

Lambaša, Julija

Undergraduate thesis / Završni rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic of Šibenik / Veleučilište u Šibeniku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:143:899670>

Rights / Prava: [In copyright](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2022-10-01**

Repository / Repozitorij:

[VUS REPOSITORY - Repozitorij završnih radova
Veleučilišta u Šibeniku](#)

VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL MENADŽMENT
STRUČNI STUDIJ MENADŽMENTA

Završni rad

IMOVINA

Šibenik, 2015.

VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL MENADŽMENT
STRUČNI STUDIJ MENADŽMENTA

Završni rad

IMOVINA

Kolegij: Računovodstvo

Mentor: Anita Grubišić, mag.oec.,v.pred.

Student: Julija Lambaša

Matični broj studenta: 11 133 073

Šibenik, rujan 2015.

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
2. TEORIJA IMOVINA	2
2.1. Dugotrajna imovina.....	3
2.1.1. Nematerijalna imovina	3
2.1.2. Materijalna imovina	6
2.1.3. Dugoročna financijska imovina	9
2.1.4. Dugoročna potraživanja	10
2.2. Kratkotrajna imovina.....	11
2.2.1. Zalihe.....	11
2.2.2. Potraživanja.....	13
2.2.3. Financijska imovina	15
2.2.4. Novac	17
3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ZALIHA	20
3.1. Nabava i uskladištenje zaliha	20
3.2. Utrošak zaliha u proizvodnji	21
3.2.1. FIFO metoda	22
3.2.2. LIFO metoda	23
3.2.3. Metoda prosječne ponderirane cijene.....	23
3.3. Otudjenje zaliha.....	24

4. PRIMJERI KNJIŽENJA	26
4.1. Primjeri knjiženja dugotrajne imovine	26
4.1.1. Primjer knjiženja ulaganja u licenciju	26
4.1.2. Primjer knjiženja kupnje opreme koja se financira djelomično iz kapitala glavnice a djelomično iz kredita	28
4.2. Primjeri knjiženja kratkotrajne imovine.....	30
4.2.1. Primjer knjiženja žiro računa i blagajne.....	30
4.2.2. Primjer knjiženja kratkoročnih dionica	31
4.2.3. Primjer knjiženja otkupa vlastitih kratkotrajnih dionica	32
4.2.4. Primjer knjiženja sirovine i materijala na skladištu po vrijednosti troškova kupnje	33
5. ZAKLJUČAK	35
6. LITERATURA.....	36

TEMELJNA DOKUMENTACIJSKA KARTICA

Veleučilište u Šibeniku

Završni rad

Odjel Menadžmenta

Preddiplomski stručni studij Menadžment

IMOVINA

Julija Lambaša

Ivana Meštrovića 36, Šibenik

Sažetak rada (opseg do 300 riječi):

Imovina su pokretana i nepokretna dobra i/ili prava vlasništva pravne ili fizičke osobe, koja se mogu izraziti u novcu; sredstva koja se upotrebljavaju u poduzeću s ciljem ostvarivanja određene dobiti.

Postoji nekoliko podjela imovine, koje su slijedeće. Imovina može biti materijalna i nematerijalna. Prema vijeku trajanja dijeli se na dugotrajnu i kratkotrajnu. Prema pojavnom obliku imovina se može razvrstati u sljedeće osnovne skupine: gotovina, materijalne stvari, potraživanja i ostala prava, te plaćeni troškovi razdoblja i nedospjela naplata prihoda.

(stranice 35 / tablica 6 / literaturnih navoda 13 / jezik izvornika: hrvatski)

Rad je pohranjen u: Knjižnici Veleučilišta u Šibeniku

Ključne riječi: imovina, dugotrajna, kratkotrajna, knjiženja

Mentor: Anita Grubišić, mag.oec.,v.pred.

Rad je prihvaćen za obranu:

BASIC DOCUMENTATION CARD

Polytechnic of Šibenik

Final paper

Department of Management

Professional Undergraduate Studies of Management

ASSETS

Julija Lambaša

Ivana Meštrovića 36, Šibenik

Abstract (up to 300 words):

The assets are operated and immovable property and / or property rights of legal or natural persons, which can be expressed in money; products used in the company in order to achieve a certain profit.

There are a division of the assets, which are as follows. Assets can be tangible and intangible. According to the life cycle is divided into fixed and current. According to the appearance of the property can be divided into the following groups: cash, tangible assets, claims and other rights, and paid expenses and accrued income.

(pages 35 / tables 6 / references 13 / original in Croatian language)

Paper deposited in: Library of Polytechnic of Šibenik

Keywords: assets, long term, short term, postings

Supervisor: Anita Grubišić, master of profession senior lecturer

Paper accepted:

1. UVOD

Imovina je glavni preduvjet kako bi određeno poduzeće kvalitetno funkcioniralo. S obzirom na to od iznimne je važnosti kvalitetno upravljati imovinom te računovodstveno pratiti radnje koje se rade pri nabavci, prodaji i drugim postupcima vezanima uz imovinu. Cilj samog rada je ukazati koliko je bitno na pravilan način pristupiti vođenju računovodstvenih knjiga te ukazati u kratkim crtama na koje načine se ti postupci izvode.

Tijekom priprema za ovaj rad autor se služio stručnim knjigama i stručnim člancima te internetom iz područja imovin, upotrebljavajući tzv. „desk“ metodu istraživanja ili istraživanje za stolom. Istraživanjem se nastojalo prikazati ono bitno za samu temu. Rad je napisan u tri cjeline.

Cjelina jedan prikazuje pojam imovine. Rečeno je nešto više o dugotrajnoj imovini te kratkotrajnoj. Ove vrste imovine su definirane te su ispisane njihove podjele.

U cjelini dva rečeno je nešto više o računovodstvenom praćenju zaliha. Računovodstveno praćenje zaliha pojašnjeno je kroz tri glavna koraka.

Cjelina tri prikazuje načine knjiženja pojedinih podskupina dugotrajne i kratkotrajne imovine. Knjiženja su pojašnjena preko riješenih zadataka.

2. TEORIJA IMOVINA

Imovina (engl. assets, njem. Vermögen) su pokretana i nepokretna dobra i/ili prava vlasništva pravne ili fizičke osobe, koja se mogu izraziti u novcu; sredstva koja se upotrebljavaju u poduzeću. Bitna je posebnost imovine postojanje određenog stupnja izvjesnosti da će se njezinom uporabom ostvariti buduća ekonomska dobit. Ako određeni imovinski dio zadovoljava ovaj kriterij, zadovoljava definiciju imovine i može se u računovodstvu prikazati kao dio ukupne vrijednosti imovine poduzeća. Imovina može biti materijalna ili nematerijalna.

Prema vijeku trajanja imovina se dijeli na kratkoročnu (vijek trajanja do godine dana) i dugoročnu (vijek trajanja duži od jedne godine). S obzirom na likvidnost imovina može biti likvidna ili lako promjenjiva u likvidnu (novac, bankovni depozit, računi dospjeli na naplatu, zalihe gotovih proizvoda), te nelikvidna, tj. fiksna (zgrade, zemljište, dugoročne investicije i sl.).

Prema pojavnom obliku imovina se može razvrstati u sljedeće osnovne skupine: gotovina, materijalne stvari, potraživanja i ostala prava, te plaćeni troškovi razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja). Imovina se može trajno upotrijebiti u proizvodnji dobara i/ili usluga koje će poduzeće plasirati na tržištu, razmijeniti za druge oblike imovine ili se može upotrijebiti za podmirenje obveza prema bilo kome, po bilo kojoj osnovi. Imovina se u računovodstvu uglavnom vrednuje prema iznosu gotovine koja je bila uložena u njezino nabavljanje (troškovi koje je poduzeće imalo kako bi ostvarilo vlasništvo, vlasničko pravo ili kontrolu prinosa tog dijela imovine). Računovodstvenim evidentiranjem puteva i načina pribavljanja imovine stvara se logična povezanost između skupine i pojedinih vrsta imovine s jedne strane, te dugova i vlasničkog kapitala s druge.¹

¹ <http://limun.hr/main.aspx?id=10433>, (02.09.2015.)

2.1. Dugotrajna imovina

Dugotrajna imovina (engl. fixed assets, long-term assets, njem. langfristiges Vermögen) su sva sredstva koja trajno služe poslovnom procesu u poduzeću i unovčiva su u rokovima dužim od godine dana. Svrha ovog oblika imovine nije preprodaja.

Može se raščlanjivati prema različitim kriterijima. U financijskim izvješćima uobičajena je sljedeća bilančna raščlana:

- nematerijalna imovina;
- materijalna imovina;
- financijska imovina i
- potraživanja.²

Temeljno obilježje ove (dugotrajne) imovine jest da će se njezina vrijednost, u konačnici, izravno ili neizravno preoblikovati (pretvoriti) u novac, u razdoblju duljem od jedne godine od datuma bilance. Rečene stavke dugotrajne imovine, kao i druge imovinske stavke, u financijskim izvještajima (bilanci) iskazuju se po tzv. neto knjigovodstvenoj vrijednosti.

2.1.1. Nematerijalna imovina

Nematerijalna imovina sastavni je dio dugotrajne imovine kojoj nedostaje fizički oblik. Uporabom nematerijalne imovine u poduzetničkoj aktivnosti, ovisno o vrsti nematerijalne imovine, poduzetnik ostvaruje prihode na osnovi isključivog prava upotrebljavanja, zaštite i povlastica u poslovnom procesu.

Nematerijalna imovina amortizira se u sklopu korisnog vijeka trajanja u kojemu se amortizacija sustavno raspoređuje na obračunska razdoblja upotrebljavanja. Osnovica za obračun amortizacije nematerijalne imovine je njezina bruto – knjigovodstvena vrijednost, odnosno troškovi nabave.

Bruto knjigovodstvenu vrijednost (troškove nabave) nematerijalne imovine čini svota izdana prilikom njezine nabave, a ona ovisi o očekivanoj budućoj dobiti, tj. o prihodu koji će se ostvariti njezinim upotrebljavanjem.³

² <http://limun.hr/main.aspx?id=10403&Page=5>, (01.08.2015.)

Prema odredbama iz MRS-a 38, pod nematerijalnom imovinom se razumiju stavke imovine koje nisu novac, a nemaju ni fizičko obilježje. Dugotrajna nematerijalna imovina, u propisanoj shemi aktive bilance, pokazuje neto knjigovodstvenu vrijednost različitih vrsta imovine, koju karakterizira nematerijalni oblik, a uključuje:

- osnivačke izdatke – 001,
- izdatke za istraživanje i razvoj – 000,
- goodwill - 004,
- prava (patente, licencije, koncesije, franšize...) - 003 i
- predujmove za dugotrajnu nematerijalnu imovinu - 006.⁴

2.1.1.1. Osnivački izdatci

Osnivački izdatci predstavljaju visinu novčanih izdataka povezanih s osnivanjem poduzeća. Tu spadaju izdatci za temeljne akte poduzeća, usluge odvjetnika, troškove registracije, naknade za računovodstvene poslove i sl.

2.1.1.2. Izdatci za istraživanje i razvoj

Izdatci za razvoj obuhvaćaju izdatke za razvoj projekta (izradu i testiranje prototipova i modela, dizajn alata i kalupa) te izdatke za razvoj proizvoda, postupaka, receptura i sl. Ulaganjima u razvoj poduzeće stječe povoljnije uvjete poslovanja poboljšanjem proizvoda ili proizvodnih postupaka, ili ostvaruje efikasniju i racionalniju proizvodnju.

2.1.1.3. Goodwill

Označava veću vrijednost poduzeća koje ono ima radi svojeg ugleda, položaja na tržištu, organizacije, kvalitete zaposlenog osoblja i sličnih čimbenika koji se teško mogu mjeriti. Ta vrijednost odražava se u pozitivnoj razlici između vrijednosti poduzeća kao cjeline u odnosu na zbroj vrijednosti pojedinih njegovih dijelova koji se mogu identificirati. On predstavlja vrijednost neodvojivu od poduzeća i ne može se samostalno kupovati niti prodavati. Vrijednost goodwilla ostvaruje se prodajom kompletnog poduzeća po cijeni koja je veća od

³ Safret, M., Knjigovodstvo s bilanciranjem 3, Školska knjiga, Zagreb, 1997., 141. i 142. str.

⁴ Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 173. str.

vrijednosti njegove imovine. On se može proknjižiti samo kada je plaćen, to jest kad je poduzeće kupljeno u cjelini.

2.1.1.4. Prava

Koncesija

Koncesija je ugovorom uređen pravni odnos kojim jedna strana (koncedent) ustupa drugoj strani (koncesionaru) dobra ili prava na ekonomsko korištenje, a za to stjecatelj koncesije plaća naknadu. Plaćeni iznos naknade prikazuje se kao vrijednost koncesije u okviru nematerijalne imovine poduzeća. U poslovnoj praksi susreću se državne koncesije i koncesije jedinica lokalne samouprave. Zakonom o koncesijama uređeni su postupci davanja prava na korištenje općeg ili drugog dobra koje je od interesa za Republiku Hrvatsku, prava izvođenja javnih radova ili pružanja usluga u općem interesu, te prestanak koncesije.

Patenti

Patenti predstavljaju ekskluzivno pravo poduzeća (garantira ga država) na korištenje i prodaju određenog proizvoda ili proizvodnog postupka. Svrha te garancije je zaštita korištenja izuma novih strojeva i procesa od drugih poduzeća. Visina plaćene gotovine za kupnju patenta od izumitelja ili nekog drugog vlasnika prikazuje se kao vrijednost patenta u okviru nematerijalne imovine.

Franšiza

Franšiza se pojavljuje kada poduzeće (davatelj franšize) licencira svoje trgovačko ime (brand) i svoj način rada (sustav poslovanja) određenoj osobi ili grupi (korisniku franšize) koji se slaže da će poslovati u skladu s uvjetima ugovora o franšizi. Davatelj franšize osigurava korisniku franšize podršku, a ponekad ima određenu kontrolu nad načinom poslovanja korisnika. Korisnik plaća davatelju franšize početnu pristojbu (franšizna pristojba) i pristojbu za poslovanje (Royalty) za upotrebljavanje trgovačkog imena i načina poslovanja.

Licencija

Licencija je kupnja prava na upotrebljavanje određene tehnologije, tehničkog znanja, izuma ili zaštićenog prava. Ta kupnja označava vremensko pravo upotrebljavanja ili pravo na proizvodnju određene količine proizvoda.⁵

2.1.1.5. Predujmovi za dugotrajnu nematerijalnu imovinu

Iskazana vrijednost nematerijalne imovine u aktivi bilance predstavlja razliku između troška stjecanja i pripadajuće akumulirane amortizacije, odnosno možebitna vrijednosnog usklađenja do datuma bilance.

Radi potrebe ispravne klasifikacije ulaganja, u skupini dugotrajna nematerijalna imovina iskazuju se i dani predujmovi za njezinu nabavu, koja nije bila realizirana do datuma bilance.⁶

2.1.2. Materijalna imovina

Prema međunarodnom računovodstvenom standardu dugotrajna materijalnu imovinu čine stalna sredstva koja nisu namijenjena prodaji, već ih poduzetnik stalno upotrebljava u proizvodnji proizvoda, usluga, u prometu robe, usluga davanja u najam kao i u administrativne svrhe.⁷

U Hrvatskom računovodstvu materijalna imovina obuhvaća imovinu poduzeća u obliku stvari koje su nabavljene za uporabu u proizvodnji, u pribavljanju roba i usluga, za iznajmljivanje ili uporabu u administrativne svrhe, a čija pojedinačna nabavna vrijednost je veća od 3500 kn.⁸

Materijalna imovina obuhvaća:

- zemljište i šume;
- građevinski objekti,
- postrojenja i oprema (strojevi),
- alati, pogonski i uredski inventar, namještaj i transportni uređaji (sredstva),
- materijalna sredstva u pripremi,

⁵ <https://www.pfst.hr/uploads/Predavanje%2010%20a1.pdf>, (02.08.2015.)

⁶ Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 177. str.

⁷ Safret, M., Knjigovodstvo s bilanciranjem 3, Školska knjiga, Zagreb, 1997., 145. str.

⁸ <https://www.pfst.hr/uploads/Predavanje%2010%20a1.pdf>, (02.08.2015.)

- stambene zgrade i stanovi,
- predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu i
- ostala materijalna imovina.

2.1.2.1. Zemljišta i šume

Ova stavka uključuje sve vrste zemljišta (poljoprivredno i građevinsko), a iskazuje se po nabavnoj (povijesnoj) ili revaloriziranoj (ponovno procijenjenoj) vrijednosti. U nabavnu su cijenu uključeni i svi zavisni troškovi nabave (odvjetički, javnobilježnički i sl.), kao i pripadajući nepovratni porez (porez na promet nekretnina).

Osim toga, u nabavnu vrijednost građevinskog zemljišta uključuju se i troškovi uređenja (možebitno uklanjanje postojećih građevina, čišćenje i poravnavanje zemljišta). Jasno, s obzirom na to da je riječ o imovini koja se uporabom i vremenom ne troši, zemljište ne podliježe amortizaciji (smanjenju vrijednosti radi uporabe).

Odvojeno iskazivanje vrijednosti zemljišta od pripadajuće građevine važno je radi različitoga poreznog statusa, s jedne strane, te obračuna amortizacije, s druge. U slučaju da je građevinsko zemljište nabavljeno za gradnju stanova i poslovnih prostora za prodaju, ili za dalju prodaju, ono se iskazuje u okviru građevinske proizvodnje, odnosno zaliha u razredu „6“ kontnog plana, a ne kao dugotrajna imovina za poslovne svrhe (u razredu „0“).⁹

2.1.2.2. Građevinski objekti

U okviru stavke aktive građevinski objekti iskazuju se kao neto knjigovodstvena vrijednost objekata koji služe u obavljanju djelatnosti poduzeća (koji su u poslovnoj funkciji). U okviru ove skupine dugotrajne nematerijalne imovine (građevinskih objekata) iskazuju se i nabavljeni strojevi i poslovni prostori za iznajmljivanje. Dakle ovdje se ne iskazuju građevine koje su namijenjene daljoj prodaji na tržištu, koje se bilanciraju kao nedovršena proizvodnja ili trgovačka roba u razredu „6“ kontnog plana.¹⁰

⁹ Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 178. i 179. str.

¹⁰ Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 179. i 180. str.

2.1.2.3. Postrojenja i oprema

Stavka aktive postrojenja i oprema pokazuje neto knjigovodstvenu vrijednost redovito brojnih stavaka postrojenja i opreme, koje su evidentirane u posebnoj analitičkoj evidenciji (na razini inventarskog broja svake stavke). Temeljni kriterij za razvrstavanje u predmetnu skupinu jest vijek uporabe dulji od jedne godine i pojedinačna vrijednost veća od 3500 kuna.

Radi potrebe praćenja strukture dugotrajne materijalne imovine, neto knjigovodstvena vrijednost stvari, alata, pogonskog i uredskog inventara i transportna sredstva iskazuju se u okviru posebne skupine. Za iskazivanje ove vrste imovine primjenjuju se jednaki kriteriji glede vijeka uporabe (dulje od jedne godine i pojedinačne nabavne vrijednosti veće od 3500 kuna). Stvari inventara, koje će se upotrebljavati dulje od jedne godine, a jedinična im je nabavna vrijednost do 3500 kuna, klasificiraju se i iskazuju kao sitni inventar u okviru kratkotrajne materijalne imovine, koja se jednokratno otpisuje (može otpisati) na teret troškova razdoblja.¹¹

2.1.2.4. Materijalna sredstva u pripremi

Riječ je o specifičnoj imovinskoj stavci koja pokazuje vrijednost ukupnih ulaganja u određenu skupinu imovine, koja se na datum bilance nalazi u statusu „u pripremi“, odnosno u tijeku nabave (stjecanja). Dakle, to je zatečena vrijednost ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu, čiji postupak nabave nije bio dovršen do datuma bilance (imovina nije u poslovnoj funkciji). Upravo se radi rečenog statusa na ovu imovinu ne obračunava amortizacija sve do njezina stavljanja u uporabu.

2.1.2.5. Predujmovi za materijalnu imovinu

Iskazane svote na rečenoj stavci aktive bilance predstavljaju unaprijed plaćene iznose (avanse) za nabavu stvari dugotrajne materijalne imovine i to one koja do datuma bilance još nisu bile isporučene (preuzete). Dakle, riječ je o svojevrsnom potraživanju stvari imovine od isporučitelja, koje se iskazuju u okviru skupine dugotrajna materijalna imovina radi lakšeg uvida u strukturu i status ukupne imovine.

¹¹ Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 184. str.

2.1.2.6. Stambene zgrade i stanovi

Na ovoj se stavci iskazuje knjigovodstvena vrijednost stambenih zgrada i stanova koje čine poslovnu imovinu, a kojom se ostvaruju prihodi od najma ili se upotrebljavaju za reprezentativne svrhe. U slučaju kad se poduzetnik bavi gradnjom stanova za tržište, ili ih stječe, naprimjer, postupkom kompenzacije i namjerava ih prodati, iskazat će ih u okviru kratkotrajne materijalne imovine (zalihe trgovačke robe).

Postupak knjiženja nabave, amortizacije i prodaje jednak je kao i za ostale skupine dugotrajne materijalne imovine.

2.1.2.7. Ostala dugotrajna imovina

Ostala dugotrajna imovina uključuje sve vrste imovine koje se nisu mogle razvrstati u jednu od prethodno spomenutih skupina. Redovito je riječ o specifičnim imovinskim stavkama, npr., osnovno stado, višegodišnji nasadi, umjetnička djela (slike, kipovi) i sl.¹²

2.1.3. Dugoročna financijska imovina

Dugoročna financijska imovina predstavlja ulaganja s ciljem ostvarenja buduće ekonomske dobrobiti koja se najčešće pojavljuje u obliku dobitka ili kamata ili određenih posrednih dobrobiti kao što je to slučaj kod obveznih dugoročnih ulaganja. U ovom slučaju rok povrata od ulaganja očekuje se u roku dužem od godine dana.¹³ Dugoročna financijska imovina obuhvaća:

- udjele (dionice) u povezanim poduzećima;
- zajmove povezanim poduzećima;
- sudjelujuće interese (participacije);
- ulaganja u dugoročne vrijednosne papire;
- dane kredite, depozite i kaucije;
- otkupljene vlastite dionice (trezorske dionice);
- ostala dugoročna ulaganja.

¹² Parać, Branko. Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 187. str.

¹³ Belak, V., Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Nacionalna i sveučilišna knjižnica Zagreb, Zagreb, 2006., 292. str.

Udjeli u povezanim poduzećima obuhvaćaju udjele u dionicama i kapitalu drugog poduzeća s više od 20% kontrole. Sudjelujući interesi (participacije) obuhvaćaju udjele u kapitalu ili dioničkom kapitalu drugog poduzeća (do 20% kontrole), te ulaganja u dionice i udjele radi preprodaje.

Dugoročni vrijednosni papiri obuhvaćaju: državne obveznice, obveznice poduzeća, dugoročne mjenice, zadužnice, komercijalne zapise, opcije i sl.

Dani dugoročni krediti imaju rok dospijeca duži od godine dana, pa se vode kao dugoročna financijska imovina. Na zaračunanu kamatu davatelj kredita obavezan je platiti PDV. Kamate na kredite dane bankama i drugim financijskim institucijama ne oporezuju se PDV-om.

Dugoročni depoziti (depoziti s rokom povrata dužim od godine dana) mogu biti dani u poslovne banke, u sudski depozit, u depozit u druga poduzeća. Isplate na ime depozita uvjetuju povećanje dugoročne financijske imovine.¹⁴

2.1.4. Dugoročna potraživanja

Dugoročna potraživanja su jedna od podskupina dugotrajne imovine koja se odnosi na potraživanja koja je poduzeće ostvarilo od različitih poslovnih transakcija, a čije je dospijeee dulje od jedne godine do datuma bilance. Rečena podskupina dugotrajne imovine, prema propisanoj shemi bilance, klasificira se i iskazuje u okviru sljedećih stavaka:

- potraživanje od povezanih poduzeća;
- potraživanje po osnovi prodaje na kredit i
- ostala potraživanja.

Najčešće je riječ o potraživanju za prodanu robu i proizvode na robni kredit od radnika za, npr. Prodani stan i sl. Mogući su i slučajevi itkupa tuđih potražovanja uz diskont (poslovi faktoringa) i potraživanja za sredstva dana u financijski leasing drugima.

Za ugovoreni slučaj pripisa kamata dugoročno potraživanje se povećava, uz istodobno odobrenje (iskazivanje) financijskih prihoda u pripadajućem obračunskom razdoblju (na vremenskoj osnovi).

¹⁴ <https://www.pfst.hr/uploads/Predavanje%2010%20a1.pdf>, (08.08.2015.)

U slučaju možebitna ipravka vrijednosti, dugoročna potraživanja se za rečeni iznos umanjuju (na teret tekućih rashoda), a u bilanci se iskazuje neto knjigovodstveni iznos.¹⁵

2.2. Kratkotrajna imovina

Kratkotrajna imovina (engl. short-term assets) je oblik imovine poduzeća s rokom unovčivosti do godine dana. Kapital investiran u tu vrstu imovine neprekidno mijenja svoj oblik: raspoloživa platežna sredstva upotrebljavaju se za kupovinu sirovina i isplatu plaća, sirovine postaju o procesu proizvodnje poluproizvodi i gotovi proizvodi; prodajom gotovih proizvoda nastaju potraživanja i ona se konačno pretvaraju u gotovinu na računu i u blagajni.

Osnovne skupine kratkotrajne imovine jesu:

- zalihe: sirovine i materijal, proizvodnja u toku (nedovršena proizvodnja i poluproizvodi), trgovačka roba, gotovi proizvodi i predujmovi;
- potraživanja: potraživanja od povezanih poduzeća, potraživanja od kupaca, potraživanja za više plaćene svote po osnovi dobiti, potraživanja od zaposlenih, potraživanja od države i drugih institucija, ostala potraživanja;
- financijska imovina: udjeli (dionice) u povezanim poduzećima, zajmovi povezanim poduzećima, vrijednosni papiri, dani krediti; depoziti i kaucije, otkup vlastitih dionica, ostala kratkoročna ulaganja;
- novac.¹⁶

2.2.1. Zalihe

Zalihe u većine poduzetnika čine značajni iznos ukupne raspoložive imovine (aktive). Zalihe su sredstva:

- koja se drže u redovnom poslovanju,
- u procesu proizvodnje za prodaju, ili
- u obliku materijala ili dijelova zaliha koji se troše u proizvodnom procesu ili pružanju usluga.

¹⁵ Parać, Branko. Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 195. str.

¹⁶ <http://limun.hr/main.aspx?id=10579>, (12.08.2015.)

Prema propisanoj shemi bilance, sve se zalihe klasificiraju i iskazuju u okviru sljedećih stavaka:

- sirovine i materijali,
- proizvodnja u tijeku (nedovršena proizvodnja i poluproizvodi),
- trgovačka roba,
- gotovi proizvodi i
- predujmovi.

U proizvođačkoj djelatnosti se redovito pojavljuju zalihe sirovina i materijala, koje se iskazuju na pripadajućim kontima u okviru razreda „3“ kontnog plana, te zalihe proizvodnje u tijeku, koje se iskazuju u okviru razreda „6“ kontnog plana.

U trgovačkoj se djelatnosti, razumljivo, primarne zalihe trgovačke robe, koja je nabavljena za dalju prodaju u nepromijenjenom stanju. Mogu biti u obliku zaliha na skladištu veleprodaje i zaliha u prodavaonicama na malo, a iskazuju se u okviru razreda „6“ kontnog plana.

Svi navedeni oblici zaliha iskazuju se prema pravilima iz MRS-a 2 (Zalihe), pri čemu se polazi od troška stjecanja. Rečeno podrazumijeva uključivanje svih potrebnih troškova da bi se stvari zaliha dovele do stanja za namjeravanu uporabu, što znači kupovnu cijenu i sve zavisne troškove (troškove konverzije).

U vrijednost zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda mogu se uračunati troškovi izravnog materijala i svi troškovi konverzije koji uključuju izravni rad, te fiksni troškovi proizvodnje (za normalno upotrebljavanje kapaciteta) i dio općih troškova proizvodnje. Dakle, ove se zalihe iskazuju po cijeni proizvodnje, što znači da su troškovi (vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji) na datum bilance „transformirani“ i iskazani kao imovina, u obliku zaliha. Jasno, rashodi će uslijediti u trenutku njihove prodaje, što znači pri sučeljavanju s odnosnim prihodima.

U svakom slučaju, u vrednovanju i iskazivanju zaliha u poslovnim knjigama, valja razlikovati pojmove trošak kupnje i troškove konverzije.

Trošak kupnje, kao redovito najveća stavka troška nabave, sastoji se od kupovne cijene, uvećane za zavisne troškove (uvozne carine i druge nepovratne poreze-trošarine, troškove prijevoza, manipulativne troškove i sl.

Troškovi konverzije uključuju različite troškove prerade, koji se izravno vežu uz jedinice proizvodnje, a sastoje se od troškova izravnog rada, varijabilnih općih troškova proizvodnje (npr., energija, voda, plin, neizravni materijal i rad i sl.), te fiksnih indirektnih (neizravnih) troškova proizvodnje, koji ovise o normalnom proizvodnom kapacitetu (npr., trošak amortizacije, najamnine i sl.).

Rečeni se troškovi nazivaju uskladištivi, jer se polazno računavaju u vrijednost zaliha. Dakle, troškovi uprave i prodaje, kao i drugi administrativni troškovi, ne mogu se uključiti u vrijednost zaliha (kao imovina), već se za njihov iznos terete rashodi razdoblja (to su neusklađivi troškovi).¹⁷

2.2.2. Potraživanja

Kratkoročna potraživanja, kao jedan od oblika kratkotrajne imovine u aktivi bilance, prema propisanoj shemi bilance, iskazuju se u obliku sljedećih stavaka:

- potraživanje od povezanih poduzeća,
- potraživanja od kupaca,
- potraživanje za više plaćene svote po osnovi dobiti,
- potraživanje od zaposlenih,
- potraživanje od države i drugih institucija i
- ostala potraživanja.

2.2.2.1. Potraživanja od povezanih poduzeća

Potraživanje od povezanih poduzeća predstavlja posebnu vrstu potraživanja, koja se odnosi na poduzeća u kojima vjerovnik (koji sastavlja bilancu) ima više od 20% udjela u kapitalu, odnosno mogućnost značajnog utjecaja na njegovo poslovanje. Ova stavka aktive obuhvaća sve oblike potraživanja od povezanih poduzeća, koja mogu biti: za isporučena dobra i usluge, za kamate na odobrene pozajmice, za odspjele anuitete odobrenih pozajmica, za dividende (dobit iz udjela) i sl.

¹⁷ Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 196. i 197. str.

2.2.2.2. Potraživanja od kupaca

U redovnom se poslovanju najznačajnija najznačajnija potraživanja iskazana u bilanci odnose na potraživanja od kupaca, koja se dodatno uobičajeno klasificiraju na: potraživanja od kupaca u tuzemstvu i potraživanja od kupaca iz inozemstva. Rečena imovinska stavka u poslovnim se knjigama redovito iskazuje po tzv. Bruto načelku, pri čemu se nominalni iznos potraživanja prati na dugovnoj strani odnornog konta, a možebitno provedeno vrijednosno usklađenje na odgovarajućem korektivnom računu (potražnoj strani konta 129).

Potraživanja od kupaca se iskazuju na temelju izdanih računa za prodane proizvode i/ili robe, te za pružene usluge, kad se za ukupni iznos računa (s uključenim iznosom PDV-a), zadužuje konto 120 („potraživanje od kupaca u tuzemstvu“), pri čemu se zaduženje uobičajeno prati na analitičkim kontima po vstama (naprimjer, potraživanje za prodanu robu, za usluge, za prodaju stvari dugotrajne imovine...) ili konto 121 („potraživanje od kupaca u inozemstvu“). Istodobno, priznaju se konta prihoda za neto vrijednost isporuke, te konto 2400 („obveza za PDV“), ako takva obveza postoji.

2.2.2.3. Potraživanja za više plaćene svote po osnovi dobiti

Potraživanje za više plaćene svote po osnovi dobiti redovito se odnosi na možebitno isplaćene predujmove dobiti ulagačima, prije konačne odluke o raspodjeli ostvarene dobiti. Nakon utvrđivanja financijskih izvještaja za tekuće obračunsko razdoblje i donošenja odluke o isplati ostvarene dobiti, utvrđuje se iznos moženitno veće isplate tijekom godine u obliku predujmova, što predstavlja iznos potraživanja od članova društva. Pritom valja voditi računa da predmetni iznos predstavlja pozajmicu, na koju valja obračunati kamate, ako je član društva fizička osoba.

2.2.2.4. Potraživanja od zaposlenih

Potraživanja od zaposlenih se odnose na ukupni iznos potraživanja od radnika, koji mogu nastati na različite načine (potraživanje za predujmove za službeni put, potraživanje za manjkove, za odobrenu obročnu otplatu kupljene robe, za odobrenu pozajmicu i sl.). Rečena stavka treba biti povezana s vrijedećim odredbama propisa o porezu na dohodak, radi možebitna dohotka u obliku preniskih vjerovničkih kamata.

2.2.2.5. Potraživanja od države i drugih institucija

Potraživanje od države i drugih institucija u pravilu se odnosi na potraživanja za više plaćene predujmove poreza na dobit (iznos se utvrđuje i iskazuje u prijavi poreza na dobit za tekuću godinu), za više plaćeni porez na dodanu vrijednost i doprinose, regrese, stimulacije i poticaje, bolovanja dulja od 42 dana, naknadu za vojnu vježbu i sl., od državnog proračuna i raznih fondova te drugih državnih institucija.

2.2.2.6. Ostala potraživanja

Ostala potraživanja mogu uključivati sva druga, nespomenuta kratkoročna potraživanja, koja se pojavljuju u poslovanju, primjerice: potraživanje od osiguravajućih društava prema odštetnim zahtjevima, potraživanje za dividendu i udjel u dobiti, potraživanja stečena cesijom, asignacijom i preuzimanjem duga i sl. U okviru ovih potraživanja, iskazuju se i potraživanja od „kartičara“, za prodanu robu na kreditne kartice.¹⁸

2.2.3. Financijska imovina

Kratkotrajna financijska imovina, prema propisanoj strukturi bilance, odnosi se na neto vrijednosti sljedećih stavki:

- udjeli (dionice) u povezanim poduzećima,
- zajmovi povezanim poduzećima,
- vrijednosni papiri,
- dani krediti, depoziti i kaucije,
- otkup vlastitih dionica i
- ostala kratkoročna ulaganja.

Udjeli (dionice) u povezanim društvima se početno iskazuju po trošku stjecanja (nabave), a korigiraju na način koji je opisan u okviru dugoročnih financijskih ulaganja.

Zajmovi povezanim poduzećima iskazuju se sukladno ugovorenim uvjetima, vodeći računa o poreznom statusu obračunatih kamata.

¹⁸ Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 207.-209. str.

Vrijednosni papiri se najčešće odnose na primljene mjenice i čekove građana, koji nisu realizirani do datuma bilance. Ako se od kupca primi mjenica kao sredstvo plaćanja, odnosno kreditiranja, tada će se jedan oblik kratkotrajne imovine (potraživanje od kupca) zamijeniti drugim (kratkoročnom financijskom imovinom u obliku mjenice).

Ako je riječ o mjenicama koje su primljene kao sredstvo osiguranja plaćanja (ne plaćanja), one se prate i iskazuju u okviru izvabilančne evidencije (ne u okviru poslovne aktive). Tek nakon njihova možebitna aktiviranja kao sredstva plaćanja, pripadajuća vrijednost se „isknjižuje“ iz izvanbilančne evidencije i iskazuje u okviru financijske imovine.

Dani krediti, depoziti i kaucije se najčešće odnose na potraživanja za odobrene kredite (pozajmice), plaćene iznose davatelju financijskog leasinga, depozit kao jamstvo podmirenja obveza, plaćenu kauciju za primljenu tuđu ambalažu, kratkoročne financijske depozite u poslovnim bankama i sl. Trgovačko društvo može odobravati pozajmice drugim trgovačkim društvima, obrtnicima i fizičkim osobama, pri čemu valja voditi računa o vrijedećim poreznim propisima, a vezano uz ugovorenu kamatnu stopu.

Otkupljene vlastite dionice iskazat će se u okviru ove skupine u slučaju njihova stjecanja radi skorog otuđenja (npr., radi izbjegavanja trenutnog pada dionica na burzi). Dakako. Ovdje će se, osim vlastitih dionica, iskazati i stečeni vlastiti poslovni udjeli, vodeći računa o ograničenjima iz Zakona o trgovačkim društvima.

Ostala kratkoročna ulaganja se najčešće odnose na ulaganja u investicijske fondove, a namjerom ostvarenja financijskog prinosa u razdoblju viška financijskih sredstava. Rečena se imovina usklađuje s promjenom fer vrijednosti prema pravilima iz MRS-39, za financijska ulaganja namijenjena trgovanju, pri čemu se prirast ulaganja priznaje u dobrobit financijskih prihoda ili u dobrobit glavnice, a možebitni gubitak (smanjenje tržišne vrijednosti) iskazuje na teret financijskih rashoda tekućega obračunska razdoblja. Odnosno na teret odgovarajućih, ranije oblikovanih revalorizacijskih rezervi.¹⁹

¹⁹ Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., 213. i 214. str.

2.2.4. Novac

Novčana su sredstva dio kratkotrajne imovine poduzetnika. Vode se na žiro-računima, računima izdvojenih novčanih sredstava, akreditivima, blagajni, a strana sredstva na deviznim računima, deviznim akreditivima i na računu stranog novca u blagajni.

Prema priloženome računskom okviru novčana se sredstva knjiže u skupini 10 – Novac u banci i blagajni. U okviru računске skupine 10 računskim su okvirom poduzetnika predviđeni ovi osnovni računi:

- 100 – Novčani račun kod banaka i štedionica koji se raščlanjuje na analitičke račune: Žiro-račun – redoviti račun, žiro-računi poslovnih jedinica ili ustrojnih dijelova tvrtke, žiro-račun prijelazni račun i tekući računi.
- 101 – Izdvojena novčana sredstva i akreditivi, kao što su izdvojena novčana sredstva za investicije, otvoreni neopozivi akreditivi, izdvojena novčana sredstva za isplatu čekova i izdvojena novčana sredstva za ostale namjene.
- 102 – Novac u blagajni, s analitičkim računima za praćenje poslovanja glavne i pomoćnih blagajni.
- 103 – Devizni – u domaćoj i u stranoj banci
- 104 – Devizni akreditivi
- 105 – Strana valuta u blagajni – s raščlanjenim analitičkim računima za praćenje poslovanja u glavnoj deviznoj blagajni, deviznoj blagajni poslovnih jedinica (prodavaonica i deviznoj blagajni mjenjačnica).
- 107 – Ostala novčana sredstva – za knjiženje neisplaćenih plaća, uplaćenih sredstava za kupnju deviza i ostalih novčanih sredstava.²⁰

2.2.4.1. Novčani računi u Zavodu za platni promet i bankama – račun 100

U Zavodu za platni promet i u bankama gotovinski i bez gotovine platni promet obavlja se preko novčanih računa poduzetnika kao što su: žiro račun, tekući računi, žiro-račun prijelazni račun i žiro-računi poslovnih jedinica.

²⁰ Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 17. str.

Na analitičkom računu 1000 – Žiro-računa – redovni račun knjiže se sve izvršene gotovinske i negotovinske uplate i isplate. Temelj za knjiženje na tom računu je Izvadak iz žiro računa u čijem se prilogu nalaze isprave za izvršene uplate, odnosno isplate.

Račun 1009 prijelazni je račun koji služi za privremena (prijelazna) knjiženja u vezi s podizanjem gotovine sa žiro-računa i polaganja gotovine na žiro-račun. Za svaku uplatu, odnosno isplatu gotovine redovito postoje dvije isprave.

Za uplatu: priznanica i izvještaj o primljenoj gotovini.

Za isplatu: gotovinski ček, odnosno nalog za gotovinsku isplatu i izvještaj o izvršenoj isplati koji se nalazi u prilogu izvotka sa žiro-računa.

Te dvostruke isprave za isti poslovni događaj uplate ili isplate ne knjiže se u knjigovodstvu u isto doba, pa se radi toga uvodi račun – Žiro-račun 1009 – prijelazni račun. Knjiženja na računu – Žiro račun – prijelazni račun 1009 privremena su i ostaju otvorena sve dok se ne dobije dnevni izvadak s priloženim ispravama koje potvrđuju da su izvršenim uplatama odnosno isplatama na žiro-računu nastale promjene stanja (salda).

2.2.4.2. Izdvojena novčana sredstva i otvoreni akreditivi

Izdvojena novčana sredstva i otvoreni akreditivi knjiže se prema priloženome računskom okviru na račun 101 koji se, prema potrebi, raščlanjuje na analitičke račune za knjiženje: izdvojenih novčanih sredstava za investicije, otvorenih neopozivih dokumentarnih akreditiva, izdvojenih novčanih sredstava za isplatu čekova te ostala izdvajanja s redovitog računa Žiro-računa.²¹

2.2.4.3. Blagajna

Poslovanje na blagajni se knjiži u okviru osnovnog računa Blagajan – 102. Osnovni račun Blagajna – 102 raščlanjuje se na analitičke račune za knjiženje poslovanja Glavne blagajne (1020), pomoćnih blagajni kao što su: Porto blagajna – 1021, blagajna prodavaonice – 1022, blagajna bonova za gorivo – 1023 itd.

²¹ Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 19. str.

Sve pomoćne blagajne zahtijevaju za svoje potrebe novac od glavne blagajne kojoj u određenim vremenskim razmacima polažu obračun o potrošku novca. I poslovanje pomoćnih blagajni mora se temeljiti na uredno ispostavljenim blagajničkim ispravama.²²

2.2.4.4. Devizna sredstva

Devizna sredstva knjiže se prema ovdje predloženome računskome okviru na računima:

- 103 – Devizni račun (analitički prema vrsti deviza u domaćoj banci),
- 104 – Devizni akreditiv i
- 105 – Devizna blagajna.

Na računu Devizni računi – 103 u domaćoj se banci vode analitički računi prema vrsti strane valute u protuvrijednosti kn obračunatih po srednjem tečaju HNB-a. Kada se tečaj izmijeni, a najkasnije na kraju obračunska razdoblja, obračunavaju se i knjiže tečajne razlike.

Za pozitivne tečajne razlike zadužuje se odgovarajući analitički račun unutar osnovnog računa Devizni račun, a priznaje se račun Prihodfi od pozitivnih tečajnih razlika – 7751.

Za negativne tečajne razlike zadužuje se račun Prihodi od negativnih tečajnih razlika – 722, a priznaje se odgovarajući analitički račun unutar osnovnog računa Devizni račun – 103.

2.2.4.5. Devizna blagajna i ostala novčana sredstva

Na računu Devizna blagajna – 105 vodi se poslovanje u vezi s otkupom i isplatom efektivnih stranih platnih sredstava – deviza. Devizna se blagajna vodi u protuvrijednosti kuna za svaku vrstu deviza posebno.

Poduzetnici pribavljaju strana platna sredstva otkupom od ovlaštenih banaka ili prodajom proizvoda, robe i usluga. Isplate su u stranoj valuti ograničene i mogu se izvršiti uz odobrenje Narodne banke.

Na računu Ostala novčana sredstva – 107 i njegovim analitičkim računima knjiže se: priljevi po osnovi uvoza, sredstva uplaćena za kupnju deviza, neisplaćene plaće i ostala novčana sredstva.²³

²² Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 21. str.

3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE ZALIHA

Zalihe su jedna od najznačajnijih stavaka bilance, bilo da se radi o zalihama materijala, vlastitih proizvoda ili trgovačke robe. U trgovačkom poduzeću, zalihe su namijenjene prodaji kupcima. Zalihe se pretvaraju u novac unutar jednog normalnog poslovnog ciklusa pa se smatraju tekućom imovinom. U bilanci se zalihe prikazuju odmah nakon potraživanja od kupaca radi toga što su zalihe samo jedan korak dalje od pretvaranja u novac, nego što su to potraživanja od kupcima.²⁴

Zalihe se najčešće javljaju u nekoliko pojavnih oblika:

- zalihe sirovina i materijala,
- rezervnih dijelova,
- sitnog inventara,
- zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda,
- zalihe gotovih proizvoda i
- zalihe trgovačke robe.

Računovodstveno praćenje zaliha obuhvaća:

- nabavu i uskladištenje zaliha,
- utrošak zaliha u proizvodnji i
- otuđenje zaliha.²⁵

3.1. Nabava i uskladištenje zaliha

Nabava se vrši:

- kupnjom od dobavljača u zemlji,
- kupnjom od dobavljača iz inozemstva (uvoz),

²³ Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 23. i 24. str.

²⁴ www.unizd.hr/Portals/4/nastavni_mat/2_godina/.../Zalihe-razred_3.ppt, (20.08.2015.)

²⁵

<http://web.efzg.hr/dok/RAC//btusek/rac/10.%20RA%C4%8CUNOVODSTVENO%20PRA%C4%86ENJE%20KRATKOTRAJNE%20IMOVINE.pdf>, (20.08.2015.)

- kupnjom od dobavljača uz vlastite ovisne troškove,
- stjecanjem putem donacije i
- inventurnim viškom.²⁶

Bez obzira na namjene i vrste zaliha glavno knjigovodstvo ima zadaću osigurati podatke o nabavi zaliha, i to za svaku pojedinu nabavu podatke o:

- kupovnoj cijeni,
- ovisnim troškovima nabave,
- carinama i drugim uvoznim pristojbama i
- predujmovima plaćenim za nabavu zaliha.²⁷

Vrijednost zaliha utvrđuje se ili po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) ili po neto vrijednosti koja se može realizirati (neto utrživa vrijednost) u ovisnosti o tome koja je niža. Trošak (nabave) zaliha sirovina i materijala obuhvaća:

- troškove kupnje (iznos koji se plaća dobavljaču sirovina i materijala nakon odbitka izravno odobrenih popusta) i
- druge troškove koji su nastali u dovođenju zaliha sirovina i materijala na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje (uvozne carine i druge uvozne pristojbe, nepovratni porezi, troškovi prijevoza, troškovi utovara, troškovi čuvanja i rukovanja i ostali zavisni troškovi).²⁸

3.2. Utrošak zaliha u proizvodnji

Nakon što se zalihe prodaju, troškove uključene u trošak prodanih zaliha treba teretiti na rashode razdoblja u kojem su prodane. Troškovi zaliha se mogu dogovorno upotrebljavati, ako su rezultati približni trošku.

²⁶

<http://web.efzg.hr/dok/RAC//btusek/rac/10.%20RA%C4%8CUNOVODSTVENO%20PRA%C4%86ENJE%20KRATKOTRAJNE%20IMOVINE.pdf>, (24.08.2015.)

²⁷ Crnković, L., Mesarić, J., Martinović, J., Organizacija i primjena računovodstva, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, 2006., 302. str.

²⁸

<http://web.efzg.hr/dok/RAC//btusek/rac/10.%20RA%C4%8CUNOVODSTVENO%20PRA%C4%86ENJE%20KRATKOTRAJNE%20IMOVINE.pdf>, (24.08.2015.)

Metode za obračun utroška zaliha su:

- metoda standardnog troška,
- metoda trgovine na malo,
- metoda specifične identifikacije,
- FIFO metoda,
- metoda prosječne ponderirane cijene,
- LIFO metoda.

Od nabrojanih metoda najviše se upotrebljavaju FIFO i LIFO metode, te uz njih i metoda prosječne ponderirane cijene. Metoda standardnog troška i metoda trgovine na malo se upotrebljavaju u svrhu izrade financijskih i poreznih izvješća. Ostale metode se mogu upotrebljavati samo u svrhu izrade menadžerskih izvješća. One se, dakle, mogu upotrebljavati samo kao dopunske metode obračuna uz primjenu neke od dopuštenih metoda obračuna utroška zaliha.²⁹

3.2.1. FIFO metoda

FIFO metoda znači da će se zaliha koja je u fizičkom tijeku prva nabavljena, teretiti na troškove ili rashode. Dakle, iz toga razloga postoji pretpostavka da se predmeti zaliha koji su prvo kupljeni prvi i prodaju, a prema tome preostali predmeti zaliha na kraju razdoblja su oni koji su posljednji kupljeni ili proizvedeni.

FIFO metoda obračuna zaliha zapravo se temelji na fizičkom tijeku ulaza, odnosno nabave zaliha ne uzimajući u obzir visinu cijene tih zaliha i hoće li te zalihe biti utrošene tim redoslijedom. Prema tome, rezultat koji će se pojaviti primjenom te metode, izražen kroz visinu troškova ili rashoda i zaliha na kraju razdoblja ovisi o tome rastu li ili padaju troškovi nabave zaliha.

Ukoliko se pojavi deflacija ili pad troškova nabave, efekti FIFO metode mogu biti suprotni efektima koji nastaju u uvjetima umjerene inflacije. Ukoliko se pretpostavi da se radi o prodaji gotovih proizvoda, efekti primjene FIFO metode će utjecati na visinu troškova za prodano te na vrijednost zaliha koje će biti na kraju.

²⁹ <http://www.efos.unios.hr/imijoc/wp-content/uploads/sites/71/2013/09/RA%C4%8CUNOVODSTVENO-PRA%C4%86ENJE-SIROVINA-I-MATERIJALA.pdf>, (27.08.2015.)

3.2.2. LIFO metoda

LIFO metoda obračuna zaliha pretpostavlja da se prvi prodaju predmeti zaliha koji su kupljeni posljednji, a preostale predmete zaliha na kraju razdoblja čine oni predmeti koji su prvi kupljeni ili proizvedeni.

Isto kao i kod FIFO metode, metoda obračuna zaliha LIFO se temelji na fizičkom tijeku, ulaza tj. nabave zaliha, bez obzira na visinu cijena tih zaliha i neovisno o tome hoće li zalihe stvarno biti utrošene po tom redoslijedu. Rezultat koji će se pojaviti primjenom LIFO metode izražen kroz visinu troškova ili rashoda i zaliha na kraju razdoblja ovisit će o tome da li troškovi nabave zaliha rastu ili padaju.

Efekti primjene LIFO metode u uvjetima inflacije mogu biti isti upravo efektima koji nastaju ukoliko se pojavi deflacija ili pad troškova nabave.

3.2.3. Metoda prosječne ponderirane cijene

Metoda prosječne ponderirane cijene se temelji na pretpostavci da će obračun utroška ili prodaje zaliha biti izveden po prosječnoj ponderiranoj cijeni.

Dakle, prosječna ponderirana cijena se utvrđuje tako da se ukupna vrijednost zaliha podijeli s količinom na zalihama. U situacijama kad se nabavne cijene mijenjaju, svaka nova nabavka odredit će i novu prosječnu cijenu po kojoj će biti obračunat utrošak ili prodaja zaliha. Međutim, potrebno je istaknuti kako se obračun zaliha po metodi prosječne ponderirane cijene može izvoditi kontinuirano ili periodično. Pritom, kontinuirani i periodični obračun daju bitno različite rezultate vezane uz troškove i vrijednosti zaliha na kraju, o čemu treba posebno voditi računa.

Prednost primjenjivanja metode prosječne ponderirane cijene u obračunu zaliha sastoji se u jednostavnosti njene primjene u praksi, posebno ako se obračun vodi putem računala. Naime, ta je metoda jednostavna i za programiranje i za upotrebu.

Za razliku od američkih tvrtki, naše tvrtke gotovo isključivo upotrebljavaju metodu prosječne ponderirane cijene. Upotreba FIFO I LIFO metode kod nas je zanemariva u odnosu na

upotrebu PPC metode. Takva je situacija kod nas upravo radi toga što se obračun zaliha kod nas obavlja preko računala koji pretežito podržavaju obračun zaliha po toj metodi.

Rezultati te metode su vrlo poznati većini i ne unose nikakvu pomutnju, što također pridonosi jednostavnosti njezine primjene.

Nedostatak metode prosječne ponderirane cijene može se pojaviti u situaciji rasta cijena. To posebno dolazi do izražaja u periodičnom sustavu obračuna. Upotrebljavajući prosječne cijene umjesto tekućih cijena može se doći do nerealnih zaključaka u odnosu na tekuće troškove nabave zaliha. No upotrebljavajući te prosječne cijene zaliha može se izgubiti informacija o stvarnim nabavnim cijenama što može otežati donošenje ispravnih menadžerskih odluka u specifičnim okolnostima.

Rezultat koji se dobije primjenom metode prosječne ponderirane cijene u pogledu troškova i dobitka se nalazi između dva krajnja rezultata dobivena primjenom FIFO i LIFO metode obračuna.³⁰

3.3. Otudjenje zaliha

Otudjenje zaliha može se izvršiti na slijedeće načine:

- rashodovanjem,
- uništenjem radi elementarne nepogode,
- inventurnim manjkom i
- prodajom.

Rashodovanje se vrši kada zalihe fizički nisu sposobne za upotrebljavanje radi:

- isteka roka uporabe,
- kvara,
- loma,
- oštećenja i
- dr.

³⁰ <http://www.efos.unios.hr/imijoc/wp-content/uploads/sites/71/2013/09/RA%C4%8CUNOVODSTVENO-PRA%C4%86ENJE-SIROVINA-I-MATERIJALA.pdf>, (28.08.2015.)

Uništenje radi elementarne nepogode: požar, poplava, potres itd.

Inventurni manjaka je kada je stvarno stanje manje od knjigovodstvenog. Postoje subjektivni i objektivni inventurni manjci. Objektivni je opravdana manjak. Subjektivan manjak je neopravdan: na teret odgovorne osobe po prodajnoj cijeni (sirovine se prodaju odgovornim osobama).

Prodaja se vrši u slijedećim slučajevima:

- višak u odnosu prema potrebama,
- ako se ne mogu upotrebljavati u proizvodnom procesu i
- novac potreban za kupnju drugih sirovina.³¹

³¹ <http://www.vup.hr/Data/Files/14043091039937.pdf>, (29.08.2015.)

4. PRIMJERI KNJIŽENJA

4.1. Primjeri knjiženja dugotrajne imovine

4.1.1. Primjer knjiženja ulaganja u licenciju

Za potrebe ovoga proizvodnog programa TVORNICA SVILE OSIJEK otkupljuje licenciju na rok od 5 godina od tvrtke WEBER A.G., München , Ugovoreba vrijednost licencije je 350 000,00 kn, s tim da se 60% vrijednosti licencije podmiruje nakon primitka fakture i pratećih isprava, a ostatak od 40% nakon druge godine uporabe licencije.

1. Stigla je fakture tvrtke WEBER A.G., München, na 350 000,00 kn. Porez na dodatnu vrijednost 77 000,00 kn.
2. S deviznog je računa TVORNICA SVILE OSIJEK doznačila 60% fakturane vrijednosti u visini 210 000,00 kn za porez na dodatnu vrijednost 77 000,00 kn plaćen sa žiro-računa.
3. Licencija u vrijednosti od 350 000,00 kn predana je na uporabu.
4. na kraju obračunska razdoblja obračunava se i knjiži amortizacija licencije po stopi od 20%, što iznosi 70 000,00 kn.
5. Nakon isteka druge godine uporabe licencije od dana kupnje, doznačena je razlika prema fakturi dobavljača od 143 200,00 kn.
6. Radi promjene srednjeg tečaja Narodne banke – knjiži se negativna tečajna razlika od 3 200,00 kn.³²

³² Safret, M., Knjigovodstvo s bilanciranjem 3, Školska knjiga, Zagreb, 1997., 143. str.

Redni broj	Račun knjiženja i opis promjena	Račun	Svota	
			duguje	potražuje
1.	Rn nematerijalna imovina u pripremi – ulaganja u licencije Rnu dobavljači u inozemstvu Rnu obveza (dugoročna) prema dobavljačima – za nabavljenu licenciju s djelomičnom odgodom plaćanja.	0051 221 944	350000,00	210000,00 140000,00
2.	Rn dobavljači u inozemstvu Rnu devizni račun u banci – za doznaku 60% vrijednosti licencije Rn potraživanje za plaćeni PDV Rnu žiroračun redoviti račun – za plaćeni PDV	221 1030 DEM 1600 1000	210000,00 77000,00	210000,00 77000,00
3.	Rn ulaganja u licencije, model i zaštitni znak Rnu nematerijalna imovina u pripremi ulaganja u licencije – za licenciju predanu u uporabu	0031 0051		
4.	Rn amortizacija Rnu ispravak vrijednosti nematerijalne imovine – za 20% otpisa licencije u 1. godini	430 009	70000,00	70000,00
5.	Rn dobavljači u inozemstvu Rnu roba na obradi, doradi i preradi – za povrat robe s obrade, dorade i prerade	944 1030 DEM	143200,00	143200,00
6.	Rn negativne tečajne razlike Rnu dobavljači u inozemstvu – razlika po tečaju	722 944	3200,00	3200,00

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo s bilanciranjem 3, Školska knjiga, Zagreb, 1997., 143. i 144. str.

Knjiženja na računima glavne knjige

Nematerijalna imovina u pripremi – ulaganja u licencije	-0051			Dobavljači u inozemstvu	-221		
(1) 350000,00		350000,00	(3)	(2) 210000,00		210000,00	(1)
Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za financijske kredite	-944			Devizni račun u banci - DEM	-1030		
(5) 143200,00		140000,00	(1)	So	x	210000,00	(2)
		3200,00	(6)			143200,00	(5)
Ulaganja u licencije, model i zaštitini znak	-0031			Amortizacija	-430		
(3) 350000,00				(4) 70000,00			
Ispravak vrijednosti nematerijalne imovine	-009			Negativne tečajne razlike	-722		
		70000,00	(4)	(6) 3200,00			

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo s bilanciranjem 3, Školska knjiga, Zagreb, 1997., 144. str.

4.1.2. Primjer knjiženja kupnje opreme koja se financira djelomično iz kapitala glavnice a djelomično iz kredita

Poduzetnik JADRAN, Rijeka, nabavlja autobus za prijevoz putnika. Financira se djelomično iz vlastitih izvora (glavnice), a djelomično iz dugoročnog kredita kod banke.

1. Faktura dobavljača AUTO-HRVATSKA, Zagreb, u vrijednosti 96 000,00 kn, PDV 21 120,00 kn. Ukupna svota fakture 117 120,00 kn.
2. Troškovi dopreme autobusa su 1 600,00 kn, PDV 352,00 kn, ukupno 1 952,00 kn.
3. u ugovorenom roku podnmiarena je faktura dobavljača AUTO-HRVATSKE iz raspoloživog novca na računu u banci 40 000,00 kn, a razlika od 79 072,00 kn podmiruje se iz odobrenog kredita kod banke u zemlji.
4. Transportno sredstvo predaje se na uporabu prema troškovima nabave (bruto-knjigovodstvenoj vrijednosti) od 97 600,00 kn.

Ispostavljamo nalog za knjiženje.³³

Redni broj	Račun knjiženja i opis promjena	Račun	Svota	
			duguje	potražuje
1.	Rn alat, pogonski i uredski namještaj i transportna sredstva u pripremi Rn potraživanje za plaćeni pretporez Rnu dobavljači u zemlji -troškovi dopreme transportnog sredstva	0253 1600 220	96000,00 21120,00	117120,00
2.	Rn alat, pogonski i uredski namještaj i transportna sredstva u pripremi Rn potraživanje za plaćeni pretporez Rnu dobavljači u zemlji - podmirenje fakture dobavljača	0253 1600 220	1600,00 352,00	1952,00
3.	Rn dobavljači u zemlji Rnu žiroračun Rnu obveze za kredite u zemlji - podmirenje fakture dobavljača	220 1000 944	119072,00	40000,00 79072,00
4.	Rn transportna sredstva u cestovnom prometu Rnu alati, pogonski i uredski namještaj i transportna sredstva u pripremi - autobus predan u radno stanje (uporabu)	0223 0253	97600,00	97600,00

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo s bilanciranjem 3, Školska knjiga, Zagreb, 1997., 152. str.

³³ Safret, M., Knjigovodstvo s bilanciranjem 3, Školska knjiga, Zagreb, 1997., 152. str.

	Glavna blagajna Položena gotovina na žiro-račun	1020		20000,00
2.	Žiro-račun – redovni račun Žiro-račun – prijelazni račun Uplata gotovine na žiro račun	1000 1009	200000,00	20000,00
3.	Glavna blagajna Žiro-račun – prijelazni račun Podignuto u gotovu sa žiro-računa	1020 1009	800000,00	800000,00
4.	Žiro-račun – prijelazni račun Žiro-račun – redoviti račun Isplata u gotovu sa žiro računa	1009 1000	800000,00	800000,00

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 19. str.

Knjiženje na računima

Glavna blagajna		-1020*	Žiro-račun – prijelazni račun		-1009
So	54000,00	20000,00 (1)	(1)	20000,00	20000,00 (2)
(3)	800000,00		(4)	800000,00	800000,00 (3)
Žiro-račun – redoviti račun		-1000			
So	3560000,00	800000,00 (4)			
(2)	20000				

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 19. str.

4.2.2. Primjer knjiženja kratkoročnih dionica

1. Poduzetnik je na burzi kupio 400 dionica po 2 000,00 kn.
2. Poduzetnik je prodao 300 dionica po 2 300,00 kn.
3. Poduzetnik je na burzi prodao 100 dionica po 1 900,00 kn.³⁵

Redni broj	Račun knjiženja i opis pšromjena	Račun	Svota	
			duguje	potražuje
1.	Rn dionice Rnu žiro-račun – redoviti račun Kupnja dionica radi prodaje	113 1000	800000,00	800000,00
2.	Rn žiro-račun – redoviti račun Rnu dionice (300x200) Rnu dobit od prodaje dionica Prodano 300 dionica po 23,00 kn	1000 113 7752	690000,00	600000,00 90000,00
3.	Rn žiro-račun – redoviti račun Rnu dionice Rn ostali financijski troškovi	1000 113 724	190000,00 10000,00	200000,00

³⁵ Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 33. str.

	za gubitak na prodaji dionica			
--	-------------------------------	--	--	--

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 33. str.

Knjiženje na računima

Dionice	-113	Žiro-račun – redoviti račun	1000
(1) 800000,00	600000,00 (2)	So	x
	200000,00 (3)	(2) 690000,00	800000,00 (1)
		(3) 190000,00	
Ostali financijski troškovi	-724	Prihodi od ostalih	
(3) 10000,00		interesa od prodaje dionica	-7752
			90000,00 (2)

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 33. str.

4.2.3. Primjer knjiženja otkupa vlastitih kratkotrajnih dionica

1. Dioničko poduzeće otkupilo je 200 vlastitih dionica nominalne vrijednosti 700,00 kn po tržišnoj cijeni 750,00 kn.

2. Dioničko poduzeće prodalo je otkupljene dionice po tržišnoj vrijednosti 800,00 kn.³⁶

Redni broj	Račun knjiženja i opis promjena	Račun	Svota	
			duguje	potražuje
1.	Rn otkup vlastitih dionica Rnu žiro-račun – redoviti račun otkupljene vlastite dionice	155 1000	150000,00	150000,00
2.	Rn žiro-račun – redoviti račun Rnu otkup vlastitih dionica Rnu prihodi od prodaje dionica za prodane prije otkupljene dionice	1000 155 7752	160000,00	150000,00 10000,00

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 43. str.

³⁶ Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 43. str.

Knjiženje na računima

Žiro-račun – redoviti račun	-1000	Otkup vlastitih dionica	-155
So x	150000,00 (1)	(1) 150000,00	150000,00 (2)
(2) 150000,00			
		Dobit od prodaje dionica	-7752
		10000,00	(2)

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 43. str.

4.2.4. Primjer knjiženja sirovine i materijala na skladištu po vrijednosti troškova kupnje

1. Tvrtka >>Metalika<<, Sisak, primila je fakturu dobavljača >>Lim<<, Zagreb, na svotu od 162 420,00 kn za isporučeni pocinčani lim.
2. Faktura prijevoznika Ivan Gluhak, Zagreb, za dopremu lima iznosi 8 600,00 kn.
3. Knjiži se nabava sirovine na zalihe u vrijednosti troškova kupnje 171 020,00 kn.
4. Sa žiro-računa koji ima saldo 386 900,00 kn podmiruju se fakture dobavljača za sirovinu i ovisne troškove 171 020,00 kn.
5. Na izdatnicu 57 utrošeno je materijala u vrijednosti 72 000,00 kn.
6. 31.12. zaključuje se račun Obračun nabave – 309.

U vezi s ovim primjerom:

- Ispostavit ćemo nalog za knjiženje
- Provest ćemo knjiženje na računu financijskoga knjigovodstva.³⁷

Redni broj	Naziv računa knjiženja i opis poslovne promjene	Račun	Svota	
			duguje	potražuje
1.	Rn kupovna vrijednost po obračunu dobavljača Rnu dobavljači u zemlji - za nabavljenu sirovinu	3001 220	162420,00	162420,00
2.	Rn ovisni troškovi	301	8600,00	

³⁷ Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 93. i 94. str.

	Rnu dobavljači u zemlji - za troškove prijevoza sirovine	220		8600,00
3.	Rn obračun nabave Rnu sirovine i materijal na skladištu za obračunanu nabavu po troškovima kupnje	309 310	171020,00	171020,00
4.	Rn dobavljači u zemlji Rnu žiro-račun – redoviti račun za podmirenje faktura dobavljača	220 1000	171020,00	171020,00
5.	Rn utrošena sirovina i materijal Rnu sirovina i materijal na skladištu za utrošenu sirovinu i materijal	4000 310	72000,00	72000,00
6.	Rn obračun nabave Rnu kupovna vrijednost po obračunu dobavljača Rnu ovisni troškovi 31.12. zaključak računa nabave	309 3001 301	171020,00	162420,00 8600,00

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 94. str.

Knjiženje na računima

Kupovna vrijednost po obračunu dobavljača		-3001
	31.12.	
(1) 162420,00	162420,00	(6)

Dobavljači u zemlji		-220
(4) 171 020,00	162420,00	(1)
	8600,00	(2)

Ovisni troškovi		-301
(2) 8600,00	86000,00	

Obračun nabave		-309
31.12.		
(6) 171020,00	171020,00	(3)

Sirovine i materijal na skladištu		-310
(3) 171020,00	72000,00	(5)

Utrošak sirovina i materijala		-4000
(5) 72000,00		

Izvor: Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995., 94. str.

5. ZAKLJUČAK

Imovina poduzeća bitan je faktor u poslovanju. Poduzeće koje posjeduje dovoljan broj sredstava, kako dugoročnih, tako mi kratkoročnih može odgovoriti raznim izazovima.

Sredstva dugotrajne imovine su sredstva koja služe za stabilnost poduzeća na duže vrijeme, tj. sredstva koja sudjeluju u proizvodnji te stvaranju profita na duže razdoblje. S obzirom na njen duži rok upotrebe od velike je važnosti za poduzeće.

Kod kratkotrajne imovine cilj je zadovoljavanje tekućih potreba, kao što su plaćanja određenih računa (najmovi, rate kredita, razne režije itd.). Kako bi poduzeće nesmetano poslovalo važno je posjedovati dovoljnu količinu novca koja će u određenom razdoblju biti upotrijebljena za podmirenja kratkoročnih obveza.

Osim za samo poslovanje tvrtke, važnost imovine se vidi i u fazi prodaje, dokapitalizacije itd. Zainteresirane strane zasigurno kod odluke o kupnji ili ulaganju u razne vrijednosne papire kao jedan od glavnih pokazivača uspješnosti tvrtke vide njenu imovinu. Imovina, tj. njena količina i način upravljanja njome pokazuje im je kojoj je mjeri tvrtka uspješna te kakvi ljudi vode njeno poslovanje.

S obzirom na navedeno vrlo je bitno pratiti te ispravno knjižiti imovinu te je pomoću bilance prikazati zainteresiranim stranama, tj. vlasnicima, ulagačima, kupcima i mnogim drugima koji žele vidjeti u kakvom je stanju tvrtka.

6. LITERATURA

Knjige:

1. Belak, V., Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Nacionalna i sveučilišna knjižnica Zagreb, Zagreb, 2006.
2. Crnković, L., Mesarić, J., Martinović, J., Organizacija i primjena računovodstva, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, 2006.
3. Parać, B., Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje Baltazar Adam Krčelić, Zaprešić, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008.
4. Safret, M., Knjigovodstvo s bilanciranjem 3, Školska knjiga, Zagreb, 1997.
5. Safret, M., Knjigovodstvo 2, Školska knjiga, Zagreb, 1995.

Internet stranice:

6. <http://www.efos.unios.hr/imijoc/wp-content/uploads/sites/71/2013/09/RA%C4%8CUNOVODSTVENO-PRA%C4%86ENJE-SIROVINA-I-MATERIJALA.pdf>, (27.08.2015.)
7. <http://web.efzg.hr/dok/RAC//btusek/rac/10.%20RA%C4%8CUNOVODSTVENO%20PRA%C4%86ENJE%20KRATKOTRAJNE%20IMOVINE.pdf>, (20.08.2015.)
8. <http://limun.hr/main.aspx?id=10579>, (12.08.2015.)
9. <http://limun.hr/main.aspx?id=10403&Page=5>, (01.08.2015.)
10. <http://limun.hr/main.aspx?id=10433>, (02.09.2015.)
11. <https://www.pfst.hr/uploads/Predavanje%2010%20a1.pdf>, (08.08.2015.)
12. www.unizd.hr/Portals/4/nastavni_mat/2_godina/.../Zalihe-razred_3.ppt, (20.08.2015.)
13. <http://www.vup.hr/Data/Files/14043091039937.pdf>, (29.08.2015.)

