive vrijednosti provodi se uglavnom predmet po predmet, odnosno artikl po artikl. Za svaki artikl zaliha sirovina i materijala posebno, treba utvrditi neto utrživu vrijednost te zatim otpisati artikle sirovina i materijala čija je neto utrživa vrijednost niža od povijesnih troškova.

4.3.1. Otuđenje sirovina i materijala

Sirovine i materijali su oblici imovine koji su nabavljeni s namjerom trošenja u procesu proizvodnje proizvoda ili pružanju usluga. Otuđenje zaliha je kada sirovine i materijal u određenim okolnostima izlaze sa skladišta, izvan osnove za koju su nabavljene. Najčešće su

nabavljene za utrošak u proizvodnji (Dražić-Lutitsky i sur., 2010). Neki od slučajeva kada dolazi do otuđenja zaliha su prodaja, rashodovanje, gubitak ili donacija zaliha. Kada i kako dolazi do pojedinog otuđenja te kako to utječe na financijske izvještaje, bit će objašnjeno niže u testu ovog poglavlja.

Prodaja zaliha je najčešći oblik otuđenja. Kada se zalihe sirovina i materijala prodaju, one se uklanjaju iz imovine poduzeća i priznaju se kao trošak prodane robe. Ovaj postupak smanjuje zalihe i povećava prihode Pretnar Abičić (2018). Prodaja sirovina i materijala provodi se u slučaju kada sirovine i materijal svojim svojstvima ne odgovaraju proizvodnom procesu, pa se prodaju i potrebno ih je isknjižiti sa zaliha sirovina i materijala po nabavnoj vrijednosti (Gulin i sur., 2018).

Zalihe se rashoduju kada postanu zastarjele, oštećene ili više nisu korisne. Rashodovanje rezultira smanjenjem zaliha i priznavanjem gubitka u računu dobiti i gubitka. Kada su zalihe oštećene, nakon provedene inventure na prijedlog inventurne komisije poduzeće može donijeti odluku o rashodovanju zaliha. Odluka mora sadržavati detaljne upute o daljnjem postupanju s rashodovanim zalihama sirovina i materijala. Ako je nakon provedene procjene sirovina i materijala utvrđeno da se zalihe mogu prodati na tržištu, na temelju te procjene potrebno je utvrditi ostatak vrijednosti sirovine i materijala. Ostatak vrijednosti je iznos koji se očekuje da će se ostvariti prodajom takvih sirovina i materijala na tržištu. Međutim, ako je iznos koji će se dobiti otuđenjem zaliha manji od njihove knjigovodstvene vrijednosti, subjekt mora evidentirati vrijednosno usklađenje zaliha uz odgovarajući porezni tretman tog vrijednosnog usklađenja. Više o vrijednosnom usklađenju i njihovoj provedbi bit će riječ u idućem potpoglavlju. Nadalje, zalihe se neće isknjižiti iz poslovnih knjiga na temelju odluke o rashodovanju, već na temelju izlaznog računa kupcu (Pretnar Abičić, 2018).

Zalihe se mogu izgubiti uslijed krađe, prirodnih nepogoda ili drugih nepredviđenih događaja. Gubitak zaliha smanjuje vrijednost zaliha u bilanci, a istovremeno se priznaje gubitak u poslovnim knjigama. Pretnar Abičić (2018) navodi kako je prema Zakonu o računovodstvu poduzetnik dužan tijekom poslovne godine, a najkasnije krajem poslovne godine, što je u praksi najčešće na 31.12. tekuće godine, izvršiti popis imovine te s popisanim stvarnim stanjem uskladiti knjigovodstveno stanje. Viškovi i manjkovi sirovina i materijala nastaju nakon provedene inventure, a to su razlike između knjigovodstvenog i stvarnog stanja te je potrebno

njihovo usklađivanje. U slučaju da je stanje zaliha utvrđeno inventurnim popisom manje od knjigovodstvenog stanja, tada se govori o manjku zaliha sirovina i materijala na skladištu. Višak zaliha sirovina i materijala nastaje kada je stvarno stanje sirovina i materijala na skladištu koje je utvrđeno inventurom veće od knjigovodstvenog stanja.

U nekim slučajevima, poduzeće može odlučiti da će zalihe donirati ili pokloniti u humanitarne svrhe ili koristiti za marketinške aktivnosti. U ovim slučajevima, zalihe se otuđuju iz imovine poduzeća, ali bez stvaranja prihoda.

4.3.2. Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala

Dakle, kao što je već bilo spomenuto ako je neto utrživa vrijednost zaliha sirovina i materijala niža od samog troška njihove nabave, zalihe je potrebno vrijednosno uskladiti. Provođi se kada stvarna vrijednost ne odgovara knjigovodstvenoj vrijednosti tj. kada je stvarna vrijednost niža od knjigovodstvene. To znači da ih je potrebno otpisati do neto utržive vrijednosti što je u skladu sa stajalištem da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa koji se očekuje da će se realizirati njihovom prodajom ili upotrebom. Vrijednosno usklađenje zaliha odnosi se na postupak prilagodbe knjigovodstvene vrijednosti zaliha kako bi se ona uskladila s njihovom trenutnom tržišnom vrijednošću. Ova prilagodba je potrebna kada se vrijednost zaliha smanji ispod njihove nabavne vrijednosti zbog različitih faktora, kao što su oštećenja, zastarjelost, promjene u potražnji ili pada cijena na tržištu (Pretnar Abičić, 2018).

U glavne korake vrijednosnog usklađenja zaliha može se uvrstiti identifikacija zaliha, odnosno pregled svih zaliha kako bi se utvrdilo koje od njih imaju smanjenu vrijednost, također, potrebno je odrediti trenutnu tržišnu vrijednost, koja može biti i niža od knjigovodstvene vrijednosti. Ako je tržišna vrijednost niža od knjigovodstvene, zalihe se umanjuju na tu nižu vrijednost. Razlika između nabavne vrijednosti i nove, niže vrijednosti, evidentira se kao gubitak. U računovodstvenoj evidenciji ova prilagodba se evidentira u financijskim izvještajima kroz smanjenje vrijednosti zaliha i povećanje rashoda (Pretnar Abičić, 2018).

Orlović (2018) navodi da uz provedbu vrijednosnog usklađenja zaliha poduzetnik bi trebao izvršiti određene objave u bilješkama uz financijske izvještaje kako bi detaljnije objasnio provedenu radnju i to:

- iskazivanjem iznosa bilo kojeg otpisa zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja
- iskazivanjem iznosa bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblju
- okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha
- ispravak (otpis) vrijednosti zaliha do neto utržive vrijednosti.

Međutim, u praksi se materijal i druge zalihe namijenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju ispod troška nabave, ako se očekuje da će gotovi proizvodi u koje će biti ugrađene biti prodani po cijeni u visini ili iznad troškova (Pretnar Abičić, 2018).

S računovodstvenog aspekta, iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi manjkovi zaliha sirovina i materijala trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa. Rashodi smanjenja vrijednosti zaliha porezno se priznaju u onom razdoblju u kojemu je imovina prodana ili na drugi način uporabljena. Dakle, rashodi s osnove vrijednosnog usklađenja zaliha računovodstveno se iskazuju u razdoblju u kojem su i nastali, međutim porezno su priznati u onom poreznom razdoblju u kojemu su zalihe utrošene, prodane, na drugi način otuđene ili uništene. Prema tome, ako je poduzetnik vrijednosno uskladio zalihe te ih u istom poreznom razdoblju realizirao, vrijednosno usklađenje zaliha će biti priznati rashod u tom razdoblju (Pretnar Abičić, 2018).

Tekst primjera u nastavku preuzet je djelomično iz znanstvenog časopisa Pretnar Abičić (2018), ali je prilagođen kako bi odgovarao potrebama ovog diplomskog rada.

Primjer 2. Vrijednosno usklađenje zaliha materijala

Na dan 31. 12. 2023. godine poduzeće X na zalihamima ima 1.000 kg proizvoda A po cijeni 5 eura/kg. U proizvodnom procesu utrošeno je 100 kilograma materijala A sa zalihe. Preostale zalihe materijala koje se vode po nabavnim cijenama od 5 eura/kg procjenjuju se na kraju poslovne godine. Zaključuje se kako je stvarna cijena nabave na tržištu pala te da se taj isti materijal sada na tržištu može pronaći za 20% nižu cijenu nego u prethodnim razdobljima. Gotovim proizvodima unutar koji se ugrađuje materijal, također je pala cijena ispod troškova proizvodnje. Poduzeće je odlučilo smanjiti cijene preostalog materijala na novu nabavnu cijenu

formiranu prema tržištu koja sada iznosi 4 eura/kg koja predstavlja neto utrživu cijenu materijala.

Zalihe sirovina i materijala		Troškovi utrošenog materijala	
S ⁰	5.000	(1) 500	
Ispravak vrijednosti –			
umanjenje vrijednosti sirovina i materijala		Vrijednosno usklađenje zaliha sirovina	
	900 (2)	(2) 900	

U prvoj promjeni ovog primjera knjižena je utrošena količina materijala u proizvodnji, iznos se dobije tako da se utrošena količina od 100 kilograma pomnoži s nabavnom cijenom materijala, umnožak daje iznos od 500 eura. Konto zaliha sirovina i materijala potražuje i tereti se konto troška, na dugovnoj strani u iznosu od 500 eura. Iznos vrijednosnog usklađenja je dobiven tako da se trenutna količina zaliha pomnoži s novom tržišnom cijenom te dobiveni umnožak oduzme od trenutne vrijednosti zaliha. Dakle, 900 kilograma proizvoda A koje je preostalo na stanju se pomnoži s 4 eura/kg te se taj umnožak od 3.600 eura oduzme od trenutne vrijednosti zaliha koja iznosi 4.500 eura. Razlika daje iznos vrijednosnog usklađenja zaliha sirovina u iznosu od 900 eura.

4.4. Utjecaj računovodstvenih politika u području zaliha sirovina i materijala na financijsko izvještavanje

Istraživanje Gloryo Minggo Putra Tanake na Sveučilištu u Indoneziji analiziralo je metode vrednovanja zaliha i njihov utjecaj na financijsko izvještavanje poduzeća. Fokus istraživanja bio je na zalihama ulja, šećera i riže, proizvoda s izrazito fluktuirajućim cijenama koje su pogodne za provođenje istraživanja. Korištena je kvalitativna deskriptivna metoda analize koja uključuje prikupljanje i obradu podataka putem dokumentacije, a nakon toga i analizu tih podataka. Istraživanje se usredotočilo na tri metode obračuna utroška zaliha FIFO metodu, PPC metodu i LIFO metoda (Last In, First Out), zadnje zalihe koje uđu u skladište, prve se troše. Ova metoda je dopuštena samo za internu primjenu u poduzeću.

Različite računovodstvene politike imaju i drugačji utjecaj na financijske rezultate u određenim situacijama na tržištu. Prema FIFO metodi, u uvjetima rasta cijena, zalihe su prikazane po većim vrijednostima, što rezultira većom dobiti, ali i većom obvezom poreza na dobit. Kod LIFO metode, tijekom rasta cijena, rezultira manjom vrijednošću zaliha i nižom dobiti, koja smanjuje poreznu obvezu. LIFO metoda je korisna u uvjetima pada cijena jer omogućava obračun troškova na već prodane ili utrošene zalihe. PPC metoda osigurava stabilnost u procjeni zaliha tijekom fluktuacija cijena, jer se trošak temelji na prosječnoj cijeni, čime se postiže ravnoteža. (Tanaka, 2021).

Inflacija je uobičajenija pojava od deflacije te mnoga poduzeća u uvjetima rasta cijena biraju LIFO metodu kako bi smanjile vrijednost zaliha i time smanjile porezne obveze. Međutim, vlada nastoji izbjeći ovaj trend jer time dolazi do smanjenja poreznog prihoda te zbog toga LIFO metodu je dopušteno koristiti samo za internu metodu (Tanaka, 2021).

Odabir metode vrednovanja zaliha ima izravan utjecaj na financijske izvještaje poduzeća zbog toga što vrijednost zaliha utječe na ukupnu imovinu prikazanu u bilanci. Precijenjeni troškovi zaliha mogu negativno utjecati na financijske pokazatelje te dovesti do loših odluka o nabavi, poput preplaćivanja sirovina ili zadržavanja preskupih zaliha. Računovodstvene politike u području zaliha utječu na prikaz imovine, troškova, prihoda i dobiti, što može imati dalekosežne posljedice na financijski položaj poduzeća.

Izbor metode vrednovanja zaliha igra ključnu ulogu u točnosti financijskih izvještaja. FIFO metoda rezultira većom vrijednošću zaliha i dobiti u uvjetima rasta cijena, dok je LIFO metoda pogodnija za smanjenje poreznih obveza u inflacijskim uvjetima. PPC metoda osigurava stabilnu procjenu u uvjetima promjenjivih cijena. Poduzeća moraju pažljivo birati računovodstvene politike s obzirom na svoje poslovne potrebe i tržišne uvjete.

5. UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA NA PODRUČJU ZALIHA SIROVINA I MATERIJALA NA FINANCIJSKI POLOŽAJ I USPJEŠNOST POSLOVANJA

Računovodstvene politike u području zaliha sirovina i materijala mogu imati velik utjecaj na financijske izvještaje. Ako su troškovi sirovina i materijala precijenjeni, vrijednost zaliha u bilanci tj. izvještaju o financijskom položaju će također biti precijenjena. Ovo može dati lažnu sliku o imovini i likvidnosti poduzeća. U idućem poglavlju bit će prikazana računovodstvena evidencija nabave zaliha sirovina i materijala po stvarnom trošku nabave. Precijenjeni troškovi sirovina mogu smanjiti obrtaj zaliha, što ukazuje na manje efikasno korištenje zaliha. Važno je osigurati točno i realno vrednovanje zaliha, temeljeno na stvarnim troškovima to pridonosi transparentnosti financijskih izvještaja, boljem donošenju odluka i dugoročnoj održivosti poslovanja.

Odabir metode utroška zaliha ima direktan utjecaj na vrijednost zaliha u bilanci, poreznu osnovicu i ključne financijske pokazatelje. Stoga je izbor metode ključna odluka koja može značajno utjecati na financijsku sliku poduzeća. Poduzeća su obvezna objaviti informacije o računovodstvenim politikama, uključujući i odabranu metodu utroška zaliha u bilješkama uz financijske izvještaje. Različite metode utroška zaliha, poput FIFO i metode prosječne cijene, mogu rezultirati različitim vrijednostima zaliha u konačnici imati i utjecaj na financijske pokazatelje, što je prikazano kroz primjer 4 *Utjecaj različitih metoda obračuna utroška zaliha sirovina i materijala u kratkom roku.*

5.1. Računovodstveni proces evidencije zaliha sirovina i materijala po stvarnom trošku nabave

U ovom primjeru prikazat će se računovodstvena evidencija zaliha sirovina i materijala koje se vode po nabavnoj vrijednosti, odnosno po stvarnom trošku nabave.

Primjer 3. Evidencija zaliha sirovina i materijala koje se vode po stvarnoj cijeni

Poduzeće „XYC“ d.o.o. na svojim zalihama na dan 20.06.2024. ima 100 kom sirovine Y u vrijednosti 2.200 eura. Na dan 25.06.2024. godine poduzeće „XYC“ d.o.o. koje je u sustavu PDV-a kupilo je 1000 komada materijala Y po cijeni od 18 eura po komadu te je za to primilo fakturu na iznos od 22.500 eura (neto 18.000 eura + PDV 25% 4.500 eura). Za prijevoz

materijala primljena je faktura dobavljača za uslugu prijevoza na iznos od 2.500 eura (neto 2.000 eura + PDV 25% 500 eura). Materijal je zaprimljen u skladište po stvarnoj nabavljenoj cijeni. Sve obveze prema dobavljačima plaćene su sa žiro računa. Dana 01.07.2024. godine sa skladišta je izdano 500 komada materijala Y za potrebe proizvodnje. Poduzeće utrošak sirovina i materijala vodi po FIFO metodi. Nakon provedene inventure 31.08.2024. ustanovljeno je da je stvarno stanje sirovine Y veće od knjigovodstvenog stanja za 2 komada sirovine te je potrebno evidentirati inventurni višak na temelju donesene odluke o knjiženju inventurnog viška sirovine. Poduzeće je odlučilo smanjiti cijene preostalog materijala Y na novu nabavnu cijenu formiranu prema tržištu koja sada iznosi 19 eura/kom koja predstavlja neto utrživu cijenu materijala. Provedeno je vrijednosno usklađenje zaliha.

Zalihe sirovina i materijala		Dobavljači	
S 2.200	10.200 (5)	(4) 25.000	22.500 (1)
(3a) 20.000			2.500 (2)
(6) 40			
PDV 25%		Kupovna cijena sirovina i materijala	
(1) 4.500		(1) 18.000	18.000 (3)
(2) 500			
Trošak transporta		Obračun nabave	
(2) 2.000	2.000 (3)	(3) 20.000	20.000 (3a)
Žiro račun		Trošak utrošenih sirovina i materijala	
	25.000 (4)	(5) 10.200	

Inventurni višak (prihod) sirovina i materijala	Ispravak vrijednosti- umanjenje vrijednosti
40 (6)	602 (7)

Vrijednosno usklađenje sirovina i materijala

(7) 602

Kod evidencije zaliha sirovina i materijala na skladište potrebno je voditi i analitičku evidenciju, odnosno materijalno knjigovodstvo. Temeljne knjigovodstvene isprave za materijalno knjigovodstvo i unos nabavljenog materijala u sustav je primka, dok je isprava koja potvrđuje izlaz robe sa skladišta izdatnica. U analitičkoj evidenciji podaci se vode po količini i po vrijednosti nabavljenog materijala kao što je prikazano u tablici 1.

Tablica 1. Analitička evidencija zalihe materijala

Datum	Dokument	Opis	Ulaz	Izlaz	Stanje	Cijena	Duguje	Potražuje	Saldo
20.06.2024.		Početno stanje	100		100	22	2.200		2.200
25.06.2024.	Primka	Nabava materijala	1000	-	1100	20	20.000	-	22.200
01.07.2024.	Izdatnica	Izlaz sa skladišta	-	100	1000	22	-	2.200	20.000
01.07.2024.	Izdatnica	Izlaz sa skladišta	-	400	600	20	-	8.000	12.000

31.08.2024.	Primka	Vraćeno na skladište	2	-	602	20	40	-	12.040
-------------	--------	----------------------------	---	---	-----	----	----	---	--------

Izvor: obrada autora

Kroz ovaj primjer prikazano je evidentiranje nabave sirovina i materijala po stvarnim troškovima, što je preporuka i u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom 2 i Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 10. Iz primjera je vidljivo kako se vrijednost zaliha sastoji od kupovne cijene sirovine, koju označava neto fakturirana vrijednost dobavljača za nabavljeni materijal i troška transporta koji se odnosi na prijevoz materijala na skladište od strane dobavljača. Porez na dodanu vrijednost ne ulazi u trošak nabave zaliha, kod poduzeća koje je obveznik PDV-a. Konto obračun nabave sirovina i materijala je obračunski konto na kojem se zbrajaju svi troškovi koji ulaze u nabavnu vrijednost zaliha, u ovom slučaju je to kupovna cijena sirovine i troškovi transporta. U prethodnim poglavljima bilo je riječ o troškovima koji ulaze i ne ulaze u nabavnu vrijednost zaliha. Nije ni pogrešno odmah knjižiti ukupan iznos troška nabave direktno na konto zaliha sirovina i materijala.

U ovom primjeru je riječ o zalihama materijala koji se ne troši odmah u proizvodnji već se zaprima na skladište te je iz tog razloga nabavna vrijednost knjižena na zalihe. Prikazan je cjelokupan proces evidencije zaliha sirovine i materijala od nabave, zaprimanja na skladište po stvarnoj cijeni, utroška za poslovni proces, tj. izlaz sa skladišta te na kraju knjiženje inventurnog viška u slučaju kada je stvarno stanje veće od knjigovodstvenog i vrijednosno usklađenje u slučaju pada tržišne cijene sirovina i materijala.

5.2. Utjecaj primjene metoda obračuna utroška zaliha sirovina i materijala na financijski položaj i uspješnost poslovanja

Kao što je i ranije bilo navedeno u ovom radu dozvoljene metode utroška zaliha prema HSFI-ju 10 i MRS-u 2 su FIFO metoda i metoda prosječnih ponderiranih cijena, dok je LIFO metoda dozvoljena samo za internu upotrebu unutar poduzeća, nije dopuštena za eksterno izvještavanje. LIFO metoda nije dopuštena u praksi i propisana u skladu sa standardima prema kojima je

poduzeće obavezno voditi svoju evidenciju zaliha. Rezultat LIFO metode ovisi o tome da rastu li ili padaju troškovi nabave zaliha sirovina i materijala.

Cilj ovog poglavlja je prikazati na konkretnom primjeru utjecaj primjene različitih metoda utroška zaliha, odnosno prikazati utjecaj računovodstvenih politika. Na primjeru prikazat će se utjecaj FIFO metode i metode prosječnih ponderiranih troškova koji će se promatrati u kratkom i dugom roku. Kroz ovaj primjer želi se prikazati kako različite metode uz istu količinu nabavljenih i utrošenih sirovina i materijala mogu imati i različit utjecaj na izvještaje o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja. Za potrebe primjera bit će pretpostavljene količine i vrijednosti koje će biti nabavljene i utrošene za proces poslovanja.

LIFO metoda neće biti prikazana u primjerima jer kako je već i navedeno nije dopuštena za primjenu kod eksternog izvještavanja već će biti odrađena samo kroz teoretski dio. Prednost kod korištenja LIFO metode za utrošak zaliha može se smatrati da u uvjetima rasta cijena prihodima suprotstavlja troškove koji su najbliži troškovima zamjene zaliha te se tada dobit umanjuje. Nedostatom se može smatrati da su na kraju zalihe nerealno niske što za posljedicu ima nerealan prikaz imovine i obveza u konačnici i neto dobit manja. Poduzeće od te metode u konačnici ima korist zbog plaćanja manjeg poreza na dobit, što je državi u cilju izbjeći.

Primjer 4. Utjecaj različitih metoda obračuna utroška zaliha sirovina i materijala u kratkom roku

Poduzeće XXX d.o.o. tijekom 2022. godine raspolagalo je zalihamaterijala Y:

- 01.01.2022. početno stanje materijala je 50 kg, nabavne vrijednosti 40.000 eura
- 10.04.2022. u proizvodnji je utrošeno 10 kg materijala
- 15.06.2022. nabavljeno je 20 kg materijala , nabavne vrijednosti 17.000 eura
- 17.09.2022. za potrebe proizvodnje utrošeno je 50 kg materijala
- 20.10.2022. nabavljeno je 80 kg materijala, nabavne vrijednosti 69.600 eura
- 30.11.2022. u proizvodnji je utrošeno 10 kg materijala

Tijekom 2023. godine poduzeće je raspolagalo zalihamaterijala Y:

- 01.01.2023. početno stanje materijala
- 05.02.2023. u proizvodnji je utrošeno 40 kg materijala
- 05.05.2023. nabavljeno je 20 kg materijala , nabavne vrijednosti 17.500 eura

- 02.07.2023. za potrebe proizvodnje utrošeno je 60 kg materijala
- 10.10.2023. nabavljeno je 10 kg materijala, nabavne vrijednosti 8.800 eura

Tijekom 2024. godine poduzeće je raspolagalo zalihamaterijala Y:

- 01.01.2024. početno stanje materijala
- 05.01.2024. u proizvodnji je utrošeno 10 kg materijala

Navedene promjene na zalihamaterijala potrebno je prikazati kroz materijalno i financijsko knjigovodstvo uz primjenu FIFO metode i metode prosječne ponderirane cijene. FIFO metoda utroška zaliha prikazana je u tablici 2.

Tablica 2. Obračun zaliha uz primjenu FIFO metode

Datum	Opis	Količina			Cijena po kg	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
01.01.2022.	početno stanje	50	-	50	800	40.000	-	40000
10.04.2022.	utrošak materijala	-	10	40	800	-	8.000	32.000
15.06.2022.	nabava materijala	20	-	60	850	17.000	-	49000
17.09.2022.	utrošak materijala	-	40	20	800	-	32.000	17.000
		-	10	10	850	-	8.500	8.500
20.10.2022.	nabava materijala	80	-	90	870	69.600	-	78100
30.11.2022.	utrošak materijala	-	10	80	850	-	8.500	69.600
31.12.2022.	UKUPNO	150	70	80	-	126.600	57.000	69.600
01.01.2023.	početno stanje	80	-	80	870	69.600	-	69.600
05.02.2023.	utrošak materijala	-	40	40	870	-	34.800	34.800
05.05.2023.	nabava materijala	20	-	60	875	17.500	-	52.300
02.07.2023.	utrošak materijala	-	40	20	870	-	34.800	17.500
		-	20	0	875	-	17.500	0
10.10.2023.	nabava materijala	10	-	10	880	8.800		8.800
31.12.2023.	UKUPNO	110	100	10	-	95.900	87.100	8.800
01.01.2024.	početno stanje	10	-	10	880	8.800	-	8.800
05.01.2024.	utrošak materijala	-	10	10	880	-	8.800	0
UKUPNO		10	10	0	-	8.800	8.800	0

Izvor: obrada autora

Iz navedenog primjera vidljivo je kako je na početnom stanju u 2022. godini bilo 50 kilograma materijala, do prvog utroška materijala došlo je 10.04.2022. te je tada korištena za utrošak prva ulazna cijena od 800 eura. Tada je na stanju ostalo 40 kg materijala po cijeni od 800 eura. Nakon toga, došlo je do nabave materijala na zalihu po cijeni od 850 eura. Sljedeći utrošak dogodio se 17.09.2022. od 50 kg materijala, utrošak je obračunat po prvoj ulaznoj cijeni od 800 eura za raspoloživih 40 kg te ostalih 10 kg po sljedećoj, a sada opet prvoj cijeni od 850 eura. Jednakim načinom utroška po ovoj metodi nastavilo se za 2023. i 2024. godinu. Tako se računa utrošak zaliha prema FIFO metodi, dok se nabava vodi po stvarnom trošku. U FIFO metodi izlaz zaliha sa skladišta vodi se po prvoj ulaznoj cijeni te su tako na kraju obračunskog razdoblja zalihe prikazane u bilanci poduzeća po posljednjim ulaznim cijenama. Na taj način se postiže da vrijednost zaliha sirovina i materijala na kraju obračunskog razdoblja bude najbliža tržišnim cijenama. Osim FIFO metode prikazna je i PPC metoda utroška zaliha u tablici 3.

Tablica 3. Obračun zaliha uz primjenu metode prosječnih ponderiranih cijena

Datum	Opis	Količina			Cijena po kilogramu	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
01.01.2022.	početno stanje	50	-	50	800	40.000	-	40.000
10.04.2022.	utrošak materijala	-	10	40	800	-	8.000	32.000
15.06.2022.	nabava materijala	20	-	60	850	17.000	-	49.000
17.09.2022.	utrošak materijala	-	50	10	816,67	-	40.834	8.167
20.10.2022.	nabava materijala	80	-	90	870	69.600	-	77.767
30.11.2022.	utrošak materijala	-	10	80	864,08	-	8.641	69.126
31.12.2023.	UKUPNO	150	70	80	-	126.600	57.474	69.126
01.01.2023.	početno stanje	80	-	80	864,08	69.126	-	69.126
05.02.2023.	utrošak materijala	-	40	40	864,08	-	34.563	34.563
05.05.2023.	nabava materijala	20	-	60	875	17.500	-	52.063

02.07.2023.	utrošak materijala	-	60	0	867,72	-	52.063	0
10.10.2023.	nabava materijala	10		10	880	8.800	-	8.800
31.12.2023.	UKUPNO	110	100	10	-	95.426	86.626	8.800
01.01.2024.	početno stanje	10	-	10	880	8.800	-	17.600
05.01.2024.	utrošak materijala	-	10	0	880	-	8.800	0
UKUPNO		10	10	0	-	8.800	8.800	0

Izvor: obrada autora

Prosječna cijena se dobije tako da se ukupna vrijednost zaliha podijeli s ukupnom količinom zaliha. Primjer izračuna prosječne ponderirane cijene prikazn je za 2022. godinu te se na taj način nastavilo računati i za 2023. i 2024. godinu. Kod ove metode prosječna ponderirana cijena se izračunava kod svakog novog ulaza zaliha sirovina i materijala na skladište.

Na dan 10.04.2022. prosječna ponderirana cijena = $8.000/10 = 800$ eura/kg

Na dan 17.09.2022. prosječna ponderirana cijena = $49.000/60 = 816,67$ eura/kg

Na dan 30.11.2022. prosječna ponderirana cijena = $77.767/90 = 864,08$ eura/kg

Knjiženje u financijskom knjigovodstvu u 2022. godini prem FIFO I PPC metodi:

Zalihe sirovina i materijala		Pretporez	
S• 40.000	57.000 (2)	(1) 21.650	
(1)86.600	57.474 (2a)		
Dobavljači		Osnovni materijal i sirovine	
	108.250(1)	(2) 57.000	
		(2a) 57.474	

Promjena 1 odnosi se na nabavu zaliha materijala na skladište, promjena 2 odnosi se na utrošak zaliha u proizvodnju po FIFO metodi, dok se promjena 2a odnosi na utrošak zaliha po metodi prosječne ponderirane cijene. Početno stanje u prvoj godini nabave ima istu početnu vrijednost, dok se vrijednost početnog stanja mijenja kroz godine ovisno o metodi utroška zaliha. U metodi

FIFO izlaz zaliha sa skladišta obračunava se po prvoj ulaznoj cijeni što znači da su na kraju obračunskog razdoblja u bilanci zalihe prikazane po posljednjim ulaznim cijenama. Tako je vrijednost zaliha na kraju obračunskog razdoblja najbliža tržišnim cijenama. Kod metode prosječnih ponderiranih cijena, prosječna ponderirana cijena se izračunava kod svakog novog ulaza zaliha. Tako izračunate cijene u konačnici razlikuju se za 474 eura.

Knjiženje u financijskom knjigovodstvu u 2023. godini prema FIFO metodi:

Zalihe sirovina i materijala		Pretporez	
S• 69.600	87.100 (2)	(1) 6.575	
(1)26.300			
Dobavljači		Osnovni materijal i sirovine	
	32.875 (1)	(2) 87.100	

Knjiženje u financijskom knjigovodstvu u 2023. godini prema PPC metodi:

Zalihe sirovina i materijala		Pretporez	
S• 69.126	86.626 (2)	(1) 6.575	
(1)26.300			
Dobavljači		Osnovni materijal i sirovine	
	32.875 (1)	(2) 86.626	

Iz navedenog knjiženja za 2023. godinu za obje metode utroška zaliha može se zaključiti kako u kratkom roku primjena pojedine metode može rezultirati različitom vrijednosti početnog stanja zaliha. Kod FIFO metode početna vrijednost zaliha je veća u odnosu na PPC metodu gledano u 2023. godini. FIFO metoda vrednuje preostale zalihe po višim, odnosno novijim cijenama, što znači da će vrijednost zaliha na bilanci biti viša. Odabir metode vrednovanja zaliha ima izravan utjecaj na financijske izvještaje poduzeća zbog toga što vrijednost zaliha utječe na ukupnu imovinu prikazanu u bilanci. Dakle, u uvjetima rasta cijena kao što je

prikazano u primjeru vrijednost preostalih zaliha u bilanci prema PPC metodi je niža u odnosu na FIFO metodu.

Knjiženje u financijskom knjigovodstvu u 2024. godini:

Zalihe sirovina i materija			Osnovni materijal i sirovine	
S•	8.800	8.800(1)	(1) 8.800	
S•	8.800	8.800(2)	(2) 8.800	

Kada se usporede podaci putem jedne i druge metode, može se zaključiti kako u kratkom roku za 2023. godinu dolazi do različitog učinka na bilancu i račun dobiti i gubitka u uvjetima rasta cijena. Ako se poduzeće odluči za primjenu PPC metode, gledano u kratkom roku iskazat će se veća dobit, a ujedno i veća obveza poreza na dobit zbog manjih troškova sirovina i materijala u odnosu na FIFO metodu. Također, kod primjene PPC metode vrijednost zaliha je manja nego kod FIFO metode. Dakle, gledano kroz kratki rok poduzeće koje primjenjuje PPC metodu imat će manju kratkotrajnu imovinu u bilanci u odnosu na poduzeće koje primjenjuje FIFO metodu.

U razdoblju rasta cijena obračun utroška zaliha putem FIFO metode rezultirat će najvećim zalihama. U slučaju pada cijena, prikazivat će se najmanje zalihe. Navedeni učinci mogu se primijetiti u kratkom razdoblju dok dugoročno gledano, kada se sve zalihe utroše takvog učinka nema.

Tablica 4. Usporedni prikaz obračuna nakon što su sve zalihe utrošene

Pozicija/ Metoda	2022. godina		2023.godina		2024.godina	
	FIFO	PPC	FIFO	PPC	FIFO	PPC
Zalihe (Bilanca)	69.600	69.126	8.800	8.800	0	0
Troškovi (RDG)	57.000	57.474	87.100	86.626	8.800	8.800

Na temelju analiziranih podataka iz primjera može se zaključiti da kada su sve zalihe materijala utrošene, trošak utrošenih zaliha jednak je kod obje metode obračuna.

Na temelju prethodno prikazane tablice može se doći do zaključka da svaka prikazana metoda ima različit učinak na financijski rezultat poslovanja u kratkom roku, što dovodi do različitog učinka na iznos poreza na dobit. Nakon što su sve zalihe prodane, njihova knjigovodstvena vrijednost treba se priznati u rashod i prikazati u računu dobiti i gubitka. Također, kada su sve zalihe utrošene više nema utjecaja primjena različitih metoda na vrijednost zaliha u bilanci.

Odabir pojedine metode utroška zaliha može imati utjecaj i na pokazatelje zaliha. Pokazatelji zaliha pružaju uvid u učinkovitost upravljanja zalihama u poduzeću. Koeficijent obrtaja zaliha je pokazatelj koji mjeri koliko puta u godini poduzeće proda i zamijeni svoje zalihe. Viši koeficijent obrta zaliha ukazuje na efikasno upravljanje zalihama, dok niži može sugerirati pretjerane zalihe ili probleme s prodajom. Omjer zaliha i ukupne imovine pokazuje koliko udio zaliha čini u ukupnoj imovini poduzeća. Viši omjer može ukazivati na to da poduzeće ima značajan dio svoje imovine vezan u zalihama. Fifo metoda u kratkom roku prikazuje veće zalihe. Bruto marža je ključni financijski pokazatelj koji pokazuje koliko profitabilno poduzeće prodaje svoje proizvode u odnosu na troškove proizvodnje tih proizvoda. Metoda vrednovanja zaliha direktno utječe na bruto maržu jer utječe na izračun troška prodane robe (COGS), trošak prodane robe predstavlja ukupan trošak proizvodnje ili nabave proizvoda koje je poduzeće prodalo u određenom razdoblju, koji je sastavni dio izračuna bruto marže (Žager i sur., 2017).

Formula je: $COGS = \text{Pocetne zalihe} + \text{Nabava tijekom razdoblja} - \text{Završne zalihe}$

U uvjetima rasta cijena, FIFO metoda rezultira nižim COGS jer se najstarije, obično jeftinije, odnosno starije zalihe koriste prve. To dovodi do većih bruto marži i neto dobiti. Niži COGS zbog korištenja jeftinijih zaliha dovodi do veće bruto marže. To može poboljšati percepciju profitabilnosti poduzeća. Prosječna ponderirana cijena izračunava COGS na temelju prosječne cijene svih zaliha tijekom razdoblja. Ovaj pristup izjednačava utjecaj promjena cijena, što rezultira COGS-om koji je između onoga što bi proizvele FIFO ili LIFO metode (Žager i sur., 2017).

U uvjetima rasta cijena, PPC metoda pruža uravnotežen učinak na financijske izvještaje. Vrijednost zaliha i dobit će biti između krajnosti FIFO i LIFO metoda, što omogućava stabilniju sliku poslovanja. To smanjuje rizik od prevelikog prikazivanja dobiti ili prevelikog troška prodane robe te nudi konzistentniji prikaz financijskih rezultata. Dakle, može se zaključiti da u

uvjetima rasta cijena u kratkom roku, FIFO metoda povećava bruto i neto dobit, vrijednost zaliha, ali i porezne obveze. To može podići sliku o profitabilnosti i imovini poduzeća u financijskim izvještajima.

6. ZAKLJUČAK

U ovom diplomskom radu prikazana je važnost računovodstvenih politika u poslovanju sa zalihama, ta važnost obrađena je na primjeru, te je prikazan njihov utjecaj na financijske izvještaje. Računovodstvene politike su temelj za sastavljanje financijskih izvještaja i trebaju biti objavljene u bilješkama uz financijske izvještaje. Osnova za upravljanje zalihama su Međunarodni računovodstveni standardi te Hrvatski standardi financijskog izvještavanja koji reguliraju postupanje sa zalihama za male i srednje poduzetnike u Republici Hrvatskoj.

Zalihe čine značajan dio kratkotrajne imovine nekog poduzeća zbog toga njihova pravilna evidencija ima bitnu ulogu u financijskom položaju i uspješnosti poslovanja. U ovom radu obrađene su zalihe sirovina i materijala, one se koriste se u proizvodnim procesima i kod pružanja usluga te su najraširenije u imovini nekog poduzeća koje se bavi proizvodnom djelatnošću. Osnovni proces u poslovanju sa zalihama je nabava zaliha, utrošak te na kraju otuđenje zaliha. Nabava obuhvaća dovođenje zaliha sirovina i materijala na skladište. Nakon što su se zalihe stigle na skladište, potrebno je provesti njihovu evidenciju, zalihe se mogu evidentirati po planskom trošku nabave ili po stvarnom trošku nabave, ovisno o politikama poduzeća. Evidencija zaliha se vodi kroz skladišnu evidenciju, analitičku evidenciju te financijsku. Nakon što su zalihe stigle na skladište, može započeti njihov utrošak u proizvodni proces. Također, utrošak se može voditi po stvarnoj cijeni i po planskoj cijeni. Kada se zalihe vode po stvarnoj cijeni, poduzeće mora izabrati metodu obračuna utroška zaliha koju će koristiti i njoj biti dosljedan. Metode obračuna utroška zaliha su FIFO metoda i PPC metoda, čija primjena i utjecaj na financijske izvještaje je prikazan u petom poglavlju kroz primjer.

U uvjetima rasta cijena gledano u kratkom roku, FIFO metoda može rezultirati većom vrijednosti zaliha u bilanci dok PPC manjom vrijednosti zaliha što izravno utječe na bilancu poduzeća, dok gledano na dugi rok FIFO i PPC metoda daju jednake rezultate. Dakle, utrošak zaliha sirovina i materijala je proces trošenja zaliha u proizvodnji, dok se otuđenjem može smatrati kada naprimjer dolazi do rashodovanja ili prodaje zaliha. Nakon što je obrađen cjelokupan proces poslovanja sa zalihama, kroz primjer je prikazano kako različite metode utroška zaliha mogu utjecati na izvještaj o položaju i uspješnosti poslovanja. Na temelju prikazanog primjera, zaključuje se kako različite metode promatrane u kratkom roku, daju različite efekte i mogu različito utjecati na izvještaje o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja, dok gledano na dugi rok rezultati obje metode obračuna utroška zaliha daju jednaku vrijednost zaliha u bilanci i jednake troškove.

Popis literature

1. Belak, V. (2002.), Određivanje vrijednosti i knjiženje zaliha sirovina i materijala, *Računovodstvo, revizija i financije*, (6), 13-20. <https://www.rrif.hr/clanak-3554/>
2. Belak, V. (2002.), *Osnove profesionalnog računovodstva*, Split: Veleučilište u Splitu.
3. Baica Z. (2011.), Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (primjena HSFI 3), *Računovodstvo i porezi u praksi*, (11), 36-41. <https://www.racunovodstvo-porezi.hr/clanak-casopis/racunovodstvene-politike-promjene-racunovodstvenih-procjena-i-pogreske-primjena-hsfi9>
4. Bešvir B. (2006) Revizija zaliha, *Računovodstvo, revizija i financije*, (4), 68- 77. <https://www.rrif.hr/clanak-8781/>
5. Belak, V. (2024.), Promjene računovodstvenih politika i procjena te ispravljanje pogrešaka prema odredbama Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja 3 i dopunjenog Međunarodnog računovodstvenog standarda 8, *Računovodstvo, revizija i financije*, XXIV(4), 37-40. <https://www.rrif.hr/clanak-23103/>
6. Brkanić Pongračić, S. (2021.), Računovodstveno i porezno motrište vrijednosnog usklađenja zaliha, *Računovodstvo, revizija i financije*, XXXI(11), 21. <https://www.rrif.hr/clanak-21300/>
7. Dražić-Lutitsky I., Gulin D., Mamić-Sačar I., Tadijančević S., Tušek B., Vašiček V., Žager K., Žager L. (2010), *Računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
8. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutitsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
9. Gulin, D., Vašiček, V., Dražić, Lutitsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić, M., (2018). *Računovodstvo II: Evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
10. Guzić, Š. (2010.), Računovodstvo zaliha materijala, *Računovodstvo, revizija i financije*, XX(5), 15-20. <https://www.rrif.hr/clanak-12518/>

11. Guzić, Š. (2019.), Računovodstvo zaliha trgovačkih društava, *Računovodstvo, revizija i financije*, XXIX(10), 29-37. <https://www.rrif.hr/clanak-19630/>
12. Guzić, Š. (2023.), Računovodstvo zaliha materijala i robe za daljnju prodaju, *Računovodstvo, revizija i financije*, XXXIII(7), 45. <https://www.rrif.hr/clanak-22558/>
13. Horvat Jurjec, K. (2012.), Računovodstvo vrednovanja zaliha, *Računovodstvo, revizija i financije*, XXII(8), 26-32. <https://www.rrif.hr/clanak-14220/>
14. Mamić Sačer I., Žager K. (2007), *Računovodstveni informacijski sustavi*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
15. Hrvatski standard financijskog izvještavanja (2015.), *Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja* (e-publikacija), preuzeto s: https://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjestavanja.pdf
16. Međunarodni računovodstveni standardi 2 Zalihe (e-publikacija), preuzeto s <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R1126&from=EN>
17. Narodne novine (2016.), *Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja*, (e-publikacija), preuzeto s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_10_95_2052.html
18. Orlović L. (2018.) Primjeri vrijednosnog usklađivanja zaliha, *Računovodstvo i financije*, (11), 31-34. <https://www.rif.hr/wp-content/uploads/arhiva/E-CASOPISI%202018/RIF/Rif%20studeni%202018.pdf>
19. Pretnar Abičić S. (2018.), Računovodstveno praćenje zaliha sirovina i materijala, *Računovodstvo i financije*, LXIV(7), 16. <https://www.rif.hr/wp-content/uploads/arhiva/E-CASOPISI%202018/RIF/Rif%20srpanj%202018.pdf>
20. Pretnar Abičić S. (2018.), Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda, *Računovodstvo i financije*, LXIV(8), 20-28. <https://www.rif.hr/wp-content/uploads/arhiva/E-CASOPISI%202018/RIF/Rif%20kolovoz%202018.pdf>
21. Računovodstvo i financije (2017), *Kontni plan poduzetnika*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

22. Tušek, B.(2004.), Računovodstveno praćenje zaliha sirovina i materijala, *Računovodstvo i porezi*, (11),23-33, preuzeto s <https://www.racunovodstvo-porezi.hr/strucni-clanci/10cf10-zalihe-opcenito/racunovodstveno-pracenje-zaliha-sirovina-i-materijala>
23. Tanaka, G. M. P., & Respati, H. (2021). Cost of Inventory Calculation Analysis Using The Fifo and Lifo Methods. *Journal of Business Management and Economic Research*, br. 5(4), str.109- 120
24. Vuk J. (2022.), Obračun proizvodnje metodom standardnog troška, *Računovodstvo, revizija i financije*, XXXII,(9), 34-38. <https://www.rrif.hr/clanak-21923/>
25. Zenzerović R. (2007.), *Računovodstveni informacijski sustavi*, Pula: Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
26. Žager, K., Tušek, B., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2016.), *Računovodstvo I- Računovodstvo za neračunovođe*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
27. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita, A., Žager, L. (2017.), *Analiza financijskih izvještaja*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
28. Žager K., Tušek B., Vašiček V., Žager L. (2007), *Osnove računovodstva Računovodstvo za neračunovođe*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

Popis tablica

Tablica 1. Analitička evidencija zalihe materijala.....	39
Tablica 2. Obračun zaliha uz primjenu FIFO metode	42
Tablica 3. Obračun zaliha uz primjenu metode prosječnih ponderiranih cijena	43
Tablica 4. Usporedni prikaz obračuna nakon što su sve zalihe utrošene	46

Popis slika

<i>Slika 1. Shematski prikaz položaja zaliha u bilanci</i>	<i>6</i>
<i>Slika 2. Vrste zaliha</i>	<i>7</i>
<i>Slika 3. Utvrđivanje troškova zaliha.....</i>	<i>15</i>
<i>Slika 4. Tehnike mjerenja nabave i utroška zaliha sirovine i materijala</i>	<i>17</i>
<i>Slika 5. Shema knjiženja uskladištenja zaliha sirovina i materijala po stvarnoj cijeni .</i>	<i>18</i>
<i>Slika 6. Shema knjiženja uskladištenja zaliha sirovina i materijala po planskoj cijeni....</i>	<i>20</i>
<i>Slika 7. Shema knjiženja utroška sirovina i materijala po planskoj cijeni.....</i>	<i>25</i>
<i>Slika 8. Shema knjiženja utroška sirovina i materijala po stvarnoj cijeni</i>	<i>28</i>

Životopis studenta

OSOBNİ PODACI

Ime i prezime: Barbara Dutković

E-mail: barbara.dutkovic@gmail.com

RADNO ISKUSTVO

- 10/2023 – danas* **Pomoćni djelatnik u reviziji**
BDO Croatia d.o.o.
Radnička cesta 180, 10000 Zagreb
- 04/2021 - 10/2023* **Referent u računovodstvu i financijama**
Klimaoprema dd
Gradna ul 78A, Samobor
- 01/2019 – 03/2021* **Referent u računovodstvu**
Bilić-savjetovanje d.o.o.
Kuzminečka ulica 55, 10000 Zagreb

OBRAZOVANJE

- 10/2021 – danas* **Stručni diplomski studij**
Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
56 Trg J.F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb
Diplomski studij – Ekonomika poduzetništva
- 10/2018 - 09/2021* **Stručna prvostupnica (baccalaurea) ekonomije**
Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
Trg J.F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb
Preddiplomski stručni studij - Poslovna Ekonomija
- 09/2014 - 05/2018* **Srednje obrazovanje**

Prva ekonomska škola

Medulićeva 33, 10000 Zagreb (Hrvatska)

ZNANJA I VJEŠTINE

Strani jezici: engleski jezik

Računalne vještine: rad u MS Office-u

Vozačka dozvola: B kategorija