

Računovodstveno praćenje zaliha sirovina i materijala

Đurić, Alen

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:145:763365>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-28**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Preddiplomski stručni studij Računovodstvo

Alen Đurić

**RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ZALIHA SIROVINA I
MATERIJALA**

Završni rad

Osijek, 2020.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Preddiplomski stručni studij Računovodstvo

Alen Đurić

**RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ZALIHA SIROVINA I
MATERIJALA**

Završni rad

Kolegij: Osnove Računovodstva

JMBAG: 0010188522

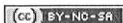
e-mail: alensb@hotmail.com

Mentor: izv. prof. dr. sc. Blaženka Hadrović Zekić

Osijek, 2020.

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je završni rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*. 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. Izjavljujem da sam autor predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta: Alen Đurić

JMBAG: 0010188522

OIB: 12047266154

e-mail za kontakt: alensb@hotmail.com

Naziv studija: Preddiplomski stručni studij Računovodstvo

Naslov rada: Računovodstveno praćenje zaliha sirovina i materijala

Mentor završnog rada: izv. prof. dr. sc. Blaženka Hadrović Zekić

U Osijeku, 16.9.2020. godine

Potpis  _____

SAŽETAK

U radu se obrađuje pojam zaliha te njihov položaj u bilanci. Zalihe sirovina i materijala svrstavaju se u kratkotrajnu imovinu te se koriste u procesu same proizvodnje proizvoda. Samim time se početno mjere i prema trošku nabave, a nakon toga ili prema trošku nabave ili prema neto utrživoj vrijednosti. Fluktuacija zaliha kao i držanje istih iziskuje troškove te je poduzeću uvijek primarni cilj iste svesti na minimum. Kroz rad predstavljene su tri metode obračuna utroška zaliha, a to su metode standardnog troška, FIFO metoda obračuna utroška zaliha te metoda prosječnog ponderiranog troška. Nabrojene metode utroška zaliha primjenjuju se ovisno o računovodstvenoj politici poduzetnika. Rad je podijeljen na teorijski i praktični dio. U teorijskom dijelu fokus se postavlja na definiranje zaliha, prikaz njihovog položaja u bilanci te detaljniji opis zaliha sirovina i materijala te njihova uloga u računovodstvu.

Ključne riječi: zalihe sirovina i materijala, standardni trošak, FIFO metoda, prosječna ponderirana cijena.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. POJAM ZALIHA	2
2.1. Položaj i uloga zaliha u bilanci.....	5
2.2. Sirovine i materijal na zalihi	6
2.3 Računovodstveno praćenje zaliha.....	7
3. ZALIHE SIROVINA I MATERIJALA	12
3.1. Vrijednost zaliha i materijala.....	12
3.2. Računovodstveno evidentiranje nabave zaliha.....	13
3.3. Nabava sirovina i materijala uz evidenciju materijala po stvarnom trošku nabave.	16
3.4. Nabava sirovina i materijala po planiranom trošku nabave.....	17
4. METODE OBRAČUNA UTROŠKA ZALIHA	21
4.1. Metoda specifične identifikacije.....	22
4.2. Metoda standardnog troška	24
4.3. FIFO metoda obračuna utroška zaliha	27
4.4. Metoda prosječnog ponderiranog troška	29
5. ZAKLJUČAK.....	32
LITERATURA	33
POPIS SLIKA.....	34
POPIS TABLICA.....	35

1. UVOD

Zalihe su kratkotrajna materijalna imovina. Svako poduzeće pri poslovanju posjeduje zalihe, bile one sigurnosne, cikličke, sezonske ili neke druge. Kao takve one su iznimno bitne za poduzeće, a mogu biti u obliku sirovina, materijala, gotovih proizvoda, sitnog inventara i slično.

Budući da su veliki dio kratkotrajne imovine svaki poslodavac ima za cilj imati što veći koeficijent zaliha unutra godinu dana te na taj način ostvariti što veću dobit u istom periodu. Upravo iz navedenih razloga važno je uvijek imati optimalnu količinu zaliha, a za praćenje istih postoje brojne metode. Kroz nastavak rada biti će opisano više metoda, a to su metode standardnog troška, FIFO metoda obračuna utroška zaliha te metoda prosječnog ponderiranog troška.

Osim definiranja i objašnjenja metoda, primarni cilj ovoga rada je i definirati te pojasniti važnost zaliha. Osim toga, sporedno se nastoji definirati srodne pojmove koji su potrebni za shvaćanje cjelokupne predstavljene teme. Ovim radom obradit će se i položaj i uloga samih zaliha u bilanci, računovodstveno evidentiranje istih te njihova nabava.

2. POJAM ZALIHA

Zalihe predstavljaju dio tekuće imovine (aktive) tvrtke koja se koristi u poslovnim operacijama za proizvodnju ili prodaju te se mogu promatrati u fizičkom i financijskom smislu.

Uključuju se u kratkotrajni oblik materijalne imovine. Najznačajnije vrste zaliha jesu: zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova, trgovačke robe, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda. Stoga, pod pojmom zaliha podrazumijevaju se sve vrste materijalnog oblika kratkotrajne imovine koje su raspoložive za odvijanje poslovnog ciklusa, primjerice za proizvodnju, obavljanje usluga ili prodaju.

Zalihe sirovina i materijala jesu imovina u obliku materijala ili dijelova (sirovine, materijal i dijelovi koji se koriste za proizvodnju ili obavljanje usluga) koji su u osnovi namijenjeni trošenju u proizvodnji ili pružanju usluga. Zalihe su imovina koja se iskazuje u bilanci.

Područje zaliha detaljnije je obuhvaćeno Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), posebice u MRS-u 2, zalihe koji je objavio Hrvatski odbor za računovodstvo i računovodstvene standarde.

Međutim, iako odredbe MRS-a 2 nastoje objasniti računovodstveno postupanje u svezi s zalihama, ostale su mnoge dvojbe koje traže dodatna objašnjenja.

Prema točki 6. MRS-a 2, „... sljedeći izrazi imaju navedeno značenje. Zalihe su imovina:

1. koja se drže za prodaju u redovnom tijeku poslovanja;
2. u procesu proizvodnje za takvu prodaju; ili
3. u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u proce u proizvodnje ili u postupku pružanja usluga“ (MRS2, 2009: t.14).

U točki 8. MRS-a 2 (2009) navodi se preciznija definicija strukture zaliha pa se navodi da zalihe uključuju:

- kupljenu trgovačku robu koja se drži za ponovnu prodaju u trgovini na veliko ili u trgovini na malo;
- zemljište za ponovnu prodaju;
- ostale nekretnine koje se drže za ponovnu prodaju;
- proizvedenu gotovu robu;
- proizvodnju u tijeku;
- materijale i dijelove zaliha koje se očekuju koristiti u procesu proizvodnje;

- zalihe pružatelja usluga koje uključuju troškove usluga za koje poduzeće još nije priznalo odnosne prihode (prema točki 35. MRS-a, zalihe pružatelja usluga mogu se jednostavno opisati kao proizvodnja u tijeku).

„S obzirom na faze poslovnog procesa, tj. ovisno o situacijama u kojima se zalihe mogu zateći, pojavljuju se i specifične kategorije zaliha kao što su “ (Belak, 1996:8):

- materijal u doradi, obradi i manipulaciji;
- dani predujmovi dobavljačima materijala i drugih dijelova zaliha koje se troše u proizvodnom procesu ili procesu pružanja usluga;
- rezervni dijelovi, sitni inventar, ambalaža i auto gume;
- roba u komisijskoj ili konsignacijskoj prodaju;
- roba u doradi obradi i manipulaciji;
- roba u tranzitu.

Detaljna raščlamba zaliha neophodna je radi opisivanja specifičnosti svake kategorije zaliha u pogledu formiranja njihove vrijednosti te načina obračuna utroška zaliha. Zbog toga će svaka kategorija zaliha biti detaljnije opisana u odgovarajućem kontekstu. Međutim, sa svrhom prezentiranja informacija o knjigovodstvenim iznosima i obujma promjena u zalihama, one se uobičajeno klasificiraju po glavnim grupama kao što su MRS-a 2. t.5.) (Belak 1996:9):

1. Trgovačka roba je materijalna imovina koje je nabavljena s namjerom da se dalje prodaje. Kod ovakvog načina grupiranja, pod trgovačkom robom podrazumijevaju se i zalihe nekretnina.
2. Dijelovi zaliha za proizvodnju su indirektni materijali (*indirect materials of factory supplies*) tj. pomoćni materijali koji su neophodni za proces proizvodnje, ali se uključuju direktno (izravno) u proizvod. U tu grupu zaliha spadaju dijelovi zaliha koji se troše u procesu pružanja usluga. U dijelove zaliha spadaju i gorivo i mazivo namijenjeno proizvodnji te rezervni dijelovi, sitan inventar, ambalaža i auto gume. Temeljna su obilježja ove grupe zaliha ta da su one namijenjene utrošku u procesu proizvodnje (ili procesu pružanja usluga) i da se na proizvod uključuju indirektno. Potrošni materijal (*supplies*) namijenjen administrativnoj ili prodajnoj funkciji (npr.: uredski materijal) ne pripada u ovu vrstu zaliha.
3. Materijal podrazumijeva dobra pribavljena za utrošak u procesu proizvodnje koja će biti direktno uključena u proizvod. Zbog toga je precizniji naziv direktni materijal. Naziv „direktni materijal” pokriva širok spektar dobara od najnižeg do veoma visokog stupnja obrade. Zbog toga se često umjesto izraza „materijal” koristi izraz „sirovine i materijal”.

Sirovine podrazumijevaju dobra niskog stupnja obrade u odnosu na gotov proizvod u koji se uključuju. Neke se sirovine uzimaju direktno iz prirodnih izvora, ali većina sirovina i materijala su gotovi proizvodi neke druge tvrtke. Pod materijalom se podrazumijevaju i dobra visokog stupnja obrade kao što su gotovi elementi i sklopovi za finalni proizvod.

4. Proizvodnja u tijeku (*goods in process or work in process*) podrazumijeva direktni materijal, direktni rad i proizvodnu režiju koji se nalaze u postupku izrade poluproizvoda. U ovu grupu zaliha spadaju i nedovršeni proizvodi ili poluproizvodi koji čekaju na skladištu da budu ponovno uključeni u proces proizvodnje, te proizvodi u doradi i manipulaciji koja se može izvoditi i u drugim tvrtkama.
5. Gotova roba ili gotovi proizvodi (*finished goods*) podrazumijevaju vlastite proizvode ili trgovačku robu spremne za prodaju.

Struktura zaliha nekog poduzeća određena je vrstama djelatnosti kojima se ono bavi. U tom smislu nema ograničenja. Naime, poduzeća mogu u praksi realizirati sve djelatnosti za koje su registrirane. Zbog toga u praksi ima poduzeća kod kojih se pojavljuje samo jedna vrsta zaliha (na primjer: zalihe trgovačke robe u trgovini na veliko), ali ima i onih kod kojih se pojavljuju sve vrste zaliha, uključujući čak i zalihe usluga.

Prema Belaku (1996:10) „... s aspekta načina pribavljanja zaliha, može se ustvrditi da one prvenstveno nastaju na dva osnovna načina:

- kupnjom od dobavljača i
- vlastitom proizvodnjom (uključivo i zalihe usluga).“

„Međutim, zalihe mogu biti formirane i na drugi način, na primjer (Belak:1996:10):

- a) uzimanjem iz prirodnih izvora;
- b) darovanjem;
- c) razmjenom aktiva različitih tvrtki (*Asset-Swaps*) i slično“.

Različiti načini pribavljanja zaliha podrazumijevaju i različite načine formiranja njihove vrijednosti. Međutim, ovdje će naglasak biti na zalihama kupljenim od dobavljača i zalihama vlastite proizvodnje“ (Belak, 1996:10).

2.1. Položaj i uloga zaliha u bilanci

Zalihe obuhvaćene MRS-om 2 obično se vode kao tekuća imovina poslovnog subjekta u razredu 3 - Zalihe i razred 6 - *Proizvodnja, proizvodi i roba*. Pod zalihe se smatra sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara.

Prema klasifikaciji zaliha u danoj točki 35. MRS-a 2 njihov položaj u bilanci može se prikazati kao na slici.

Slika 1. Položaj zaliha u bilanci

BILANCA		
RAZRED	AKTIVA	PASIVA RAZRED
0		2
1		
3	3a) Zalihe sirovina i materijala	
	<input type="text"/>	9
	3b) Drugi dijelovi zaliha	
	<input type="text"/>	
6	6a) Zalihe proizvodnje u tijeku	
	<input type="text"/>	
	6b) Zalihe gotovih proizvoda	
	<input type="text"/>	
	6c) Zalihe veleprodaje po nabavnoj cijeni	Uračunana razlika u cijeni
	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	6d) Zalihe veleprodaje po nabavnoj cijeni	Uračunana razlika u cijeni
	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	6e) Zalihe maloprodaje po prodajnoj cijeni s uračunanim porezom	Uračunani porez
	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Izvor: Belak, V. (1996). Računovodstvo i revizija zaliha. Zagreb: Faber i Zgombić plus, I. izdanje, str. 11.

Na slici 1. vidljiv je položaj zaliha u bilanci, zalihe sirovina i materijala i drugi dijelovi zaliha (zalihe pomoćnog materijala, zalihe goriva i maziva, zalihe sitnog inventara, ambalaže i auto guma) vode se u bilanci po nabavnoj vrijednosti, tj. po trošku zaliha (HSFI 1, MRS 2. t.7).

„Zalihe proizvodnje u tijeku i zalihe gotovih proizvoda vode se u bilanci po troškovima proizvodnje koji obuhvaćaju troškove direktnog materijala, troškove direktnog rada i opće troškove proizvodnje (troškove proizvodne režije) (Belak, 1996:11-12)“.

S druge strane, Belak (1996:11-12) ističe kako se zalihe robe u veleprodaji vode se bilanci po nabavnoj cijeni ili po prodajnoj cijeni koja uključuje troškove zaliha i uračunatu razliku u cijeni (trgovačku maržu). Međutim, uračunana razlika u cijenu trgovačke robe nema učinka na vrijednost imovine u bilanci jer se zalihe robe u veleprodaji uknjižene po prodajnoj cijeni ispravljaju na razinu troškova zaliha pomoću korektivnog računa 668 - *Uračunana marža*. Prema tome, zalihe robe u veleprodaji imaju vrijednosni učinak na bilancu samo u visini troška zaliha, jednako kao i zalihe materijala.

Zalihe robe u maloprodaji uglavnom se vode po prodajnoj cijeni koja uključuje i porez na dodanu vrijednost uz uračunatu razliku u cijeni. No, taj porez nema učinka na vrijednost zaliha u bilanci jer se vrijednost zaliha po prodajnoj cijeni s uključenim porezom i uračunanom maržom ispravljaju pomoću korektivnih računa na visinu troška zaliha.

2.2. Sirovine i materijal na zalih

Sirovine i materijal na zalih što se vode na skupini računa - 31, dijeli se u dvije skupine:

- sirovine i materijal u skladištu i
- sirovine i materijal u doradi, obradi i manipulaciji.

Knjigovodstveno stanje i kretanje sirovina i materijala treba osigurati prema vrijednosti na sintetičkim računima te prema vrijednosti i količini u analitičkim računima. Stanje i kretanje sirovina i materijala na zalih prati se kroz tri evidencije. Riječ je o skladišnoj evidenciji, analitičkom knjigovodstvu materijala i financijskom računovodstvu.

Slika 2. Stanje i kretanje sirovina i materijala na zalihi

SKLADIŠNA EVIDENCIJA	Po vrsti i količini materijala Operativna evidencija materijala
MATERIJALNO KNJIGOVODSTVO	Po vrsti, količini i vrijednosti materijala Analitičko knjigovodstvo materijala
FINANCIJSKO KNJIGOVODSTVO	Samo po vrijednosti materijala Knjiženje na računima glavne knjige

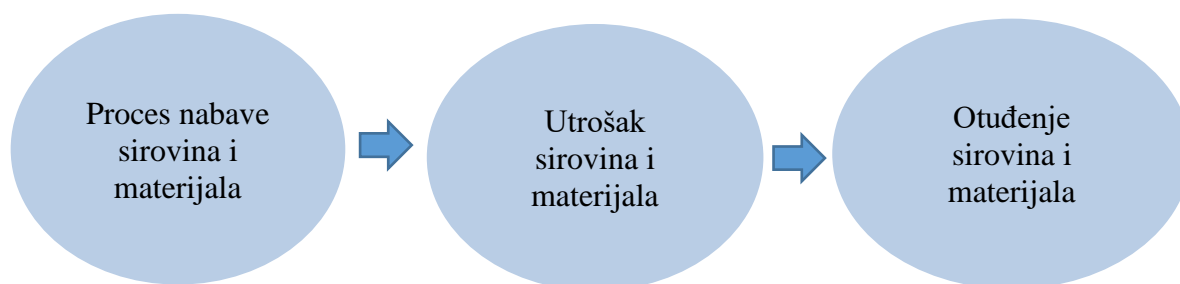
Izvor: Skupina autora (2018). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, XI. Izmijenjena i dopunjena naklada. Zagreb: RRiF-plus, str. 563.

U skladišnoj evidenciji prati se stanje i kretanje materijala, ali samo količinski. Materijalno knjigovodstvo (analitičko knjigovodstvo materijala) uz prirodne pokazatelje stanja na zalihi koje preuzima iz skladišne evidencije, prikazuje i vrijednosne podatke. U financijskom računovodstvu na računima glavne knjige prati se materijal, ali samo vrijednosno. U materijalnom knjigovodstvu se za svaku vrstu materijala vodi poseban analitički račun.

2.3 Računovodstveno praćenje zaliha

Prvi proces kod računovodstvenog evidentiranja zaliha je proces nabave zaliha u kojem zalihe obuhvaćaju različite poslovne događaje vezane uz dovođenje zaliha na skladište. Obzirom da se sirovine i materijal u pravilu nabavljaju s namjerom utroška u proizvodnom procesu, proces utroška sirovina i materijala podrazumijeva poslovni događaj izdavanja sirovina i materijala sa skladišta te utrošak u proizvodnju. Otudjenje sirovina i materijala je proces kojeg je potrebno računovodstveno evidentirati, ako dolazi do prodaje, rashodovanja ili nekog drugog oblika otudjenja sirovina i materijala.

Slika 3. Osnovni proces kod zaliha sirovina i materijala



Izvor: izrada autora prema Gulin i sur. (2018). Računovodstvo II: Evidentiranje poslovnih procesa. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 92.

Kretanje i stanje zaliha prati se i knjiži na temelju sljedećih knjigovodstvenih isprava:

1. skladišna primka;
2. izdatnica sirovina i materijala;
3. povratnica sirovina i materijala;
4. međuskladišnica ;
5. otpremnica sirovina i materijala;
6. odluka i temeljnica o usklađenju vrijednosti materijala;
7. popis stanja sirovina i materijala (inventurna lista);
8. odluka o knjiženju viškova i manjkova po inventuri.

Skladišna primka je knjigovodstvena isprava koju ispostavlja skladištar prilikom zaprimanja sirovina i materijala u skladište i to u pravilu u tri primjerka. Prvi primjerak dostavlja se materijalnom knjigovodstvu gdje se tereti vrijednosno i količinski odgovarajući analitički konto dok drugi primjerak dostavlja se u likvidaturu i služi kao osnova za ispostavljanje naloga za namirenje računa dobavljača. Na posljertku, treći primjerak služi kao osnova za knjiženje zaprimanja materijala u skladište.

Izdatnica materijala je knjigovodstvena isprava koja se ispostavlja prilikom izdavanja sirovina i materijala i to u pravilu najčešće za utrošak u proces proizvodnje. Sirovine i materijal se isporučuju i izdatnica se popunjava na temelju zahtjevnice koju dostavlja odgovorna osoba iz proizvodnog pogona. Vrlo često su izdatnica i zahtjevnica spojeni dokument kako bi se vidjelo što je od zahtijevanih sirovina i materijala isporučeno. Izdatnica se u praksi ispostavlja u četiri primjerka, a na njih se upisuju vrste i količine isporučениh sirovina i materijala te njihova cijena i vrijednost. Prvi primjerak izdatnice dostavlja se materijalnom knjigovodstvu na knjiženje, drugi primjerak dostavlja se za obračun i knjiženje u pogonsko knjigovodstvo, dok se treći se

primjerak prilaže radnom nalogu (ako ga se vodi), a četvrti primjerak ostaje u bloku i služi kao temelj za knjiženje u skladištu odnosno za razduženje skladišta. Izdatnice se u praksi najčešće obračunavaju u određenim vremenskim razmacima (svakih 10 dana, svakih mjesec dana i slično) te se knjiže u skupnom obračunskom iznosu.

Povratnica materijala je knjigovodstvena isprava koja se izdaje u slučaju kada se sirovine i materijal koji su prethodno izdani u proizvodnji ne utroše te se ponovno zadužuju na skladište i pritom se radi storno ranije proknjiženih troškova utrošenih sirovina i materijala.

Međuskladišnica je knjigovodstvena isprava koja se koristi prilikom prijenosa zaliha sirovina i materijala iz jednog skladišta u drugo unutar istog poduzeća. Najčešće se ispostavlja u pet primjeraka te se temeljem iste knjiže promjene u skladišnoj evidenciji i materijalnom knjigovodstvu.

Otpremnica sirovina i materijala je knjigovodstvena isprava koja se ispostavlja u slučaju otuđenja odnosno prodaje sirovina i materijala kupcu te predstavlja podlogu za evidentiranje izlaza sirovina i materijala u skladišnoj evidenciji i vrijednosno razduženje u materijalnom knjigovodstvu. Jedan primjerak otpremnice dostavlja se kupcu, a jedan prodajnom odjelu radi izrade računa.

Odluka i temeljnica o vrijednosnom usklađenju sirovina i materijala služi kao podloga za računovodstveno evidentiranje vrijednosnog usklađenja sirovina i materijala te se koristi u slučajevima kada se vrijednost sirovina i materijala zbog određenih razloga smanji ispod neto vrijednosti koja se može realizirati.

Popis stanja sirovina i materijala (inventurna lista) sastavlja se prilikom provođenja inventure u skladištu odnosno usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem u skladištu te služi kao podloga za knjiženje viškova ili manjkova sirovina i materijala na kraju razdoblja.

Odluka o knjiženju viškova ili manjkova po inventuri donosi se nakon provedenog popisa stanja sirovina i materijala, ako se pojave viškovi ili manjkovi. Temeljem navedene odluke provode se odgovarajuća knjiženja s ciljem usklađenja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

„U teoriji i praksi postoje dvije metode iskazivanja zaliha sirovina i materijala (Gulin i sur., 2018:95):

1. po stvarnom trošku nabave;
2. po planiranom trošku nabave“.

Navedene metode iskazivanja zaliha razlikuju se u procesima nabave, uskladištenja, utroška i otuđenja zaliha, stoga se u nastavku detaljno objašnjavaju metode.

Materijal u doradi, obradi i manipulaciji

Dorada je postupak kojim se materijalu i sirovinama „poboljšavaju“ postojeća ili daju nova svojstva, ali ne nastaje novi proizvod. S obzirom na to da se u postupku dorade „materijal dovodi u sadašnje stanje“, troškovi dorade se uključuju u vrijednost zaliha odnosno trošak nabave. Može se obaviti u samom trgovačkom društvu (dorada u vlastitoj režiji) ili angažirati drugog poduzetnika u tuzemstvu ili iz inozemstva.

Nastali troškovi dorade evidentiraju se na analitičkom računu *3112 - Troškovi dorade, obrade i oplemenjivanja* te se materijal nakon provedenog postupka dorade, vraća na skladište po novoj vrijednosti. Za troškove dorade nastale u vlastitoj režiji potrebno je sastaviti interni obračun na temelju kojeg se provodi knjiženje.

Zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara, auto guma i ambalaže jesu kratkotrajna imovina koja se troši u procesu proizvodnje proizvoda ili pružanju usluga. Za velike poduzetnike koju su prema Zakona o računovodstvu (Čl. 17., St. 1) „dužni sastavljati i prezentirati financijske izvještaje primjenom Međunarodnih računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja za računovodstveno evidentiranje zaliha mjerodavan je MRS 2 Zalihe. Shodno istom, normativnom okviru računovodstveno evidentiranje zaliha za mikro, male i srednje poduzetnike određeno je zahtjevima HSFI-ja 10 Zalihe. Treba istaknuti da nema značajnih razlika u odredbama između HSFI-ja 10 Zalihe i MRS-a 2 Zalihe.

Zalihe sirovina i materijala

„Zalihe sirovina i materijala jesu kratkotrajna materijalna imovina koja se koristi u procesu proizvodnje proizvoda te se početno mjeri po trošku nabave, a nakon početnog priznavanja mjeri se po trošku nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Za njihovu evidenciju koristi se skupina konta 31 koja obuhvaća sljedeća konta:

- konto 310 - Sirovine i materijal u skladištu;
- konto 316 - Sirovine i materijal u doradi, obradu i na putu;
- konto 317 - Ispravak vrijednosti - umanjenje vrijednosti sirovina i materijala;

- konto 319 - Odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala“ (Gulin i sur., 2018:92).

Osnovni procesi koji se vezuju uz zalihe sirovina i materijala i koji se računovodstveno evidentiraju prikazani su na slici 1 te obuhvaćaju proces nabave, utroška i otuđenja sirovina i materijala

Zalihe sitnog inventara, auto guma i ambalaže

Pod sitnim inventarom, auto gumama i ambalažom se podrazumijeva imovina čiji je trošak nabave do 3.500,00 kn, a vijek uporabe može biti kraći ili dulji od jedne godine. Zbog primjene kriterija pojedinačne vrijednosti ta imovina se ne vodi kao dugotrajna imovina, već se vodi kao kratkotrajna materijalna imovina.

Nabava zaliha sitnog inventara, auto guma i ambalaže odvija se preko skupine konta *30 - Obračun nabave* preko koje se na zalihe prenose svi troškovi nabave. Analitička konta koja se koriste kod obračuna nabave sitnog inventara, auto guma i ambalaže su:

- konto 3005 - Kupovna cijena sitnog inventara, auto guma i ambalaže;
- konto 3015 - Troškovi prijevoza i ostali troškovi dopreme sitnog inventara, auto guma i ambalaže;
- konto 3025 - Carine i druge uvozne pristojbe za sitni inventar, auto gume i ambalažu;
- konto 3035 - Nepovratni porezi pri nabavi sitnog inventara, auto guma i ambalaže;
- konto 3045 - Ostali troškovi nabave sitnog inventara, auto guma i ambalaže;
- konto 3095 - Obračun nabave sitnog inventara, auto guma i ambalaže.

Sitan inventar, auto gume i ambalaža na zalihama se evidentiraju po stvarnom trošku nabave odnosno po stvarnim nabavnim cijenama. Bitno je istaknuti da kod nabave zaliha sitnog inventara, auto guma i ambalaže nema ovisnih troškova tada se može direktno teretiti konto zaliha u skupini *35 - Sitan inventar, auto gume i ambalaža*. Također, poduzeća koja ne drže sitan inventar, auto gume, i ambalažu na zalihama evidentiraju ih odmah na kontima u upotrebi:

- konto 351 - Sitan inventar u upotrebi;
- konto 353 - Auto gume u upotrebi;
- konto 355 - Ambalaža u upotrebi.

Trošak, tj. otpis zaliha sitnog inventara, auto guma, i ambalaže ne nastaje u trenutku njihove kupnje već prilikom stavljanja te imovine u upotrebu.

3. ZALIHE SIROVINA I MATERIJALA

U kratkotrajnu imovinu ubrajaju se i rezervni (pričuvni) dijelovi neovisno o pojedinačnoj nabavnoj vrijednosti. Riječ je o dijelovima koji se ugrađuju u strojeve ili uređaje radi popravka odnosno održavanja. Pritom, vrijednost rezervnih dijelova tereti troškove tekućeg razdoblja ili troškove proizvodnje, ovisno o subjektu u koji se ugrađuju.

Računovodstveni i porezni obuhvat rezervnih dijelova pri nabavi jednak je kao kod sirovina i materijala. To znači da se PDV po ulaznim računima pri nabavi rezervnih dijelova ne uključuje u vrijednost zaliha tih dijelova nego se odbija kao pretporez (kod obveznika PDV-a). Međutim, kasnija upotreba tih dijelova može u određenim okolnostima uvjetovati prestanak prava na odbitak pretporeza, npr. ako su rezervni dijelovi uporabljeni za održavanje službenih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz poduzetnika što ne predstavlja u potpunosti priznati trošak. U tom slučaju treba ispraviti korišteni trošak kao i obračunati PDV. Uputno je na zalihu rezervnih dijelova posebno evidentirati zalihu rabljenih (polovnih) rezervnih dijelova kao i zalihu otpadaka rezervnih dijelova.

3.1. Vrijednost zaliha i materijala

Pri nabavi zalihe materijala evidentiraju se po **troškovima, tj. prema nabavnim cijenama svih ulaganja** (troškova) u nabavu materijala. U troškove zaliha materijala mogu se uključiti:

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

„Troškovi nabave obuhvaćaju (MRS2, 2009:14):

- kupovnu cijenu (vrijednost koju je zaračunao dobavljač);
- uvozne carine;
- nepovratne poreze;
- rukovanja zalihama i
- druge troškove koji se mogu pripisati stjecanju materijala“.

„Trgovački popusti (rabati, količinski popusti i sl.) odbijaju se od troškova nabave. **Troškovi konverzije** – troškovi pretvorbe zaliha u neku drugu kvalitetu, odnosno troškovi proizvodnje, obično se vezuju za zalihe proizvodnje nedovršene proizvodnje (proizvodnje u tijeku) i gotovih proizvoda, a iznimno i u manjem opsegu za zalihe materijala (Horvat Jurjec, 2012:27)“.

Sukladno tome bitno je reći kako, troškovi konverzije uključuju izravno povezane troškove s jedinicama proizvodnje kao što su izravan rad i sustavno raspoređene opće troškove proizvodnje. Drugi se troškovi uključuju u trošak (vrijednost) zaliha samo ako su nastali u vezi s dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

To su primjerice troškovi prijevoza zaliha od dobavljača do skladišta na kojem se sada nalaze, troškovi utovara (ukrcaja), pretovara (prekrcaja), istovara (iskrcaja), ako padaju na teret kupca zaliha.

Isto 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. Ako sve navedene troškove (utovar (ukrcaj), prijevoz, istovar (iskrcaj), osiguranje u prijevozu i sl.) snosi dobavljač, tada je vjerojatno da je njihova svota već uključena u cijenu dobavljača.

MRS 2 i HSFI 10 ne dopuštaju da se u nabavnu cijenu zaliha, pa tako ni zaliha materijala, uključe (Horvat Jurjec, 2012:27:

- troškovi skladištenja;
- administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje;
- troškovi prodaje.

U MRS-u 2 – *Zalihe* navode se i neuobičajeni otpadni materijal kao element koji se ne može uključiti u vrijednost zaliha, ali kao što je navedeno, to je ponajprije element troškova proizvodnje u tijeku odnosno gotovih proizvoda, a ne nabave materijala.

3.2. Računovodstveno evidentiranje nabave zaliha

Računovodstveno vrednovanje zaliha uređeno je Zakonom o računovodstvu (Narodne novine, 78/2015, čl. 18. st.1.) doneseno Odborom za standarde financijskog izvještaja na sjednici

održanoj 27. srpnja 2015. godine. Naime, veliki poduzetnici i poduzetnici čije su dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira obvezni su prilikom evidentiranja poslovnih događaja te pri sastavljanju i prezentiranju godišnjih financijskih izvještaja primjenjivati MSFI. Nasuprot tome, mali i srednji poduzetnici primjenjuju HSFI. Od MSFI-a standard koji posebno uređuje postupanje sa zalihama je „**MRS 2 – Zalihe** u kojem su propisane odgovarajuće metode i načini vrednovanja zaliha te potrebna objavljivanja u vezi sa zalihama. Mala i srednja trgovačka društva za obračun vrijednosti zaliha primjenjuju **HSFI 10 – Zalihe**. U t. 6. MRS-a 2 i t. 10.3. HSFI-a 10 **zalihe** su definirane kao *imovina* (MRS2, 2009:14):

1. koja se drži za prodaju u redovnom tijeku poslovanja;
2. u procesu proizvodnje za takvu prodaju;
3. u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Kao što je iz prethodne odredbe vidljivo, pod zalihama se podrazumijevaju zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova, ambalaže, auto guma i sitnog inventara (razred 3) te zalihe nedovršene proizvodnje, poluproizvoda, gotovih proizvoda i trgovačke robe (razred 6).

Kada je riječ o zalihama, Horvat Jurjec (2012:27) navodi bitan problem koji se odnosi na pitanje mjerenja odnosno procjene zaliha. Prema njemu, one se trebaju mjeriti po trošku nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže (t. 9. MRS-a 2, t. 10.14. HSFI-a 10.). Sukladno tome, može se reći kako se ovdje primjenjuje načelo opreznosti. Pritom se pod neto utrživom vrijednosti podrazumijeva procijenjena prodajna cijena u tijeku redovitog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje.

Nadalje, bitno je reći kako se u trošak zaliha treba uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali prilikom dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje (t. 10. MRS-a 2, t. 10.15. HSFI-a 10). Troškovi nabave sastoje se od kupovne cijene koja je uvećana 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. Trgovački popusti, rabati i slične stavke oduzimaju se prilikom utvrđivanja troška nabave. Naime, za popuste i rabate smanjeno je i plaćanje po fakturama, pa i to određuje niži trošak kupnje. Što se tiče tečajnih razlika do kojih dolazi kod nabave zaliha, iste

se ne uključuju u trošak nabave zaliha. Navedeno proizlazi iz t. 18. MRS-a 2 i t. 10.24. HSFI-a 10 gdje je uređeno da razlika između nabavne cijene po uobičajenim uvjetima plaćanja i plaćenog iznosa, priznaje se kao rashod od kamata tijekom razdoblja financiranja. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s jedinicama proizvodnje.

Pritom MRS 2 u t. 12. navodi da troškovi konverzije zaliha obuhvaćaju (Horvat Jurjec, 2012:27):

- troškove izravnog rada te
- fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje (troškove proizvodne režije)

Razlika u definiranju troškova konverzije u HSFI-u i MSFI-u sastoji se u tome da HSFI u trošak konverzije uključuju i vrijednost izravnih sirovina, što kod MSFI-a nije tako. No, s obzirom na to da za daljnje obračune ta razlika ne dolazi do izražaja, jer se sirovine ionako uključuju u troškove proizvodnje, smatramo da nema potrebe problematizirati oko tog pitanja. „**Varijabilni opći troškovi proizvodnje** su neizravni troškovi proizvodnje koji ovise o obujmu proizvodnje, kao npr. indirektni materijal i rad u pogonu te se raspoređuju na svaku jedinicu proizvoda“ (HSFI 10,17, 2008). Za razliku od varijabilnih, **fiksni opći troškovi proizvodnje** su neizravni troškovi proizvodnje koji ne ovise i ne mijenjaju se s obujmom proizvodnje. Njihova je ukupna svota uvjetovana veličinom kapaciteta, a ne stupnjem iskorištenja kapaciteta. To su npr. Troškovi amortizacije, održavanja proizvodnih pogona i zgrada, najamnine, troškovi menadžmenta i administracije pogona. Ti su troškovi samo dijelom troškovi konverzije i to samo onim dijelom koji ovisi o normalnom kapacitetu proizvodnje.

Normalni kapacitet je proizvodnja koja se očekuje postići tijekom prosjeka nekih razdoblja ili sezona pod normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta koji proizlazi iz planiranog održavanja. Dakle, raspoređivanje fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije temelji se na normalnom kapacitetu proizvodnje, što znači da se neraspoređeni fiksni opći troškovi priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali. „Sukladno t. 16. MRS-a 2 i t. 21. HSFI-a 10 **troškovi koji se ne priznaju u troškove zaliha**, a priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali su npr.:

- neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova;
- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze;
- administrativni opći troškovi koji ne pridonose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje;
- troškovi prodaje“ (HSFI 10.21, 2008).

U troškove zaliha mogu se pod određenim uvjetima uključiti i **troškovi posudbe**. Naime, troškovi posudbe mogu povećavati nabavnu vrijednost zaliha samo ako je riječ o kvalificiranom sredstvu – zalihama (t. 8. MRS-a 23, t. 10.22. HSFI-a 10.). Kvalificirano sredstvo je ono kojem je potrebno dulje razdoblje kako bi bilo spremno za uporabu, kao npr. izgradnja građevinskog objekta koji je za prodaju i tome slično.

3.3. Nabava sirovina i materijala uz evidenciju materijala 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. Drugim riječima, trošak nabave obuhvaća sljedeće vrste troškova prema stvarnim iznosima po primljenim računima dobavljača: 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.“

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.

„Trgovački i količinski popusti se oduzimaju od troškova nabave. Dakle uz sintetički konto 310 Sirovine i materijal u skladištu koriste se i analitička konta za evidentiranje nabave:

- konto 3000 - Kupovna cijena sirovina i materijala;
- konto 3010 - Troškovi prijevoza i ostali troškovi dopreme sirovina i materijala;
- konto 3020 - Carine i druge uvozne pristojbe za sirovine i materijal;
- konto 3030 - Nepovratni porezi pri nabavi sirovina i materijala;
- konto 3040 - Ostali troškovi nabave koji se mogu izravno pripisati stjecanju sirovina i materijala;
- konto 3090 - Obračun troškova nabave sirovina i materijala“ (Gulin i dr., 2018:95).

Primjer 1: Nabava sirovina i materijala - evidentiranje na zalihe po stvarnom trošku nabave:

Poduzeće Adria d.o.o. nabavilo je 200 kg sirovine X od dobavljača Drvo d.o.o. koji je ispostavio račun na iznos od 2.000 kn + PDV 500,00 kn

Primljen je račun za usluge prijevoza sirovine X od dobavljača Transport d.o.o. u iznosu od 250,00 kn od čega je PDV 50,00 kn.

Evidentirajte obračun nabave sirovina X uz pretpostavku da se sirovina X evidentira po stvarnom trošku nabave.

3000 Kupovna cijena sirovina i materijala			
(1)	2.000,00	2.000,00	(3)

182 Potraživanja za pretporez			
(1)	500,00		
(2)	50,00		

3010 Troškovi prijevoza i ostali troškovi dopreme			
(2)	200,00	200,00	(3)

220 Obveze prema dobavljačima			
		2.550,00	(1)
		250,00	(2)

3090 Obračun nabave sirovina i materijala			
(3)	2.200,00	2.200,00	(3a)

310 Sirovine i materijal u skladištu			
(3a)	2.200,00		

Opis knjiženja:

- 1) za kupovina zaliha
- 2) ovisni troškovi zaliha
- 3) za obračun nabave
- 3a) sirovine i materijal u skladištu

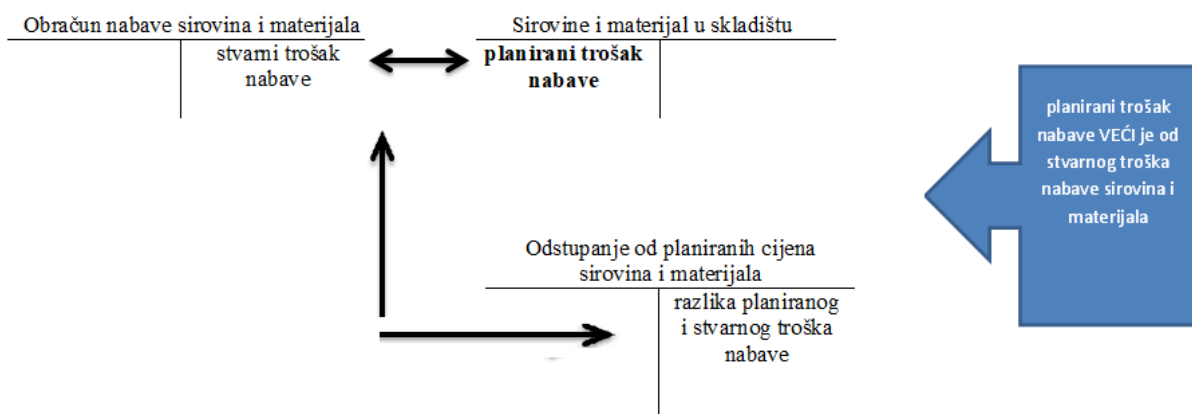
3.4. Nabava sirovina i materijala po planiranom trošku nabave

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. 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.“

Moguća je situacija da se sirovine u procesu nabave i uskladištenja iskazuju po planiranom trošku nabave i tada se knjiženje odvija na zalihe po planiranoj cijeni uz korištenje konta 319 - *Odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala*. Na taj način se osiguravaju podaci stvarnom trošku nabave jer kada se zajedno promatra skupina konta 31 - *Sirovine i materijal u skladištu* iskazana po planiranom trošku nabave i skupina konta 319 - *Odstupanje od planiranih cijena i sirovina materijala* dobiva se stvarni trošak nabave zaliha.

Ukoliko je planirana cijena po kojoj su sirovine i materijal zaduženi na skladištu veća od stvarne nabavne cijene tada je riječ o pozitivnom (povoljnom) odstupanju koje se knjiži na potražnoj strani konta odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala (slika 4). Ona prikazuje nabavu sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po planiranom trošku nabave u slučaju kada je planirana cijena veća od stvarne cijene.

Slika 4. Nabava sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po planiranom trošku nabave - pozitivno odstupanje



Izvor: Gulin i sur. (2018). Računovodstvo II: Evidentiranje poslovnih procesa. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 99.

Primjer 2: Nabava sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po planiranom trošku nabave koji je veći od stvarnog troška nabave

Poduzeće Plastic d.o.o. nabavilo je 20 komada materijala X čiji je stvarni trošak nabave 10 kn/kom. Ovo poduzeće evidentira zalihe materijala X po planiranom trošku nabave u iznosu od 12 kn/kom. Evidentirajte uskladištenje materijala X po planiranom trošku nabave.

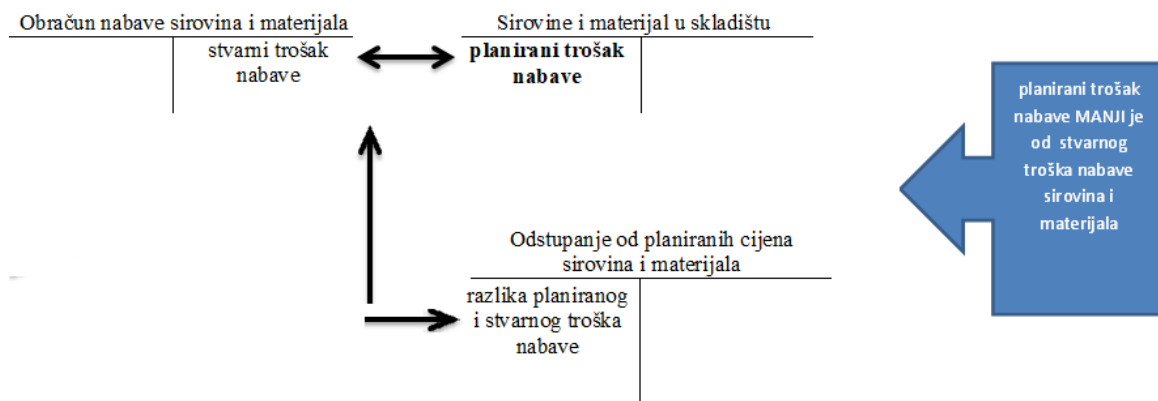
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="3" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">3090 Obračun nabave sirovina i materijala</th> </tr> <tr> <td style="width: 30%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Početno stanje</td> <td style="width: 40%; padding: 5px;">200,00</td> <td style="width: 30%; padding: 5px;">(1)</td> </tr> </table>	3090 Obračun nabave sirovina i materijala			Početno stanje	200,00	(1)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="3" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">310 Sirovine i materijal u skladištu</th> </tr> <tr> <td style="width: 30%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">(1)</td> <td style="width: 40%; padding: 5px;">240,00</td> <td style="width: 30%;"></td> </tr> </table>	310 Sirovine i materijal u skladištu			(1)	240,00	
3090 Obračun nabave sirovina i materijala													
Početno stanje	200,00	(1)											
310 Sirovine i materijal u skladištu													
(1)	240,00												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="3" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">319 Odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala</th> </tr> <tr> <td style="width: 30%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="width: 40%; padding: 5px;">40,00</td> <td style="width: 30%; padding: 5px;">(1)</td> </tr> </table>			319 Odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala				40,00	(1)					
319 Odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala													
	40,00	(1)											

Materijal X evidentiran je na skladište po planiranoj cijeni što je knjiženo kao povećanje na kontu sirovine i materijal u skladištu za 240,00 kn (planirana cijena x nabavljena količina = 12

kn/kom x 20 kn/kom = 240,00 kn) i smanjenje na kontu obračun nabave sirovina i materijala u visini stvarih troškova nabave u iznosu od 200,00 kn, a razlika između planiranih i stvarnih troškova nabave je knjižena na potražnu stranu konta odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala u iznosu od 40,00 kn (240,00-200,00) te je riječ o pozitivnom odstupanju jer je planirana cijena veća od stvarne nabavne cijene.

U suprotnom slučaju, kada je planirana cijena niža od stvarne nabavne cijene riječ je o negativnom (nepovoljnom) odstupanju koje se knjiži na dugovnoj strani konta odstupanje od cijena sirovina i materijala. Slika 5 prikazuje nabavu sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po planiranom trošku nabave u slučaju kada je planirana cijena manja od stvarne cijene.

Slika 5. Nabava sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po planiranom trošku nabave – negativno odstupanje



Izvor: Gulin i sur. (2018). Računovodstvo II: Evidentiranje poslovnih procesa. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 100.

Primjer 3: Nabava sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po planiranom trošku nabave koji je manji od stvarnog troška nabave

Poduzeće Green d.d. nabavilo je 10 komada materijala Y čiji je stvarni trošak nabave 15 kn/kom. Ovo poduzeće evidentira zalihe materijala Y po planiranom trošku nabave u iznosu od 13 kn/kom. Evidentirajte uskladištenje materijala Y po planiranom trošku nabave.

3090 Obračun nabave sirovina i materijala		
Početno stanje	150,00	(1)

310 Sirovine i materijal u skladištu		
(1)	130,00	

319 Odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala		
(1)	20,00	

Materijal Y je evidentiran na skladište po planiranoj cijeni što je knjiženo kao povećanje na kontu sirovine i materijal u skladištu za 130,00 kn (planirana cijena x nabavljena količina = 13 kn/kom x 10 kn/kom = 130 kn) i smanjenje na kontu obračun nabave sirovina i materijala u visini stvarnih troškova nabave u iznosu od 150,00 kn, a razlika između planiranih i stvarnih troškova nabave je knjižena na dugovnu stranu konta odstupanje od planiranih cijena sirovina i materijala u iznosu od 20 kn (150,00-130,00= 20,00 kn) te je riječ o negativnom odstupanju jer je planirana cijena manja od stvarne nabavne cijene.

4. METODE OBRAČUNA UTROŠKA ZALIHA

Tehnike mjerenja, troška, u skladu s t. 10.28. HSFI-ja 10, koje nisu primijenjene prema trošku nabave mogu biti (Belak i dr., 2018:591):

- metoda standardnog troška ili
- metoda trgovine na malo.

Uvjet je da se ovim dvjema metodama dobivaju rezultati približni primjeni tehnike po trošku nabave.

Metoda standardnog troška uzimaju u obzir uobičajene količine materijala i dijelova, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Ona se redovito preispituje i po potrebi mijenja u odnosu na postojeće uvjete.

Metode mjerenja utroška zaliha su (Belak i sur., 2018:591):

- metoda specifične identifikacije
- metoda „prvi ulaz-prvi izlaz“ (FIFO metoda) i
- metoda prosječne ponderirane cijene.

Metode mjerenja utroška zaliha koriste po proizvoljno po izboru poduzeća. Znači, svako poduzeće, sukladno svojim potrebama i željama samo sebi bira metodu. Bitno je jedino da se prihvaćena metoda utroška zaliha primjenjuje tijekom cijele godine za sve vrste zaliha.

Metodu specifične identifikacije osobito je korisna u situacijama kada predmeti zaliha nisu redovito međusobno razmjenjivi i koji su izdvojeni za specifične projekte.

Metoda „prvi ulazi-prvi izlaz“ ili FIFO metoda (*First In- First Out*) podrazumijeva postupak da se stavka zaliha koja je prva kupljena razduži prva, neovisno o stvarnom fizičkom utrošku.

Metoda prosječnog ponderiranog troška, prema Belaku i sur. (2018:591) podrazumijeva „... postupak po kojem se trošak neke stavke određuje temeljem prosječnog ponderiranog troška svih stavki na početku razdoblja i troškova sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju“.

Prosjek se, temeljem ove metode, može računati za određeni period ili po zaprimanju svake dodatne stavke.

4.1. Metoda specifične identifikacije

„Metoda specifične identifikacije koristi se samo u određenim uvjetima. Sukladno t. 23. MRS-a 2 odnosno t. 10.29. HSFI-a 10, zalihe koje su nabavljene za posebne (specifične) projekte evidentiraju se prema vrijednostima posebne (specifične) identifikacije njihovih troškova. To znači da se za takve zalihe posebno utvrđuju troškovi, budući da iste zahtijevaju poseban postupak nabave, skladištenja, financiranja, a nisu uobičajeno zamjenjive nekim drugim vrstama zaliha“ (Horvat Jurjec, 2012:29).

Troškovi zaliha koji nisu redovito razmjenjivi, a koji su namijenjeni i izdvojeni za specifične projekte određuju se koristeći specifičnu identifikaciju njihovih individualnih troškova. Specifična identifikacija troška znači da se specifične troškove prodaje identificiranim predmetima zaliha. To je prikladan postupak za predmete odvojene za poseban projekt, neovisno o tome jesu li kupljeni ili proizvedeni (HSFI 10, t.30;MRS 2, t.24.).

Prema tome, HSFI 10 i MRS 2 točno određuju kada je dopušteno primijeniti specifičnu identifikaciju kao metodu obračuna zaliha. Osnovno je obilježje ove metode da se specifičnim jedinicama predmeta zaliha pridružuje njihove stvarne povijesne troškove, što znači da se troškove zaliha pridružuje ovisno o stvarnom fizičkom tijelu zaliha, što kod ostalih metoda obračuna zaliha ne mora biti.

Naime, kod drugih metoda obračuna utroška zaliha obračunani troškovi ne moraju pratiti fizičke tijekom trošenja zaliha. Zbog toga se često ističe da je metoda specifične identifikacije najobjektivniji pristup u sučeljavanju povijesnih troškova s prihodom. Primjena specifične identifikacije troška kod nezamjenjivih predmeta zaliha važna je zato što troškovi zaliha bitno određuju prodajnu cijenu svakog pojedinog predmeta.

Primjer 4. Praktična primjena metode specifične identifikacije troškova u slučaju trgovine na veliko upotrebom *kontinuiranog sustava obračuna*.

Tablica 1. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – ARTIKL A

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1.1.	Početno stanje	4		4	2.000,00	8.000,00		8.000,00
15.7.	Prodaja		1	3	2.000,00		2.000,00	6.000,00
20.8.	Nabava	6		9	2.500,00	15.000,00		21.000,00
10.9.	Prodaja		2	7	2.500,00		5.000,00	16.000,00
1.10.	Prodaja		1	6	2.000,00		2.000,00	14.000,00

Izvor: izrada autora

Tablica 2. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – ARTIKL B

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1.2.	Nabava	1		1	3.000,00	3.000,00		3.000,00
15.2.	Prodaja		1	0	3.000,00		3.000,00	0,00

Izvor: izrada autora

Tablica 3. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – ARTIKL C

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
15.12.	Nabava	1		1	4.000,00	4.000,00		4.000,00

Izvor: izrada autora

U karticama su navedeni artikli koji se vode u zasebnim evidencijama. Početno stanje artikla A je bilo 4 komada po cijeni od 2.000,00 kn/komad. Za svaki taj komad kao i za svaki kasnije nabavljeni poznat je njegov serijski broj koji daje uvid u točnu vrstu artikla kao i točan broj prodanog artikla. To omogućuju točan uvid kod vođenja artikla A koji je, kako se vidi iz priloženog, nabavljan po različitim cijenama.

Kartica za artikl B pokazuje situaciju gdje je nabavljen 1 komad artikla B po cijeni od 3.000,00 kn/komadu. Početno stanje, u ovoj situaciji nije iskazano jer je ono nula.

Kartica za C artikl pokazuje da je nabavljen 1 komad po cijeni od. Kn/komadu i taj artikl nije prodan.

Prema tome, slijedi prikaz prodanih artikala

Tablica 4. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – prodani artikli

Prodani artikli	Količina	Cijena (kn)	Troškovi zaliha
Artikl A	2	2.000,00	4.000,00
Artikl A	2	2.500,00	5.000,00
Artikl B	1	3.000,00	3.000,00
Ukupno	-	-	12.000,00

Izvor: izrada autora

Tablica 5. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – neprodani artikli

Neprodani artikli	Količina	Cijena (kn)	Troškovi zaliha
Artikl A	2	2.000,00	4.000,00
Artikl A	4	2.500,00	10.000,00
Artikl C	1	4.000,00	4.000,00
Ukupno	-	-	18.000,00

Izvor: izrada autora

Osim ovog primjera primjene metode specifične identifikacije troškova pomoću kontinuiranog obračuna moguća je i druga primjena i to upotrebom serijskog broja predmeta

4.2. Metoda standardnog troška

Prema Škarici (2014:21) metodu standardnog troška može se primijeniti kao tehniku mjerenja troškova zaliha, pod uvjetom da su rezultati u pogledu vrijednosti zaliha u Bilanci i troškova za prodano u Računu dobitka i gubitka otprilike jednaki kao stvarni trošak zaliha.

Naime, za financijska izvješća procjena zaliha prema standardnim troškovima prihvatljivo je kad nema velike razlike stvarnih i standardnih troškova. Ako je razlika stvarnih i standardnih troškova znatna, vrijednost zaliha treba uskladiti na razinu stvarnih troškova. Kada se ne bi usklađivalo tu razliku, zalihe u Bilanci i troškovi za prodano u Računu dobitka i gubitka bili bi pogrešno iskazani za nedopuštenu svotu.

Prilikom primjene metode standardnog troška, knjiženje se provodi po standardnom trošku, a ne po stvarnom trošku te je stoga razliku potrebno knjižiti na poseban račun 318 - *Odstupanje od cijene zaliha*.

Ako je stvarna cijena po kojoj je materijal zadužen na skladište manja od standardne cijene, riječ je o pozitivnom odstupanju koje se na računu 318 knjiži potražno. Suprotno tome, ako je stvarna cijena materijala viša od standardne cijene, riječ je o negativnom odstupanju.

Primjer 5: Knjiženje zaduženja i utroška zaliha materijala prema standardnim troškovima (standardni troškovi veći od stvarnih)

Nabavljeno je 400 kg materijala po cijeni 200,00 kn/kg. Primljen je račun dobavljača na svotu 100.000,00 kn (vrijednost 80.000,00 kn + 25% PDV-a 20.000,00 kn). Materijal je na zalihe

zadužen po standardnoj cijeni 210 kn/kg. U proizvodnji je isporučeno 300 kg materijala po standardnoj cijeni. Knjiži se odstupanje od stvarne cijene materijala

3100 Zalihe materijala (po standardnoj cijeni)	2200 Dobavljači dobara
(1) 84.000,00 63.000,00 (2)	100.000,00 (1)
140012 Pretporez 25%	318 Odstupanje od stvarne cijene zaliha
(1) 20.000,00	(3) 3.000,00 4.000,00 (1)
4000 Osnovni materijali i sirovine	409 Odstupanje od standardnog troška
(2) 63.000,00	3.000,00 (3)

Opis knjiženja:

- (1) Nabavljene su zalihe
- (2) Primljen je račun od dobavljača
- (3) Knjiži se odstupanje od stvarne cijene materijala

Temeljem primjera 5, potrebno je provesti knjiženje tri poslovne promjene. Prvo se knjiži nabava materijala po standardnim cijenama na način da se na dugovnoj strani konta 3100 – zaduže zalihe materijala za 84.000,00 kn (400,00 kg x 210,00 kn/kg standardna cijena) i pretporez na konto 140012 – Pretporez 20.000,00 kn. Na potražnu stranu konta dobavljača – 2200 bilježi se iznos ukupnog računa 100.000,00 kn čime se dobiva razlika koja se knjiži na konto 318 – Odstupanje od stvarne cijene zaliha 4.000,00 kn (84.000,00 + 20.000,00 s dugovne strane umanjiti za ukupan iznos računa od 100.000,00 kn).

Nakon toga slijedi knjiženje utrošenog materijala po standardnim cijenama na način da se na dugovnu stranu rkonta 4000 – Osnovni materijali i sirovine knjiži kvocijent utrošenog materijala po standardnoj cijeni (300 kg x 210,00 kn).

Na kraju se provodi knjiženje za odstupanje od standardnog troška tako da se knjiži razlika stvarne i standardne cijene za isporučeni material na način da konto 318 - Odstupanje od stvarne cijene zaliha duguje, a konto 409 - Odstupanje od standardnog troška potražuje 3.000,00 kn.

Primjer 6: Knjiženje zaduženja i utroška zaliha materijala prema standardnim troškovima (standardni troškovi manji od stvarnih)

Nabavljeno je 300 kg materijala po cijeni 500,00 kn/kg. Primljen je račun dobavljača na svotu 187.500,00 kn (vrijednost 150.000,00 kn +25% PDV-a 37.500,00 kn). Materijal je na zalihe zadužen po standardnoj cijeni od 480 kn/kg. U proizvodnji je isporučeno 150 kg materijala. Obračun utroška je prema standardnoj cijeni 480 kn/kg. Za utrošeni materijal knjižena su odstupanja od stvarne cijene zaliha materijala.

3100 Zalihe materijala (po standardnoj cijeni)	2200 Dobavljači dobara				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: left;">(1) 144.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">72.000,00 (2)</td> </tr> </table>	(1) 144.000,00	72.000,00 (2)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">187.500,00 (1)</td> </tr> </table>		187.500,00 (1)
(1) 144.000,00	72.000,00 (2)				
	187.500,00 (1)				
140012 Pretporez 25%	318 Odstupanje od stvarne cijene zaliha				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: left;">(1) 37.500,00</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(1) 37.500,00		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: left;">(1) 6.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">3.000,00 (3)</td> </tr> </table>	(1) 6.000,00	3.000,00 (3)
(1) 37.500,00					
(1) 6.000,00	3.000,00 (3)				
4000 Osnovni materijali i sirovine	409 Odstupanje od standardnog troška				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: left;">(2) 72.000,00</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(2) 72.000,00		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: left;">3) 3.000,00</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	3) 3.000,00	
(2) 72.000,00					
3) 3.000,00					

Opis knjiženja:

- (1) Nabavljene su zalihe
- (2) Primljen je račun od dobavljača
- (3) Knjiži se odstupanje od stvarne cijene materijala

Može se uočiti kako je u ovom slučaju u prvoj poslovnoj promjeni gdje se knjiži nabava materijala po standardnim cijenama konto 318 na dugovnoj strani jer se radi o odstupanjima u cijeni kada su standardni troškovi manji od stvarnih. Sukladno tome, zalihe na konto 3100 bilježe iznos od 144.000,00 kn (300 kg x 480,00kn). Konto pretporeza duguje 37.500,00 kn te konto 318 – Odstupanje od stvarne cijene zaliha materijala duguje 6.000,00 kn (konačna cijena dobavljača umanjena za zalihe i pretporez).

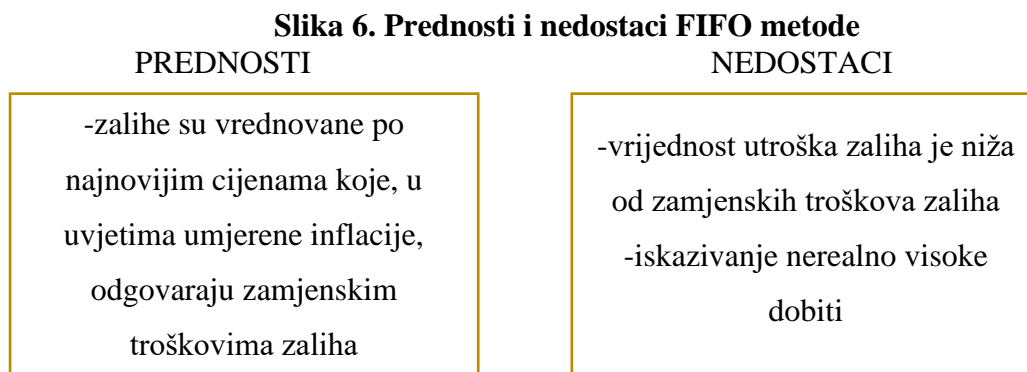
Nakon toga slijedi knjiženje utrošenog materijala po standardnim cijenama na način da se na dugovnu stranu konta 4000 – *Osnovni materijali i sirovine* knjiži kvocijent utrošenog materijala po standardnoj cijeni (150 kg x 480,00 kn) tj. 72.000,00 kn

U trećoj poslovnoj promjeni knjiži se odstupanje od standardnog troška gdje u ovom slučaju konto 409 – *Odstupanje od stvarne cijene zaliha materijala* duuguje 3.000,00 kn, a konto 318 – *Odstupanje od stvarne cijene zalihe materijala* potražuje isti iznos.

4.3. FIFO metoda obračuna utroška zaliha

Osnovna karakteristika primjene FIFO metode je da će zalihe koje odlaze sa skladišta u proizvodnju biti obračunate po prvoj cijeni po kojoj je materijal ušao u skladište. Naime, neovisno o stvarnom redoslijedu utroška zaliha troškovi će biti terećeni prema redoslijedu njihove nabave i to po cijeni i količini. Prema tome, rezultat što će se pojaviti nakon primjene FIFO metode izražen visinom troškova ili rashoda i zaliha na kraju razdoblja, ovisit će o tome rastu li troškovi nabave zaliha ili padaju.

Sljedeća slika prikazuje osnovne prednosti i nedostatke FIFO metode utroška zaliha.



Izvor: Belak i sur., (2018). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, XI. Izmijenjena i dopunjena naklada. Zagreb: RRiF-plus, Zagreb str. 593.

Primjer 7: Nabava i utrošak zaliha sirovina i materijala uz primjenu FIFO metode. „Društvo „XYX“ d.o.o. raspolagalo je tijekom godine. zalihama sirovina „X“:

1. 1. početno je stanje 200 komada, nabavna vrijednost 80.000,00 kn
15. 4. utrošeno je u proizvodnji 100 komada
20. 6. nabavljeno 60 komada, nabavna vrijednost 30.000,00 kn
20. 9. utrošeno je u proizvodnji 160 komada
21. 10. nabavljeno je 50 komada, nabavna vrijednost 30.000,00 kn
25. 10. nabavljeno je 30 komada, nabavna vrijednost 15.000,00 kn
15. 11. utrošeno je u proizvodnji 60 komada

20. 12. nabavljeno je 20 komada, nabavna vrijednost 12.000,00 kn

Tablica 6. Obračun zaliha uz primjenu FIFO metoda

Nadnevak	Opis	Kolicina u kg			Cijena(kune)	Vrijednost kuna		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9
01.01.	početno stanje	200		200	400.00	80,000.00	-	80,000.00
15.04.	utrošeno u proizvodnji		100	100	400.00	-	40,000.00	40,000.00
20.06	nabavljeno	60		160	500.00	30,000.00	-	70,000.00
20.09.	utrošeno 1) 100*400 kn		100	60	400.00	-	40,000.00	30,000.00
	utrošeno 2) 60*500 kn		60	0	500.00	-	30,000.00	-
21.10.	nabavljeno	50		50	600.00	30,000.00	-	30,000.00
25.10.	nabavljeno	30		80	500.00	15,000.00	-	45,000.00
15.11.	utrošeno 1) 50*600 kn		50	30	600.00	-	30,000.00	15,000.00
	utrošeno 2) 10*500		10	20	500.00	-	5,000.00	10,000.00
20.12	nabavljeno	20		40	600.00	12,000.00	-	22,000.00
31.12	Zaključno stanje	360	320	40		167,000.00	145,000.00	22,000.00

Izvor: izrada autora

Knjiženja:

Zalihe sirovina i materijala				Pretporez po ulaznim računima			
S ⁰	80.000,00	40.000,00	(1)	(2)	7.500,00		
(2)	30.000,00	70.000,00	(3)	(4)	7.500,00		
(4)	30.000,00	35.000,00	(6)	(5)	3.750,00		
(5)	15,000,00			(7)	3.000,00		
(7)	12.000,00						

Proizvodnja u tijeku			Dobavljači zaliha		
(1)	40.000,00			37.500,00	(2)
(3)	70.000,00			37.500,00	(4)
(6)	35000,00			18.750,00	(5)
				15.000,00	(7)

Opis knjiženja

- (1) zalihe su utrošene u proizvodnju
- (2) nabavljene su zalihe
- (3) zalihe su utrošene u proizvodnju
- (4) nabavljene su zalihe
- (5) nabavljene su zalihe
- (6) nabavljene su zalihe
- (7) zalihe su utrošene u proizvodnju

4.4. Metoda prosječnog ponderiranog troška

Metoda ponderiranog prosječnog troška (PPC metoda) podrazumijeva postupak po kojem se trošak nabave neke stavke određuje temeljem prosječnog ponderiranog troška svih stavaka na početku razdoblja i sličnih stavaka koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju (t. 10.35. HSFI-ja 10). Prosjek se može izračunati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke, ovisno o uvjetima u kojim poduzetnik posluje.

Slika 7. Prednosti i nedostaci metode prosječne ponderirane cijene

PREDNOSTI	NEDOSTACI
<ul style="list-style-type: none">- jednostavnost primjene- jednostavna za programiranje	<ul style="list-style-type: none">-u uvjetima rasta cijena, prosječne cijene će biti niže od zamjenskih troškova nabave zaliha- decimalni brojevi koji se zaokružuju potreba za usklađivanjem

Izvor: Skupina autora (2018) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, XI. Izmijenjena i dopunjena naklada, RRiF-plus, Zagreb str .594.

Primjer 8: Nabava i utrošak zaliha sirovina i materijala uz primjenu ponderirane prosječne cijene. „Društvo „XYX“ d.o.o. raspolagalo je tijekom godine. zalihamo sirovina „X“:

1. 1. početno je stanje 200 komada, nabavna vrijednost 80.000,00 kn
15. 4. utrošeno je u proizvodnji 100 komada
20. 6. nabavljeno 60 komada, nabavna vrijednost 30.000,00 kn
20. 9. utrošeno je u proizvodnji 160 komada
21. 10. nabavljeno je 50 komada, nabavna vrijednost 30.000,00 kn
25. 10. nabavljeno je 30 komada, nabavna vrijednost 15.000,00 kn
15. 11. utrošeno je u proizvodnji 60 komada
20. 12. nabavljeno je 20 komada, nabavna vrijednost 12.000,00 kn

Tablica 7. Obračun zaliha uz primjenu metode ponderiranih prosječnih cijena

Nadnevak	Opis	Kolicina u kg			Cijena(kune)	Vrijednost kuna		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1	2	3	4	5	6	7	8	9
01.01.	početno stanje	200		200	400.00	80,000.00	-	80,000.00
15.04.	utrošeno u proizvodnji		100	100	400.00	-	40,000.00	40,000.00
20.06	nabavljeno	60		160	500.00	30,000.00	-	70,000.00
20.09.	utrošeno u proizvodnji		160	0	437.50	-	70,000.00	-
21.10.	nabavljeno	50		50	600.00	30,000.00	-	30,000.00
25.10.	nabavljeno	30		80	500.00	15,000.00	-	45,000.00
15.11.	utrošeno u proizvodnji		60	20	562.50	-	33,750.00	11,250.00
20.12	nabavljeno	20		40	600.00	12,000.00	-	23,250.00
31.12	Zaključno stanje	360	320	40		167,000.00	143,750.00	23,250.00

Izvor: izrada autora

Ponderirana prosječna cijena = ukupna vrijednost zaliha / ukupna količina zaliha

12. 3. ponderirana prosječna cijena = 80.000,00 / 200 = 400,00 kn

20. 9. ponderirana prosječna cijena = 70.000,00 / 160 = 437,50 kn

25. 9. ponderirana prosječna cijena = 45.000,00 / 80 = 562,50 kn

Knjiženja:

Zalihe sirovina i materijala				Pretporez po ulaznim računima			
S ⁰	80.000,00			(2)	7.500,00		
(2)	30.000,00			(4)	7.500,00		
(4)	30.000,00	40.000,00	(1)	(5)	3.750,00		
(5)	15.000,00	70.000,00	(3)	(7)	3.000,00		
(7)	12.000,00	33.750,00	(6)				

Proizvodnja u tijeku		Dobavljači zaliha	
(1)	40.000,00	37.500,00	(2)
(3)	70.000,00	37.500,00	(4)
(6)	33.750,00	18.750,00	(5)
		15.000,00	(7)

Opis knjiženja

(1) zalihe su utrošene u proizvodnju

(2) nabavljene su zalihe

(3) zalihe su utrošene u proizvodnju

(4) nabavljene su zalihe

(5) nabavljene su zalihe

(6) nabavljene su zalihe

(7) zalihe su utrošene u proizvodnju

Usporedimo li ovih dviju metoda zaključuje se kako dolazi do učinaka u bilanci i u računu dobitka i gubitka. To nam najbolje predočava sljedeći usporedni prikaz kretanja zaliha tokom 2019.

Tablica 8. Usporedni prikaz obračuna zaliha primjenom FIFO metode i metode ponderirane prosječne cijene

	FIFO	PPC
Zalihe	22.000,00	23.250,00
Troškovi	145.000,00	143.750,00
Ukupno	167.000,00	167.000,00

Izvor: izrada autora

Izaberemo li FIFO metodu u uvjetima kada cijene rastu, imat ćemo najveće zalihe i najmanje troškove u odnosu na ostale metode. Vrijedi i obratno (ako uz primjenu FIFO metode cijene padaju, iskazivati će se najmanje zalihe i najveći troškovi zaliha u odnosu na ostale metode vrednovanja zaliha). Međutim, navedeni učinci dolaze do izražaja u kratkoročnoj vremenskoj dimenziji. Naime, dugoročno gledano, kada su sve zalihe utrošene, učinaka nema.

Tablica 9. Usporedni prikaz obračuna zaliha primjenom FIFO metode i metode ponderirane prosječne cijene

	FIFO	PPC
Zalihe	22.000,00	23.250,00
Troškovi	145.000,00	143.750,00

Izvor: izrada autora

Na temelju prethodnih tablica dolazimo do zaključka da svaka od navedenih metoda ima različit učinak na financijski rezultat poslovanja, a samim time i različit učinak na porez na dobitak. Naime, kod primjene FIFO metode, u uvjetima rasta cijena, trošak zaliha je najmanji u odnosu na ostale metode, što znači da je dobitak veći nego što bi bio da smo primjenjivali metodu prosječne ponderirane cijene.

S obzirom na to da je prikazano kako utvrditi trošak zaliha, potrebno je napomenuti kada se rashodi mogu priznati, proknjižiti i iskazati u računu dobitka i gubitka. Naime, u MRS-u 2, t. 34. je propisano da „kada su zalihe prodane, knjigovodstvena vrijednost tih zaliha treba se priznati kao rashod u razdoblju u kojem je priznat odnosni prihod (načelo sučeljavanja prihoda i rashoda)“ (MRS2, 2009:16).

5. ZAKLJUČAK

Opće je poznato kako su profitabilnost, stabilnost, likvidnost i efikasnost ciljevi koje svako poduzeće teži postići. Zalihe su kratkotrajna imovina i sama njihova vrijednost pretvara se u novac te već tu vidimo važnost i povezanost s ciljevima i vrijednostima koji se žele ostvariti. Već poznata važnost zaliha bile one sigurnosne, cikličke, sezonske ili bilo koje druge govori nam kako je pravodobno upravljanje njima pravi put ka ispunjenju željenog koeficijenta i ostvarivanju veće dobiti u tome određenom razdoblju. Kako bi se to učinilo na ispravan način bitno je imati optimalnu količinu i koristiti odgovarajuću metodu od brojnih koje se koriste. Svaki dio poduzeća i organizacije gradi se od temelja.

U današnje vrijeme, teško je provesti bilo kakav plan ili oblik poslovanja bez sposobnog i sigurnog računovodstvenog odjela. Poduzeće kao cjelina odgovorno je cijelo vrijeme voditi brigu o upravljanju rizicima, stanju zaliha, novca, ljudskim resursima, stručnom menadžmentu i provođenju plana. Uz dobar plan, ideju, viziju, važno je imati i sigurnost koju dobar financijski i računovodstveni program, plan, alat, kako god ga želite nazvati, pruža. Tek onda može se pričati o ostvarivanju ciljeva i osiguranju razvoja. Usput govoreći, opće poznato je kako budućnost poduzeća ovisi o ispravnosti i kvaliteti procesa, efikasnom ispunjavanju svojih obveza na vrijeme. Zaposlenici poduzeća na svim razinama i svim jedinicama organizacije dužni su navedene radnje provoditi po zakonskim propisima, ostavljajući svoj trag u upravljačkoj strukturi i kvaliteti same izvedbe i provedbe cjelokupnog plana.

Literatura

1. Belak, V. (2002.). Određivanje vrijednosti i knjiženje zaliha sirovina i materijala, Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije 6.
2. Belak, V. (1996.) Računovodstvo i revizija zaliha, Zagreb: Faber i Zgombić plus, I. izdanje
3. Gulin, D. (ur), Vašiček, V., Dražić, Lutilsky, I, Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić, M.. (2018). Računovodstvo II: Evidentiranje poslovnih procesa. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
4. Horvat Jurjec, K. (2012.), Računovodstvo vrednovanja zaliha, Računovodstvo revizija i financije 8. Zagreb: RRiF. 26-32
5. Karić M. (2008), Upravljanje troškovima, Osijek Ekonomski fakultet
6. Narodne novine: Zakon o računovodstvu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18
7. Skupina autora, (2018) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, XI. Izmijenjena i dopunjena naklada. Zagreb: RRiF-plus.
8. Skupina autora, Mladen Habek (ur). (2002). Upravljanje zalihama i skladišno poslovanje. Zagreb: RRiF-plus.
9. Škarica, I. (2014). Računovodstveno praćenje sirovina i materijala, završni rad. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku.

POPIS SLIKA

Slika 1. Položaj zaliha u bilanci	5
Slika 2. Stanje i kretanje sirovina i materijala na zalihi	7
Slika 3. Osnovni proces kod zaliha sirovina i materijala	8
Slika 4. Nabava sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po	18
Slika 5. Nabava sirovina i materijala uz evidenciju zaliha po	19
Slika 6. Prednosti i nedostaci FIFO metode	27
Slika 7. Prednosti i nedostaci metode prosječne ponderirane cijene.....	29

POPIS TABLICA

Tablica 1. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – ARTIKL A	22
Tablica 2. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – ARTIKL B	23
Tablica 3. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – ARTIKL C	23
Tablica 4-. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – prodani artikli ..	23
Tablica 5. Metoda specifične identifikacije kontinuiranog sustava obračuna – prodani artikli	24
Tablica 6. Obračun zaliha uz primjenu FIFO metoda	28
Tablica 7. Obračun zaliha uz primjenu metode ponderiranih prosječnih cijena	30
Tablica 8. Usporedni prikaz obračuna zaliha primjenom FIFO metode i metode ponderirane prosječne cijene	31
Tablica 9. Usporedni prikaz obračuna zaliha primjenom FIFO metode i metode ponderirane prosječne cijene	31