

Računovodstveno praćenje nabave i utroška sitnog inventara i ambalaže kod mikro i malih poduzetnika

Rupnik, Anita

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:198:512573>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-23**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers](#)



RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINACIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINACIJE

Anita Rupnik

ZAVRŠNI RAD
RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE NABAVE I UTROŠKA SITNOG
INVENTARA I AMBALAŽE KOD MIKRO I MALIH PODUZETNIKA

Zagreb, 2018.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINACIJE

ZAVRŠNI RAD

**RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE NABAVE I UTROŠKA SITNOG
INVENTARA I AMBALAŽE KOD MIKRO I MALIH PODUZETNIKA**

Ime i prezime studenta: Anita Rupnik

Matični broj studenta: 410/15-I

Mentor: Jasna Vuk, dipl. oec., viši predavač

Zagreb, 2018.

ZAHVALA

Zahvaljujem mentorici na stručnom vodstvu i pomoći oko pisanja završnog rada. Zahvaljujem svojoj obitelji, kolegicama na fakultetu i kolegicama u uredu na velikoj i nesebičnoj potpori tijekom trajanja studija.

NASLOV: RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE NABAVE I UTROŠKA SITNOG INVENTARA I AMBALAŽE KOD MIKRO I MALIH PODUZETNIKA

SAŽETAK

Sitan inventar i ambalaža dio su kratkotrajne imovine trgovačkog društva. Riječ je o imovini koju trgovačka društva koriste kao pomoćna sredstva u obavljanju svoje djelatnosti, a nabavne su vrijednosti do 3.500,00 kn. Početno i naknadno vrednovanje sitnog inventara uređuju Hrvatski standardi financijskog izvješćivanja. Početno vrednovanje sitnog inventara i ambalaže određuje se prema nabavnoj vrijednosti, odnosno prema neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome koja je vrijednost niža. Računovodstveno postupanje sa sitnim inventarom i ambalažom uključuje njihovu nabavu, stavljanje u uporabu, otpis i rashodovanje. Nakon isteka uporabe, sitan inventar može se prodati kao cjelina ili se može prodati za rezervne dijelove ili kao otpad. Za sitan inventar i ambalažu vode se analitičke evidencije. Uz posebne vrste ambalaže vezane su naknade.

Ključne riječi: sitan inventar, ambalaža, računovodstvo, nabava, utrošak, otpis, naknade za ambalažu

TITLE: ACCOUNTING MANAGEMENT OF PURCHASE AND COST OF SMALL INVENTORY AND PACKAGING IN MICROCOMPANIES AND SMALL COMPANIES

ABSTRACT

Small inventory and packaging are classified as a company's current assets. These are the assets which companies use as additional aids in their activities, and they are valued at up to 3.500,00 kn. The initial and subsequent evaluation of the small inventory is regulated by the Croatian Financial Reporting Standards. The initial evaluation of small inventory and packaging is determined at its acquisitional cost or its net realisable value, depending on which of those two is lower. Accounting management of small inventory and packaging involves purchasing, putting them into use, deduction and disposal. Upon expiration of use, small inventory can be sold as a whole or it can be sold for spare parts or waste. Analytical records are kept for small inventory and packaging. The specificities of packaging management include several types of fees.

Keywords: small inventory, packaging, accounting, purchasing, cost, deduction, packaging fees

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. SITAN INVENTAR I AMBALAŽA	2
2.1. Sitan inventar	2
2.2. Ambalaža	4
3. POČETNO VREDNOVANJE SITNOG INVENTARA I AMBALAŽE.....	11
4. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI SA SITNIM INVENTAROM.....	13
4.1. Nabava sitnog inventara	13
4.1.1. <i>Nabava sitnog inventara iz druge članice EU-a</i>	16
4.1.4. <i>Nabava sitnog inventara iz treće zemlje</i>	17
4.2. Evidencije sitnog inventara.....	18
4.2.1. <i>Analitičko knjigovodstvo sitnog inventara</i>	21
4.3. Otpis sitnog inventara u uporabi.....	24
4.3.1. <i>Jednokratni otpis sitnog inventara</i>	25
4.3.2. <i>Kalkulativni otpis sitnog inventara</i>	27
4.4. Rashodovanje sitnog inventara	29
5. SPECIFIČNOSTI POSTUPANJA S AMBALAŽOM.....	32
5.1. Analitičko knjigovodstvo ambalaže i evidencije.....	35
5.2. Rashodovanje povratne ambalaže.....	37
5.3. Obveze proizvođača i ambalažera u vezi ambalaže i ambalažnog otpada prema Pravilniku o ambalaži i ambalažnom otpadu	38
5.3.1. <i>Vrste naknada za ambalažu</i>	43
5.3.2. <i>Knjigovodstveno praćenje vlastite povratne ambalaže</i>	46
6. PRODAJA SITNOG INVENTARA I AMBALAŽE	47
6.1. Prodaja rashodovanog sitnog inventara i ambalaže.....	47
6.2. Prodaja sitnog inventara kao otpadnog materijala.....	48
7. GODIŠNJI POPIS SITNOG INVENTARA I AMBALAŽE.....	49

7.1. Višak sitnog inventara	51
7.2. Manjak sitnog inventara	51
8. ZAKLJUČAK	53
9. POPIS LITERATURE	55
10. POPIS SLIKA I TABLICA.....	56

1. UVOD

Poduzetnici često nabavljaju imovinu za obavljanje svoje djelatnosti čija je vrijednost manja od 3.500,00 kn, a vijek uporabe dulji od jedne godine. Riječ je, primjerice, o mobitelima, prijenosnim računalima, namještaju i sl. S obzirom na to da je to imovina čiji je vijek trajanja dulji od godine dana, kod poduzetnika se može javiti dvojba na koji način postupiti kod klasificiranja te imovine, tj. radi li se o dugotrajnoj ili kratkotrajnoj imovini.

Osnovna karakteristika dugotrajne imovine, s motrišta poreznih propisa, jest da je riječ o imovini koja ima pojedinačnu vrijednost veću od 3.500,00 kn. Ako je vrijednost manja od 3.500,00 kn, takva se imovina razvrstava u sitan inventar. Međutim, računovodstveni standardi ne govore o vrijednosnom kriteriju za klasificiranje imovine na dugotrajnu i kratkotrajnu, već je osnovni kriterij vijek uporabe.

Na temelju navedenog, poduzetnik može dvojiti kako postupiti s imovinom koja ima pojedinačnu vrijednost do 3.500,00 kn, a vijek trajanja dulji od jedne godine. U radu će se pokušati otkloniti navedena dvojba tako što će se definirati što je prema standardima svrstano kao dugotrajna imovina, a što kao kratkotrajna imovina. Želi se otkloniti dvojba treba li imovinu s pojedinačnom nabavnom vrijednosti do 3.500,00 kn, a vijekom trajanja duljim od godine dana, svrstati u kratkotrajnu imovinu ili dugotrajnu imovinu.

Poduzetnik također može dvojiti kako provesti otpis sitnog inventara, odnosno hoće li provesti jednokratni otpis sitnog inventara prilikom stavljanja u uporabu ili kalkulatívni otpis. Poduzetnik se, neovisno o načinu na koji će klasificirati imovinu – kao kratkotrajnu ili kao dugotrajnu imovinu, mora voditi postupanjem u skladu s računovodstvenim standardima. Također mora osigurati i dostaviti računovodstvu realne i kvalitetne informacije o financijskom stanju.

U računovodstvenim politikama poduzeća potrebno je definirati pravila za razvrstavanje i otpis imovine. U radu će se obraditi teme ambalaže i sitnog inventara kao dijela kratkotrajne imovine. Obradit će se početno vrednovanje, evidentiranje u računovodstvenim evidencijama te postupanje prilikom godišnjeg popisa imovine.

2. SITAN INVENTAR I AMBALAŽA

2.1. Sitan inventar

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (NN 86/15, dalje: HSFI) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (dalje: MSFI) uređuju računovodstvena postupanja.

HSFI 1 – *Financijski izvještaji* (dalje: HSFI 1) definiraju kratkotrajnu materijalnu imovinu u t. 1.12. te MRS 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja* definira kratkotrajnu imovinu u t. 66. U skladu s t. 1.12. HSFI-ja 1 kratkotrajna materijalna imovina mora ispunjavati sljedeće uvjete:¹

- *očekuje se da će se realizirati ili se drži za prodaju ili potrošnju u redovnom tijeku poslovanja,*
- *primarno se drži za trgovanje,*
- *očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance,*
- *novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.*

Nadalje, HSFI 1 definiraju u t. 1.13. da je sva ostala imovina dugotrajna materijalna imovina. Definiciju dugotrajne materijalne imovine nalazimo u HSFI 6 – *Dugotrajna materijalna imovina* (dalje: HSFI 6). U skladu s t. 6.5. i t. 6.6 HSFI-ja 6. Dugotrajna je materijalna imovina:

- *namijenjena za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe,*
- *koja se očekuje koristiti dulje od jednog razdoblja,*
- *ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti poduzetnika.²*

¹ Cirkveni, T. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav, VII izdanje, Zagreb: RRIF plus d. o. o., str. 12.

² Ibid. str. 56

Iz toga se može zaključiti kako kratkotrajna imovina podrazumijeva imovinu koja ima vijek uporabe do jedne godine, odnosno da se imovina koja je definirana kao kratkotrajna imovina postupno troši tijekom 12 mjeseci.

Nadalje, HSFI 6 u t. 6.6. definira koje vrste imovine obuhvaća pojam dugotrajne materijalne imovine. Jednako je definirano i u MRS-u 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema* (t. 6.).

Zakon o porezu na dobit (NN 177/04 do 106/18) u čl. 12. st. 3. propisuje da se dugotrajnom materijalnom imovinom smatraju stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kn i vijek trajanja dulji od jedne godine. Na temelju te odredbe može se podrazumijevati da se u kratkotrajnu imovinu svrstavaju stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave manji od 3.500,00 kn.

Poduzetnik može donijeti odluku da imovinu koja ima vijek uporabe dulji od godinu dana smatra sitnim inventarom ako je njezina nabavna vrijednost 3.500,00 kn i manja. Osnovno obilježje koje definira kratkotrajnu imovinu, odnosno sitan inventar jest da se njihova ukupna vrijednost prenosi na troškove razdoblja odjednom prilikom davanja u uporabu, a ne postupno tijekom godina, kao što je u slučaju dugotrajne materijalne imovine. Sitan inventar u pravilu nije imovina koja se troši jednokratno, nego postupno neki sitan inventar može trajati i dulje od jedne godine, ali se na temelju male nabavne vrijednosti, odnosno vrijednosti manje od 3.500,00 kn definira kao kratkotrajna materijalna imovina, a ne kao dugotrajna materijalna imovina. *Sitan inventar i razna pomagala za rad, npr. razni mjerni instrumenti (za mjerenje težine, vlage ili topline), pomagala za rad (čekići, pile, svrdla, modeli, zaštitna odjeća, protupožarna i zaštitna sredstva) u procesu poslovanja ne troše se jednokratno pa je stoga teško primijeniti navedeno vremensko razgraničenje. Za razliku od zaliha sirovina i materijala koji se u procesu proizvodnje troše jednokratno, predmeti sitnog inventara iskazani u kratkotrajnoj imovini troše se postupno.*³

Osnovni kriterij za sitan inventar jest da je to imovina male vrijednosti i zbog tog kriterija ne razvrstavamo ju u dugotrajnu imovinu trgovačkog društva. Kod otpisa sitnog inventara treba imati na umu da otpis sitnog inventara ne nastaje u trenutku nabave nego u trenutku njezina davanja u

³ Cirkveni Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, revizija i financije, X (1), str. 50-56.

uporabu. Ako se na zalihe sitnog inventara primjenjuje jednokratni otpis, bilančna vrijednost sitnog inventara iznosi nula. Bez obzira na to što je bilančna vrijednost sitnog inventara nula, i dalje je potrebno voditi evidenciju o sitnom inventaru, a najčešće se vodi analitička evidencija za svaku skupinu sitnog inventara. Evidenciju o sitnom inventaru potrebno je voditi sve dok je određeni sitan inventar u uporabi i dok nije dotrajavao. Isknjižavanje sitnog inventara iz evidencije sitnog inventara provodi se na temelju Odluke o rashodovanju sitnog inventara i Potvrde koju daje sakupljač otpada ako je sitan inventar predan na zbrinjavanje.

Iz navedenog može se zaključiti da se pod pojmom sitnog inventara podrazumijevaju oprema i pomagala za rad koja imaju;

- vijek trajanja kraći ili dulji od dvanaest mjeseci
- pojedinačni trošak nabave nije veći od 3.500,00 kn.

Kod sitnog inventara definirana je najviša vrijednost nabave, međutim nema propisane najmanje vrijednosti pojedinačnog troška nabave sitnog inventara. Početno mjerenje nabave zaliha sitnog inventara evidentira se po nabavnoj vrijednosti. Trgovačko društvo može imovinu koja ima trošak nabave do 3.500,00 kn, a vijek trajanja dulji od dvanaest mjeseci klasificirati kao dugotrajnu imovinu te za svrhe poreza priznavati amortizaciju u skladu sa Zakonom o porezu na dobit. To je moguće jer računovodstveni standardi definiraju samo vremenski kriterij za klasifikaciju imovine, a ne i vrijednosni kriterij koji propisuje porezni propis. Kod klasifikacije imovine poduzetnik prije svega treba voditi računa o razvrstavanju imovine prema računovodstvenim standardima kako se ne bi izložio primjedbi da ih ne poštuje.

2.2. Ambalaža

Ambalaža se gotovo uvijek pojavljuje kod poduzeća koja se bave proizvodnom djelatnosti, transportnom djelatnosti i djelatnosti trgovine. Kod poduzeća koja se bave proizvodnom djelatnosti ambalaža se u raznim oblicima može koristiti i tijekom proizvodnje proizvoda, a ne samo za pakiranje gotovih proizvoda. Ona se može koristiti i tijekom proizvodnje za lakšu manipulaciju materijalom te se može koristiti i kao svojevrsno sredstvo zaštite tijekom samog procesa proizvodnje.

U trgovačkim djelatnostima ambalaža može imati više funkcija – jedna od njih je da osigurava jednostavnije rukovanje proizvodom prilikom stavljanja u prodaju, a isto je tako jedna od važnijih funkcija da svojim izgledom privuče pozornost kupca. Kod transportnih djelatnosti koristi se razna ambalaža koja osigurava jednostavnije i sigurnije rukovanje robom prilikom transporta. Ambalaža je prvo što se primijeti kod proizvoda zato je i uvriježena tvrdnja da ambalaža prodaje proizvod jer proizvode privlačnije ambalaže kupci će najprije zamijetiti i kupiti.

Što se smatra ambalažom, definirano je Pravilnikom o ambalaži i otpadnoj ambalaži (NN 88/15. do NN 116/17., dalje: Pravilnik o ambalaži). Također su navedeni postupci i ciljevi gospodarenja otpadnom ambalažom, skupljanje i skladištenje ambalaže, stavljanje ambalaže na tržište i vođenje evidencije o ambalaži. *Ambalaža je svaki proizvod, bez obzira na prirodu materijala od kojeg je izrađena, koji se koristi za držanje, zaštitu, rukovanje, isporuku, i predstavljanje robe, od sirovina do gotovih proizvoda, od proizvođača do potrošača. Ambalaža predstavlja i nepovratne predmete namijenjene za izradu ambalaže koja će se koristiti za spomenute namjene kao i pomoćna sredstva za pakiranje, koja služe za omatanje ili povezivanje robe, pakiranje, nepropusno zatvaranje, pripremu za otpremu i označavanje robe.*⁴ Ambalaža je kratkotrajna imovina poduzeća, osobito onih poduzeća koja se bave proizvodnjom.

U skladu s Pravilnikom o ambalaži, ambalaža može biti:

- jednokratna ambalaža (ambalaža koja je namijenjena samo za jednu uporabu),
- povratna ambalaža (ambalaža koja se nakon što se iskoristi vraća proizvođaču i ponovo koristi),
- višeslojna ambalaža (ambalaža koja je načinjena od različitih materijala i ne može se odvojiti ručno),
- prodajna ili primarna ambalaža (ambalaža u kojoj se proizvod prodaje na prodajnom mjestu),

⁴ Pravilnik o ambalaži i otpadnoj ambalaži (NN 88/15. do 116/17.)

- skupna ili sekundarna ambalaža (ambalaža koja sadrži više proizvoda u prodajnoj ambalaži tako da je proizvod dostupan kupcu u skupini i ta ambalaža se može izdvojiti od proizvoda bez da utječe na njegova svojstva),
- transportna ili tercijarna ambalaža (zaštitna ambalaža koja omogućava prijevoz, pretovar i rukovanje određenom količinom proizvoda; u tu vrstu ambalaže ne svrstavaju se kontejneri).

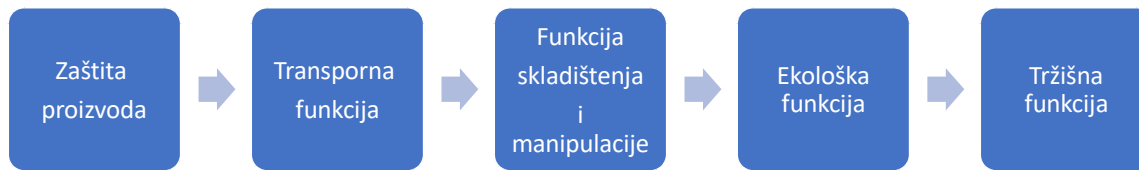
Prema Pravilniku o ambalaži, ambalaža su predmeti prema sljedećim kriterijima:

- *predmeti koji udovoljavaju navedenoj definiciji ambalaže ne dovodeći u pitanje ostale funkcije koje ambalaža može također obavljati, osim ako su predmeti sastavni dio proizvoda ili je nužno sadrže, podržavaju ili čuvaju taj proizvod za vrijeme njegova trajanja osim ako je namjena svih predmeta da se s proizvodom zajedno koriste, troše ili zbrinjavaju,*
- *predmeti dizajnirani, odnosno zamišljeni i namijenjeni za punjenje na mjestu prodaje i predmeti za jednokratnu uporabu koji se prodaju, pune ili koji su dizajnirani/zamišljeni i namijenjeni za punjenje na mjestu prodaje, smatraju se ambalažom pod uvjetom da ispunjavaju funkciju ambalaže,*
- *predmeti koji su sastavni dijelovi ambalaže i predmeti koji su kao pomoćni dijelovi uklopljeni u ambalažu smatraju se dijelom ambalaže u koju su uklopljeni. Pomoćni dijelovi koji su izravno obješeni ili pričvršćeni na proizvod i koji su u funkciji ambalaže smatraju se ambalažom, osim ako nisu sastavni dio toga proizvoda i namijenjeni da se s proizvodom zajedno koriste, troše ili odbacuju.⁵*

Ambalaža se klasificira kao kratkotrajna imovina jer se ona tijekom korištenja brzo troši i ima određeno vrijeme korištenja, a ono je većinom godinu dana. U ambalažu ne ubrajamo samo onu ambalažu koja je povratna nego i ambalažu koja je nepovratna, kao što su razne folije za zamatanje proizvoda, ambalaža koja služi za označavanje i pakiranje robe i sl.

⁵Pravilnik o ambalaži i otpadnoj ambalaži čl. 4.(NN 88/15. do 116/17.)

Slika 1: Funkcije ambalaže



Izvor: Prilagođeno prema Vuk., J. (2015). Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže, Računovodstvo, revizija i financije, VIII, (1), str. 41.

Slika 1 prikazuje osnovne funkcije ambalaže. Ambalaža ima prije svega *zaštitnu funkciju*, odnosno treba zaštititi proizvod ili robu od vanjskih utjecaja te treba omogućiti praktičnije rukovanje proizvodom. Roba je na putu od proizvođača do potrošača izložena raznim vanjskim utjecajima od djelovanja vremenskih (klimatskih) uvjeta, mehaničkih naprezanja i sl., gdje neki od njih mogu izravno utjecati na kvalitetu proizvoda. Cilj je da ambalaža svojom zaštitnom funkcijom zaštiti proizvod. Zaštitna funkcija ambalaže u proizvodnim djelatnostima prisutna je od samog procesa proizvodnje pa sve do stavljanja proizvoda u prodaju. Tijekom samog procesa štiti materijal i sirovinu, a kasnije se njezina funkcija proteže na pakiranje, transport i stavljanje proizvoda u prodaju.

Ambalaža prilikom transporta i carinjenja treba biti pakirana prema posebnim propisima u kojima dolazi do izražaja njezina *transportna funkcija*. Kod samog transporta postoje određene norme pakiranja robe kako bi se proizvod sigurnije i kvalitetnije mogao proizvod do odredišta. Pod *funkcijom skladištenja i manipulacije* podrazumijeva se da se koristi praktična i unificirana ambalaža kako bi se lakše manipuliralo proizvodom i racionalnije koristio prostor, što znači da sam proizvod treba imati ambalažu kojom se lako rukuje.

Ambalaža bi trebala biti primjerenih dimenzija u odnosu na proizvod. Većinom se kod racionalnog transporta i distribucije robe koristi slaganje robe na palete u obliku kvadra. U posljednje vrijeme izrazito je bitna i *ekološka funkcija* ambalaže, odnosno da se ambalaža što više proizvodi od ekološko prihvatljivih materijala i da ju je moguće reciklirati. U ispitivanju⁶ koje je provedeno na

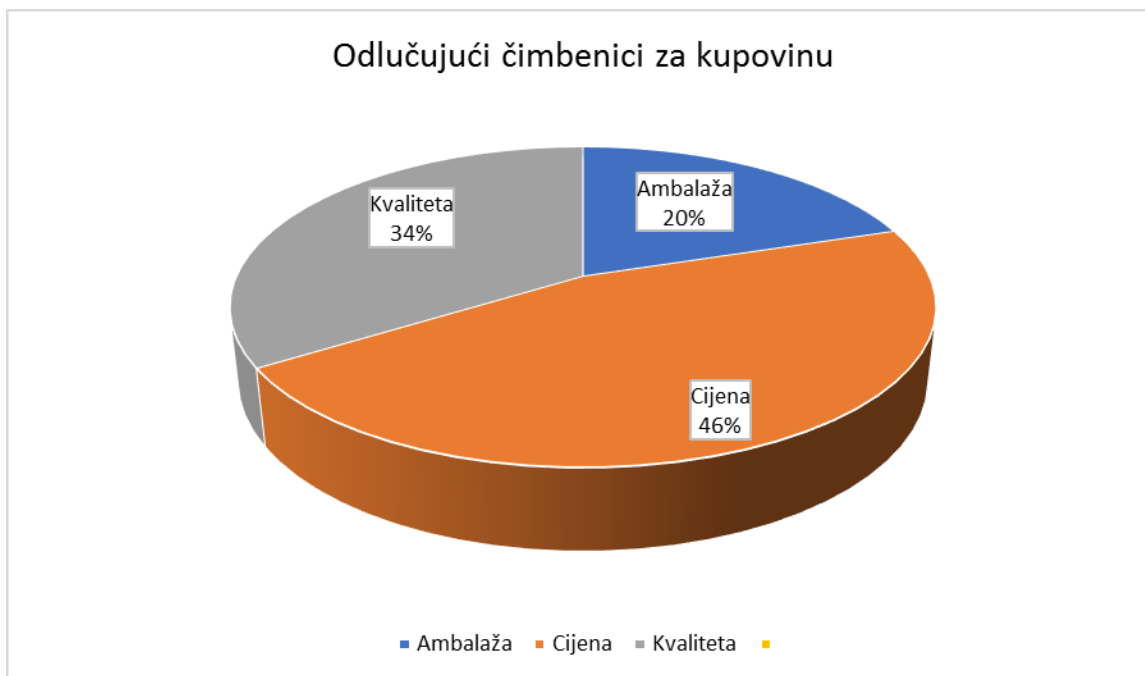
⁶ Tolušić M., Mikolčević M., Tolušić Z. (2011). Utjecaj ambalaže na prodaju proizvoda. Virovitica: Praktični menadžment. Vol 2. (1), str. 24-26. Raspoloživo na: [URL:https://hrcak.srce.hr/71843](https://hrcak.srce.hr/71843) (pristupljeno 09.studeni 2018).

158 ispitanika, njih 47 % izjavilo je da ambalažu odlažu u kontejnere za zbrinjavanje otpada, iz čega je vidljivo da je ispitanicima bitna ekološka funkcija ambalaže. Funkcija ambalaže da bude ekološki prihvatljiva u današnje vrijeme osobito je važna zbog smanjenja količine otpada i da se što više proizvodi ambalaža koju je moguće nakon uporabe reciklirati.

Na samom kraju je *tržišna funkcija* ambalaže gdje ambalaža privlači pozornost potencijalnih kupaca i postaje sredstvom promocije odnosno oglašavanja proizvoda. Pod tržišnom funkcijom ambalaže podrazumijeva se proces gdje proizvođači pakiraju proizvode tako da se pakira ona količina koja zadovoljava potrebe kupca - s time se postiže i racionalizacija prodaje.

Koju će količinu robe proizvođač pakirati u jedno pakiranje ovisi o robi i navikama kupaca. Promotivni dio ambalaže izuzetno je bitan jer ambalaža je ta koja komunicira s potencijalnim kupcima na prodajnom mjestu – zato se danas mnogo ulaže u dizajn i vizualni identitet proizvoda kako bi on bio što prepoznatljiviji na tržištu. Utjecaj ambalaže kao vizualnog čimbenika u samom procesu prodaje važan je, ali ne i jedini čimbenik koji je bitan za kupnju proizvoda. U nastavku je prikaz provedenog istraživanja na uzorku od 158 osoba – kao što je vidljivo iz istraživanja, ambalaža je jedan od tri bitna čimbenika za kupovinu.

Slika 2: Odlučujući čimbenici za kupovinu – grafički prikaz



Izvor: Prilagođeno prema Tolušić M., Mikolčević M., Tolušić Z. (2011). Utjecaj ambalaže na prodaju proizvoda. Virovitica: Praktični menadžment. Vol 2. (1),str.25. Raspoloživo na: [URL:https://hrcak.srce.hr/71843](https://hrcak.srce.hr/71843) (pristupljeno 09.studeni 2018).

Ambalažu razlikujemo prema njezinoj povezanosti s proizvodom te ona može biti ambalažni materijal (omotni papir, ljepljive vrpce, drvena i staklena vuna i sl) koja se s knjigovodstvenog motrišta smatra materijalom i bilježi se u okviru računa 310 - Materijal na zalih (ili izravno na 4013 – Trošak ambalažnog materijala) i izrađena ambalaža koja može biti odvojiva, neodvojiva, povratna i nepovratna).⁷

S računovodstvenog motrišta potrebno je razlikovati vlastitu od tuđe ambalaže jer vlasništvo određuje način evidentiranja u poslovnim knjigama. Tuđa se ambalaža vodi izvanbilančno u okviru računске skupine 99 – *Izvanbilančni zapisi*. Uz vlastitu i tuđu ambalažu postoji i povratna ambalaža. Povratna je ambalaža ona koja se koristi za višekratnu uporabu, a koju je moguće lako

⁷ Vuk, J. (2015). Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VIII (1), str. 41-49.

odvojiti od samog proizvoda kao što su na primjer boce, sanduci i sl. Kod povratne ambalaže potrebno je osigurati vođenje skladišne kartoteke za ambalažu jer se unutar analitičkog knjigovodstva vode samo podatci o izlazu i ulazu ambalaže. Potrebno je također pratiti kretanje ambalaže prema kupcima. Kod zaprimanja povrata ambalaže, preporučljivo je odmah ambalažu pregledati te eliminirati ambalažu koja je oštećena ili neupotrebljiva. S obzirom na to da postoji analitičko knjigovodstvo praćenja ambalaže u uporabi, potrebno je uskladiti stanje s glavnom knjigom.

3. POČETNO VREDNOVANJE SITNOG INVENTARA I AMBALAŽE

Utvrđivanje vrijednosti sitnog inventara i ambalaže pri nabavi uređuje HSFI 10 – *Zalihe* (dalje: HSFI 10) odnosno MRS 2 – *Zalihe*. Prema t. 10.17. HSFI-ja 10, odnosno t. 10. MRS-a 2, u trošak zaliha sitnog inventara i ambalaže potrebno je uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i druge troškove koji nastaju dovođenjem sitnog inventara u sadašnje stanje i na trenutnu lokaciju.

Početno mjerenje sitnog inventara i ambalaže obavlja se prema troškovima nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže, a navedeno proizlazi iz t. 10.16. HSFI-ja 10. Neto utrživa vrijednost tijekom redovnog poslovanja procijenjena je prodajna cijena umanjena za procijenjene troškove koji su nužni da bi se prodaja obavila i procijenjen trošak dovršenja u pravilu neto iznos koje trgovačko društvo očekuje realizirati prodajom zaliha u svom redovnom poslovanju. Neto utrživa vrijednost ne treba biti jednaka umanjenoj fer vrijednosti za troškove prodaje. *Fer vrijednost* trenutna je tržišna vrijednost, vrijednost po kojoj se zalihe ili imovina mogu prodati.

Početno mjerenje nabave sitnog inventara i ambalaže potrebno je provesti prema troškovima nabave, a nakon početnog mjerenja sitan inventar i ambalaža mjere se prema trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno što je niže. Radi mjerenja zaliha povijesnim troškom, u t. 17. HSFI-ja 10 i u t. 10. MRS-a 2 navodi da trošak zaliha treba obuhvatiti:

- a) *troškove nabave zaliha,*
- b) *troškove konverzije,*
- c) *druge troškove koji su nastali u dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.*⁸

U trošak nabave sitnog inventara i ambalaže uključuje se:

⁸ Brkanić, V. ur (2014). Računovodstvo poduzetnika, Zagreb: RRIF plus d.o.o., str. 508.

- kupovna cijena,
- uvozne carine, porezi (osim onih koje možemo poslije vratiti od poreznih vlasti),
- troškovi prijevoza,
- ostali troškovi koji su izravno vezani za stjecanje inventara, montaža i sl.

Trgovački popusti, rabati i slične stavke oduzimaju se pri određivanju troškova kupnje (HSFI 10, t. 18.;MRS 2, t. 11.).⁹

Kupovna cijena je cijena koja je obračunska vrijednost iskazana od strane dobavljača na računu - potrebno je voditi računa u slučaju ako postoji iskazan popust i sl. da je te stavke potrebno oduzeti prilikom određivanja troškova kupnje.

U vrijednost zaliha sitnog inventara i ambalaže može se dodati i trošak dovođenja sitnog inventara (zaliha) na sadašnje mjesto što su u pravilu troškovi prijevoza i drugi troškovi usko povezani s njim. Ostali troškovi nabave odnose se na razne ovisne troškove nabave koje si poduzetnik ne može vratiti - svi porezi koje poduzetnik može dobiti ne uključuju se u nabavnu vrijednost. Na primjer, poduzetnik koji je u sustavu poreza na dodanu vrijednost u vrijednost nabave sitnog inventara i ambalaže ne uključuje vrijednost poreza na dodanu vrijednost jer će ga iskoristiti kao pretporez.

Troškovi posudbe (kamata) se u pravilu ne mogu uključivati u nabavnu vrijednost kratkotrajne imovine jer zalihe sitnog inventara i ambalaže nisu kvalificirana imovina. Da bi troškovi posudbe bili priznati odnosno da bi se troškovi posudbe mogli kapitalizirati, mora biti u pitanju isključivo kvalificirana imovina što znači sredstvo kojem je potrebno određeno razdoblje u pravilu dulje od jedne godine da bi bilo spremno za uporabu (*HSFI 10,t.25;MRS 23 t. 4. i 6.*).¹⁰

Sredstva koja su odmah po nabavi spremna za uporabu ne smatraju se kvalificiranim sredstvima. Sitan inventar i ambalaža su u pravilu sredstva koja su po samoj nabavi spremna za uporabu te se kod njih prilikom nabave ne može u trošak zaliha uračunavati i troškovi posudbe.

⁹ Brkanić, V.ur. (2014). Računovodstvo poduzetnika, Zagreb: RRIF plus d.o.o. , str. 508.

¹⁰ Ibid. str. 509.

4. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI SA SITNIM INVENTAROM

4.1. Nabava sitnog inventara

Prema Računskom (kontom) planu RRIF-a za iskazivanje troškova nabave zaliha sitnog inventara¹¹ koristi se konta skupine 35 – *Zalihe sitnog inventara i autoguma*, osim u slučaju kada postupak nabave traje dulje vrijeme – tada se koriste konta u skupini 30 – *Obračun nabave*. Konta iz skupne 30 koriste se također kod nabave ambalaže. Trgovačka društva koja nakon kupnje sitan inventar stavljaju odmah u uporabu, mogu koristiti odmah konto 360 – *Sitan inventar u uporabi*. Konto 350 – *Zalihe sitnog inventara* većinom koriste trgovačka društva koja imaju značajnu količinu sitnog inventara te vode evidenciju o zalihama sitnog inventara i evidenciju o njegovoj uporabi.

Trgovačka društva koja s obzirom na svoju djelatnost i veličinu svakodnevno nabavljaju sitan inventar u skladu sa svojim potrebama mogu donijeti odluku hoće li nabavljeni sitan inventar odmah stavljati u uporabu ili će ga skladištiti. Poduzetnik sitan inventar u tuzemstvu nabavlja od drugog poduzetnika koji može biti, a i ne mora, u sustavu poreza na dodanu vrijednost. U slučaju kada je dobavljač u sustavu poreza na dodanu vrijednost, na računu zaračunava porez na dodanu vrijednost prema stopi od 25 %, a kupac sitnog inventara iskazani porez na dodanu vrijednost koristi kao pretporez ako su ispunjeni svi preduvjeti za priznavanje pretporeza. U slučaju kada kupac sitnog inventara nije obveznik poreza na dodanu vrijednost, zaračunani porez na dodanu vrijednost postaje dijelom zaliha sitnog inventara, odnosno vrijednosti sitnog inventara koji se stavlja u uporabu. U nastavku se prikazuje nekoliko primjera nabave sitnog inventara.

Primjer 1. Nabava sitnog inventara uz posebno evidentiranje ovisnih troškova

Poduzeće je nabavilo četiri uredske stolice od poduzeća Uredski namještaj d. o. o., ukupne vrijednosti s PDV-om 6.710,00 kn, račun 14/P1/1 (PDV iskazan u računu iznosi 1.342,00 kn). Za prijevoz je angažirano poduzeće Logis d. o. o. koje je izdalo fakturu u iznosu 500,00 kn ukupne vrijednosti s PDV-om, račun 13/1/1.

¹¹ Brkanić, V. ur. (2017). RRiF -ov računski plan za poduzetnika, XXI. izdanje

Knjiženje nabave sitnog inventara prikazuje slika 3.

Slika 3: Knjiženje sitnog inventara uz posebno evidentiranje ovisnih troškova

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum m.	Dospijeće
3003	0	Fakturna vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Račun za u.stolice14/P1/1	5.368,00	0,00	-----	-----
140012	0	Pretporez po ulaznim računima 25%	Račun za stolice 14/P1/1	1.342,00	0,00	-----	-----
2200	269	Uredski namještaj d.o.o.	Račun za stolice 14/P1/1	0,00	6.710,00	-----	-----
3010	0	Troškovi transporta	Transport 13/1/1	400,00	0,00	-----	-----
140012	0	Pretporez po ulaznim računima 25%	Transport 13/1/1	100,00	0,00	-----	-----
2201	270	Logis d.o.o.	Transport 13/1/1	0,00	500,00	-----	-----
3500	0	Sitan inventar na zalih	Skladištenje stolaca	5.768,00	0,00	-----	-----
3090	0	Obračun troškova kupnje	Skladištenje stolaca	0,00	5.768,00	-----	-----
3090	0	Obračun troškova kupnje	Obračun troškova kupnje	5.768,00	0,00	-----	-----
3003	0	Fakturna vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Obračun troškova kupnje	0,00	5.368,00	-----	-----
3010	0	Troškovi transporta	Obračun troškova kupnje	0,00	400,00	-----	-----
3500	0	Sitan inventar na zalih	Uredski stolci u uporabi	0,00	5.768,00	-----	-----
3600	0	Sitan inventar u uporabi	Uredski stolci u uporabi	5.768,00	0,00	-----	-----
				24.514,00	24.514,00		

Izvor: autor

Kod evidentiranja sitnog inventara, uz ovisne troškove, vrijednost sitnog inventara uvećava se za iznos ovisnih troškova. To znači da se ovisni troškovi ne knjiže po vrsti i mjestu troška, već se njihova vrijednost pribraja vrijednosti sitnog inventara. U praksi rijetko postoji primjer da se radi o nabavi sitnog inventara s ovisnim troškovima koji se mogu pribrojiti sitnom inventaru – navedeni slučaj najviše se događa kod nabave dugotrajne imovine, gdje i sam proces nabave traje dulje od nabave sitnog inventara. Sitan inventar s danom zaprimanja stavlja se u uporabu.

Slika 4 prikazuje knjiženje stavljanja četiri stolice u uporabu.

Slika 4: Analitička kartica sitnog inventara u uporabi

Sitni inventar u upotrebi 01.07.2018

Sitni inventar

Šifra	Naziv	Datum nabave	Količina	Nabavna vrijednost	Lokacija
1	UREDSKI STOLAC LUNA2XC	01.07.2018	4	5.768,00	Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb
				5.768,00	

Izvor: autor

Primjer 2. Nabava sitnog inventara i njegovo stavljanje u uporabu odmah nakon nabave

Trgovačko je društvo od poduzeća Klamerica d. o. o. kupilo 3 prijenosna računala (laptopa) te je primljen račun na 10.200,00 kn (vrijednost 8.160,00 kn + 25 % PDV-a 2.040,00 kn). Laptopi se odmah nakon nabave stavlja u uporabu.

Slika 5: Knjiženje stavljanja sitnog inventara u uporabu odmah nakon nabave

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum rn.	Dospijeće
3600	0	Sitan inventar u uporabi	Primljeni rn.3 kom laptop	8.160,00	0,00	_____	_____
140012	0	Pretporez po ulaznim računima 25%	Primljeni rn.3 kom laptop	2.040,00	0,00	_____	_____
2200	274	Klamerica d.o.o.	Primljeni rn.3 kom laptopa	0,00	10.200,00	_____	_____
				10.200,00	10.200,00		

Izvor: autor

Na prethodno prikazani način najčešće se knjiži nabava sitnog inventara jer se većinom nabava događa bez dodatnih ovisnih troškova. Nabava sitnog inventara koji se odmah stavlja u uporabu evidentira se na kontu 3600 – *Sitan inventar u uporabi*.

Primjer 3. Nabava sitnog inventara u trgovačkom društvu koje nije u sustavu PDV-a

Trgovačko društvo koje nije u sustavu PDV-a nabavilo je monitor te je primilo račun na 3.000,00 kn s uračunatim PDV-om po stopi od 25 %. Monitor se odmah stavlja u uporabu.

Slika 6: Temeljnica knjiženja nabave sitnog inventara kada poduzeće nije u sustavu PDV-a

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum rn.	Dospijeće
2200	274	Klamerica d.o.o.	Za primljeni rn.monitor	0,00	3.000,00	__.:__.	__.:__.
3600	0	Sitan inventaru uporabi	Za primljeni rn.monitor	3.000,00	0,00	__.:__.	__.:__.
				3.000,00	3.000,00		

Izvor: autor

Trgovačka društva koja nisu u sustavu PDV-a evidentiraju stavljanje sitnog inventara u uporabu po vrijednosti koja uključuje s PDV-a te im PDV čini dio cijene sitnog inventara. U primjeru 3. navodi se način knjiženja sitnog inventara, te i kod nabave ambalaže treba postupiti isto.

4.1.1. Nabava sitnog inventara iz druge članice EU-a

Sitan inventar moguće je nabaviti i iz druge države članice EU-a. Ako se nabava obavlja od poreznog obveznika koji ima valjani PDV ID broj, račun za primljeni sitan inventar u sebi neće sadržavati obračunani PDV-a jer će strani isporučitelj primijeniti oslobođenje zbog isporuke u drugu zemlju članicu te će tuzemni porezni obveznik sam obračunati PDV po stopi od 25 %. Tuzemni porezni obveznik obračunati će PDV iskazati kao obvezu i pravo na odbitak pretporeza. *Pri obračunu treba, u skladu s čl. 36. st. 2. Zakona o PDV-u, primijeniti srednji tečaj HNB-a na dan nastanka obveze obračuna PDV-a, odnosno prema datumu računa, ili na 15. dan u mjesecu nakon mjeseca u kojem je nastao oporezivi događaj ako računa nema. Porezni obveznik treba primljeni račun evidentirati u evidenciji za stjecanje dobara iz EU-a (obveza i pretporez po stopi 25 %), obrascu PDV pod II.7. i III.7. (dobra oporeziva stopom PDV-a od 25 %) te u obrascu PDV-S.¹²*

¹² Markota, Lj. (2015). Porez na dodanu vrijednost primjena u praksi, Zagreb: RRIF plus d.o.o., VII. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, str. 442.

Primjer 4. Nabava sitnog inventara iz druge zemlje članice EU-a

Poduzeće je nabavilo 25. listopada 2018. godine tri tipkovnice od slovenskog poreznog obveznika koji ima valjani PDV ID broj na iznos od 120,00 eura.

Slika 7: Temeljnica knjiženja nabave sitnog inventara iz druge članice EU

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum rn.	Dospijeće
2210	278	Lajk d.o.o.	Rn.za nabavu tipkovnica	0,00	891,37	_____	_____
3600	0	Sitan inventar u uporabi	Rn.za nabavu tipkovnica	891,37	0,00	_____	_____
24022	0	Obveze za stjecanje dobara EU 25%	Za st. dobara iz Slov.25%	0,00	222,84	_____	_____
14022	0	Pretporez od stjecanja dobara EU 25%	Za st.dobara iz Slov.25%	222,84	0,00	_____	_____
				1.114,21	1.114,21		

Izvor: autor

Obveza poduzetnika u RH je da prema srednjem tečaju HNB-a na dan izdavanja računa obračuna PDV (u primjeru srednji tečaj HNB-a na dan izdavanja računa je 7,428048 kn za 1 eur). Obveza poduzetnika u RH je također iskazati obvezu u poreznim i knjigovodstvenim evidencijama. Porezni obveznik iz RH obavezan je u listopadu iskazati obvezu i pripadajući pretporez, a Obrazac PDV-a i Obrazac PDV-S-a potrebno je predati elektronički u Poreznu upravu u sustavu e-porezna najkasnije do 20. studenog 2018. godine.

4.1.4. Nabava sitnog inventara iz treće zemlje

Sitan inventar može se i uvesti – tada se govori o nabavi iz treće zemlje. Prilikom nabave iz treće zemlje nastaju dodatni troškovi jer je prilikom uvoza potrebno platiti PDV, a ponekad i carinu. Prilikom kupovine dobara u trećim zemljama potrebno je posjedovati valjani EORI broj. Zahtjev za izdavanje EORI broja daje se nadležnoj ispostavi carinske uprave i koristi se za poslovanje sa zemljama koje su izvan EU, tzv. treće zemlje.

Primjer 5. Nabava sitnog inventara iz treće zemlje

Poduzeće je uvezlo 10 uredskih stolica od poduzeća Bukva d. d. iz Tuzle, vrijednost stolica ukupno iznosi 2.500 eura. Primljen je račun za prijevoz stolica u vrijednosti 500 eura. Kunska

protuvrijednost prijevoza i dobara iznosi 22.260,00 kn. Carinska je uprava prilikom uvoza robe obračunala carinu u iznosu 600,00 kn i PDV po stopi od 25 % u svoti od 5.565,00 kn.

Slika 8: Temeljnica knjiženja nabave sitnog inventara iz treće zemlje

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum m.	Dospijeće
3003	0	Fakturna vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Za nabavu stolaca iz BIH	22.260,00	0,00	_____	_____
2211	279	Bukva dd	Za nabavu stolaca iz BIH	0,00	22.260,00	_____	_____
2470	0	Obveza za carinu	Obračunata carina	0,00	556,50	_____	_____
3020	0	Carina i druge uvozne pristojbe	Obračunata carina	556,50	0,00	_____	_____
2473	0	Ostale obveze prema carini (za PDV i dr.)	Obračunati PDV pri uvozu	0,00	5.565,00	_____	_____
14052	0	PDV pri uvozu dobara 25%	Obračunati PDV pri uvozu	5.565,00	0,00	_____	_____
3090	0	Obračun troškova kupnje	Zaprimanje stolaca na skl	22.816,50	0,00	_____	_____
3003	0	Fakturna vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Zaprimanje stolaca na skl	0,00	22.260,00	_____	_____
3020	0	Carina i druge uvozne pristojbe	Zaprimanje stolaca na skl	0,00	556,50	_____	_____
				51.198,00	51.198,00		

Izvor: autor

Iz primjera 5. vidljivo je da su u vrijednost sitnog inventara uključeni troškovi prijevoza i carina.

4.2. Evidencije sitnog inventara

*Trgovačka društva kod kojih sitan inventar čini bitan dio troškova poslovanja (npr. ugostiteljstvo, graditeljstvo, servisi) nabavu i utrošak sitnog inventara prate putem evidencija sitnog inventara na zalih i sitnog inventara u uporabi, dok trgovačka društva koje nabavljaju sitan inventar odmah stavljaju u uporabu, vode samo evidencije o njegovoj uporabi.*¹³

Trgovačka društva sitan inventar na zalih vode u:

- *skladišnoj evidenciji po vrsti i količini,*
- *analitičkom knjigovodstvu sitnog inventara po vrsti, količini i vrijednosti,*
- *financijskom knjigovodstvu (glavnoj knjizi) zbrojno po vrijednosti.*¹⁴

Kretanje sitnog inventara unutar skladišta knjigovodstveno se prati u financijskom računovodstvu na kontu 350 – *Sitan inventar na zalih i*. U financijskom računovodstvu sintetički konto 350 može

¹³ Cirkveni - Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, revizija i financije, X (1), str. 50-56.

¹⁴ Ibid.

se analitički razdvojiti prema vrstama sitnog inventara – ovisno o potrebama trgovačkog društva. Na primjer, u financijskom knjigovodstvu konto 350 može se razdvojiti na mjerne instrumente, uredski materijal, alat, zaštitnu odjeću i dr. Pored toga potrebno je sav sitni inventar voditi u analitičkom knjigovodstvu sitnog inventara (materijalnom knjigovodstvu). Sitan inventar u materijalnom knjigovodstvu potrebno je voditi prema vrsti, količini i vrijednosti.

Stanje na analitičkim kontima i u analitičkoj evidenciji sitnog inventara mora biti usklađeno sa sintetičkim računima. Društva koja sitan inventar odmah stavljaju u uporabu vode samo evidenciju o njegovoj uporabi. Na temelju Primjera 1. daje se u nastavku primjer *Kartice sitnog inventara* na analitičkoj kartici inventara – vidljivo je da na zalihi postoje četiri stolice koje su zadužene po nabavnoj cijeni uvećanoj za troškove nabave.

Slika 9: Analitička kartica sitnog inventara

Kartice sitnog inventara

Za: 01.07.2018

Šifra: 1		Naziv: UREDSKI STOLAC LUNA2XC			
Datum	Količina	Nabavna vrijednost	Vrijednost rashoda	Saldo	Lokacija
01.07.2018	4	5.768,00	0,00	5.768,00	Trg I. Kukuljevića 11, Zagreb
	4	5.768,00	0,00	5.768,00	

Izvor: autor

Kretanje sitnog inventara prati se pomoću isprava navedenih u Tablici 1.

Tablica 1: Isprave za praćenje kretanja sitnog inventara

Naziv isprave	Svrha ispostavljanja isprave	Knjiženje
Popisna lista	Unos početnih stanja sitnog inventara na početku poslovne godine	ULAZ/ZADUŽENJE
Skladišna primka Račun	Nabava i zaprimanje sitnog inventara na zalihe	ULAZ/ZADUŽENJE
Izdatnica	Izdavanje sitnog inventara iz skladišta u uporabu	IZLAZ/RAZDUŽENJE
Odluka o rashodovanju sitnog inventara	Isknjižavanje sitnog inventara	IZLAZ/RAZDUŽENJE
Odluka o knjiženju popisom utvrđenih razlika	Višak sitnog inventara	ULAZ/ZADUŽENJE
	Manjak sitnog inventara	IZLAZ/RAZDUŽENJE
Temeljnica o vrijednosnom usklađenju	Smanjenje vrijednosti sitnog inventara	IZLAZ/RAZDUŽENJE
		ULAZ/ZADUŽENJE

Izvor: Prilagođeno prema Cirkveni Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, Revizija i Financije, X (1), str. 52.

U tablici su iskazane isprave koje se koriste za kretanje sitnog inventara unutar poduzeća te je uz svaku ispravu navedena i svrha za koju se izdaje navedena isprava te način korištenja isprave prilikom knjiženja.

4.2.1. Analitičko knjigovodstvo sitnog inventara

Sitan inventar u uporabi inventar je koji je izdan djelatnicima trgovačkog društva na uporabu ili se nalazi kao inventar unutar trgovačkog društva.

Praćenje uporabe sitnog inventara nužno je radi kontrole samog utroška sitnog inventara i kontrole zaposlenika kojima je sitan inventar dan na korištenje. Potrebno je praćenje kretanja sitnog inventara unutar društva, osobito u djelatnostima u kojima sitan inventar ima značajnu vrijednost, u društvima u kojima djelatnici svakodnevno zadužuju određeni sitan inventar kako bi se poduzeće osiguralo da će se sitan inventar vratiti. Samim time i djelatnici će se odnositi odgovornije prema inventaru koji su zadužili znajući da se vodi evidencija o sitnom inventaru i njegovoj uporabi. Sitan inventar u uporabi prati se u *operativnim evidencijama, analitičkom knjigovodstvu sitnog inventara u uporabi i financijskom knjigovodstvu*.¹⁵

Operativne evidencije koje trgovačka društva koriste za evidenciju uporabe sitnog inventara su:

- *alatna knjižica,*
- *alatna markica,*
- *evidencijski kartoni,*
- *reversi.*¹⁶

Alatna knjižica služi djelatniku za zaduživanja alata ili pomagala koja su mu potrebna za obavljanje posla. Za svakog se djelatnika unaprijed definira potreban sitan inventar te ga skladištar odmah nakon izdavanja upisuje u alatnu knjižicu djelatnika. Tako je postignuto da se svaki djelatnik zadužuje za sitan inventar društva i da je on odgovoran za njega. Poduzeće u svakom trenutku zna koji je djelatnik zadužio koju količinu sitnog inventara i ako se javi manjak nekog sitnog inventara može jednostavno utvrditi koji djelatnici su ga zadužili i provjeriti kod koga nedostaje inventar.

¹⁵ Cirkveni Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, revizija i financije, X (1), str. 50-56.

¹⁶ Ibid.

Sam izgled alatne knjižice nije propisan, a najčešće se izdaje u dva primjerka. Alatna knjižica trebala bi imati sljedeće podatke: nadnevak preuzimanja sitnog inventara, nadnevak povrata sitnog inventara na skladište, nadnevak rashodovanja, potpis djelatnika koji je preuzeo sitan inventar i potpis skladištara koji je izdao sitan inventar na uporabu.

Alatne markice koriste se kod izdavanja sitnog inventara na uporabu djelatnicima gdje svaki djelatnik dobiva pločice s utisnutim brojem pod kojim se vodi u trgovačkom društvu te ju kod svakog preuzimanja sitnog inventara na uporabu predaje skladištaru. Društvo koje koristi alatne markice trebalo bi imati dobro ustrojenu evidenciju alatnih markica da zna koliko koji djelatnik ima alatnih markica.

Revers je pisana izjava koja se izdaje u tri primjerka kojom djelatnik potvrđuje primitak sitnog inventara na uporabu. Jedan od tri primjeraka ide djelatniku, drugi se predaje u analitičko knjigovodstvo, a treći primjerak služi kao isprava na temelju koje će se provesti knjiženje na računu zaposlenika za preuzeti sitan inventar.

Revers nema propisan oblik, odnosno daje se mogućnost vlasniku poduzeća da sastavi svoj primjer reversa. Ta isprava najčešće sadržava ime vlasnika, opis predmeta, rok vraćanja, postoji li obveza vraćanja ispravnog predmeta u određenom roku, potpis i datum. Trgovačka društva koriste revers najčešće kod davanja mobilnih uređaja i prijenosnih računala koji su u vlasništvu trgovačkog društva djelatnicima, a društvo odredi da ih da na korištenje djelatnicima.

Slika 10: Primjer reversa

INFLUKS D.O.O.
Trg Ivana Kukuljevića 11
10090 Zagreb
OIB:03988330782
HR1124840081100661285

Maro Marić
Cijete Zuzorić 21
10000 Zagreb

Revers 1

Datum reversa
01.07.2018

Primaoc

Šifra Naziv kupca Mjesto Ulica i kbr.
277 Maro Marić Zagreb Cijete Zuzorić 21

Izdani artikli

Šifra robe	Naziv robe/usluge	J.mj.	Količina
98	LAPTOP	KOM	1,000
			1,000

Ovim reversom djelatnik Maro Marić potvrđuje da je na ime reversa primio laptop koj je u vlasništvu gore navedenog poduzeća. Djelatnik se obvezuje da će se brinuti o primljenoj robi 12 mjeseci, a nakon toga ju vratiti društvu radi uništenja. Djelatnik se obvezuje da će primljenu imovinu koristiti isključivo u poslovne svrhe.

Izvor: Prilagođeno prema Cirkveni Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, Revizija i Financije, X (1), str. 53.

Analitička evidencija za vođenje sitnog inventara u uporabi može se ustrojiti na nekoliko načina. Koji će oblik trgovačko društvo odabrati, ovisi o veličini tvrtke, broju radnih jedinica i vrsti sitnog inventara.¹⁷

Analitičke evidencije koje trgovačko društvo najčešće koristi jesu kartoteka za svaku ustrojbenu jedinicu (odjel, pogon i sl.) i posebne knjige sitnog inventara za svaku ustrojbenu jedinicu. Kartoteka se vodi u svakoj ustrojenoj jedinici koja ima sitan inventar u uporabi. Posebna knjiga

¹⁷ Cirkveni Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, revizija i financije, X (1), str. 50-56.

inventara koja se vodi u svakoj ustrojbenoj jedinici koja ima inventar u uporabi sadržava sve potrebne podatke koji su potrebni za kontinuirano praćenje tijekom razdoblja sitnog inventara u uporabi. U današnje se vrijeme većina tih evidencija vodi pomoću računala i koriste se razni programi pomoću kojih se evidentira nabava i utrošak sitnog inventara sa svim potrebnim evidencijama. *Knjiga sadržava sljedeće podatke: redni broj, nadnevak, naziv sitnog inventara, početno stanje po količini i vrijednosti, a u sklopu svakog mjeseca: ulaz i izlaz po količini i vrijednosti uz naziv svake isprave.*¹⁸

Stolice iz Primjera 1. ovoga rada stavljene su u uporabu odmah nakon kupovine, 1. srpnja 2018. godine.

Slika 11: Analitička kartica sitnog inventara u uporabi

Sitni inventar u upotrebi 01.07.2018

Sitni inventar

Šifra	Naziv	Datum nabave	Količina	Nabavna vrijednost	Lokacija
1	UREDSKI STOLAC LUNA2XC	01.07.2018	4	5.768,00	Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb
				5.768,00	

Izvor: autor

4.3. Otpis sitnog inventara u uporabi

U računovodstvene politike poduzeća potrebno je uvrstiti i način na koji se sitan inventar otpisuje.

Sitan inventar ovisno računovodstvenim politikama može se otpisati na nekoliko načina:

Kod otpisa sitnog inventara u uporabi primjenjujemo jednu od navedenih metoda:

- *metoda jednokratnog otpisa (100 %-tni otpis) prilikom stavljanja sitnog inventara u uporabu,*

¹⁸ Ibid.

- metoda kalkulativnog otpisa prema vremenu uporabe.¹⁹

4.3.1. Jednokratni otpis sitnog inventara

U praksi se najčešće primjenjuje metoda jednokratnog otpisa prilikom stavljanja sitnog inventara u uporabu. Kod računovodstvenih djelatnika postoji zablude da moraju sitan inventar jednokratno otpisati prilikom stavljanja u uporabu. Uostalom, nije samo do računovođa nego i do samih poduzeća koja izrađuju knjigovodstvene programe jer u većini programa nema opcije da se može birati način otpisa sitnog inventara nego je jednostavno dostupna samo opcija jednokratnog otpisa odmah prilikom stavljanja sitnog inventara u uporabu. Kod metode jednokratnog otpisa sitnog inventara, vrijednost sitnog inventara priznaje se u troškove s danom stavljanja sitnog inventara u uporabu. Kod jednokratnog otpisa kod poduzeća kojima sitan inventar sačinjava značajnu stavku, poduzeće može s jednokratnim otpisom izravno utjecati na financijski rezultat poslovne godine, može smanjiti poslovni rezultat godine.

Poduzetnik može odlučiti da se sitan inventar otpiše tako da se 50 % vrijednosti sitnog inventara priznaje u troškove prilikom stavljanja sitnog inventara u uporabu, a ostatak od 50 % da se otpisuje s danom rashodovanja sitnog inventara. Metode i način na koji je poduzeće odlučilo provoditi otpis sitnog inventara potrebno je definirati u računovodstvenim politikama poduzeća. U nastavku daje se primjer *Odluke o otpisu sitnog inventara*.

¹⁹ Cirkveni Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, revizija i financije, X (1), str. 50-56.

Slika 12: Primjer odluke o otpisu sitnog inventara

Influks d.o.o.
Trg I. Kukuljevića 11
10 090 Zagreb

Gore navedeno poduzeće dana 28.10.2018. donosi Odluku o otpisu sitnog inventara:

Članak 1.

Stvari i oprema koji su nabavljeni a čija je pojedinačna vrijednost prilikom nabave bila manja od 3.500,00 kn i čiji je vijek uporabe manji od godine dana iskazivat će se u poslovnim knjigama kao sitan inventar.

Članak 2.

Sitan inventar koji je naveden u članku 1. ove Odluke otpisivat će se tako da se primjenjuje jednokratni otpis sitnog inventara prilikom stavljanja u uporabu.

U Zagrebu, 28. 10. 2018. Pečat i potpis direktora društva:

Izvor: autor

Kod primjene jednokratnog otpisa sitnog inventara, vrijednost sitnog inventara unutar bilance iznosi nula, ali ti predmeti ostaju u uporabi i potrebno je voditi evidenciju o njima. Evidenciju o sitnom inventaru koji je otpisan, a nije uništen niti otuđen, potrebno je voditi jer fizički postoji prisutan sitan inventar. Vođenje evidencije o sitnom inventaru osobito ima veliku važnost za poduzeća koja posjeduju značajnu količinu sitnog inventara kako bi se mogao pratiti sitan inventar da prilikom uporabe ne dođe do otuđenja sitnog inventara.

Nastavno na prethodno prikazani Primjer 1. u analitičkom knjigovodstvu sitnog inventara u uporabi evidentira se nabava i izdavanje uredskih stolica u uporabu. Prilikom stavljanja uredskih stolica u uporabu evidentiran je i otpis sitnog inventara u uporabi.

Slika 13: Temeljnica knjiženja jednokratnog otpisa

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum rn.	Dospjeće
3630	0	Otpis sitnog inventara	Otpis sitnog inventara	0,00	5.768,00	_____	_____
4040	0	Trošak sitnog inventara	Otpis sitnog inventara	5.768,00	0,00	_____	_____
				5.768,00	5.768,00		

Izvor: autor

Kod jednokratnog otpisa sitnog inventara, sitan inventar otpisuje se u jednokratnom iznosu prilikom stavljanja sitnog inventara u uporabu. Sitan inventar potrebno je voditi u evidenciji sve dok je inventar u uporabi i dok se ne rashoduje ili otuđi.

4.3.2. Kalkulativni otpis sitnog inventara

Prilikom korištenja metode kalkulativnog otpisa u trošak se knjiži 50 % vrijednosti sitnog inventara prilikom stavljanja u uporabu, a ostatak se otpisuje na temelju komisijskog zapisnika o rashodovanju, lomu ili dotrajalosti sitnog inventara.

Svota otpisa koja će se knjižiti izračunava se tako da se dijeli vrijednost sitnog inventara s procijenjenim vijekom njegova trajanja i tako se dobiva svota otpisa. Na jednostavniji način stopa otpisa može se izračunati da se vrijednost sitnog inventara podijeli s vijekom trajanja sitnog inventara izraženog u mjesecima i tako se dobije postotak mjesečnog otpisa. Tako se za svaku skupinu sitnog inventara može izračunati prosječna stopa kalkulativnog otpisa. Kod kalkulativnog otpisa izračunava se postotak kojim će se na mjesečnoj razini otpisivati vrijednost sitnog inventara, kod knjiženja mjesečnog otpisa sitnog inventara razdužuje se račun 363, a zadužuje račun 4040. Primjenom metode kalkulativnog troška osigurava se postupno razduživanje vrijednosti sitnog inventara i postupno terećenje troškova sitnog inventara tijekom vijeka trajanja svakog pojedinog inventara ili skupine inventara.

Kod kalkulativne metode troškovi se mjesečno ravnomjerno raspoređuju, a ne kao kod metode jednokratnog troška kod kojeg terete troškove razdoblja kada je sitan inventar stavljen u uporabu.

Kod kalkulativnog otpisa sitnog inventara koristi se sljedeća formula:

$$\text{Mjesečna stopa otpisa SI} = \text{vrijednost sitnog inventara} / \text{vijek trajanja u mjesecima}$$

Primjer 6. Kalkulativni otpis sitnog inventara

Nabavljeno je 4 uredske stolice ukupne vrijednosti 5.768,00, kn odnosno pojedinačne vrijednosti 1.442,00 kn.

U računovodstvenim politikama prilikom nabave poduzeće je definiralo da će koristiti kalkulativni otpis. Procijenjeni rok trajanja uredskih stolica iznosi 15 mjeseci, što znači da će se vrijednost uredskih stolica, primjenjujući metodu kalkulativnog otpisa, otpisivati nakon 15 mjeseci.

$$\% \text{ kalkulativnog otpisa} = \frac{(\text{mjesečna svota otpisa sitnog inventara} \times 100)}{\text{vrijednost sitnog inventara}}$$

$$\frac{5.768,00}{15 \text{ mjeseci}} = 384,53 \text{ kn mjesečni otpis}$$

Svaki će mjesec knjižiti otpis sitnog inventara i to tako da se na dugovnoj strani konta 4040 – *Troškovi sitnog inventara* knjiži svota od 384,53 kn te na potražnoj strani konta 3630 – *Otpis sitnog inventara* ista svota.

4.4. Rashodovanje sitnog inventara

Rashodovanje sitnog inventara može se definirati kao postupak definitivnog isključenja ove imovine iz uporabe i poslovnog procesa. Razlozi za to mogu biti dotrajalost, uništenje zbog više sile, zastarjelost ili nemar radnika odgovornog za njegovu uporabu.²⁰ Sve navedeno također vrijedi i za ambalažu.

Na temelju odluke o rashodovanju knjiži se rashodovanje sitnog inventara i ambalaže u uporabi. U nastavku je prikazan primjer *Odluke o rashodovanju sitnog inventara*, međutim tako se može napraviti i odluka o otpisu ambalaže.

Slika 14: Primjer odluke o rashodovanju sitnog inventara

Influks d. o. o. Trg I. Kukuljevića 11 10090 Zagreb dana 31. 10. 2018. donosi					
ODLUKU O RASHODOVANJU SITNOG INVENTARA					
Red. broj	Opis	Količina	Knjigovodstveni podatci		
			Trošak nabave	Ispravak vrijednosti	Knjigovodstve na vrijednost
1.	Mobitel Z3y	2	1.500,00	1.500,00	0,00
2.	Printer Samsung351c	1	2.500,00	2.500,00	0,00
Obrazloženje: Mobiteli su zastarjeli i neispravni; jedan ima napuknut ekran, a drugi bateriju koja se slabo puni, predlažemo otpis zbog neisplativosti popravka. Mobitele ćemo zbrinuti na ekološki prihvatljiv način. Također predlažemo otpis printera pod rednim brojem 2. zastarjela verzija, ne uvlači papir i popravak je neisplativ, stoga predlažemo otpis i ekološki prihvatljivo zbrinjavanje. Za ekološki prihvatljivo zbrinjavanje pribavit će se potvrda od ovlaštenog sakupljača otpada. Direktor:					

Izvor: autor

²⁰ Cirkveni Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, revizija i financije, X (1), str. 50-56.

Slika 15: Primjer Popisa sitnog inventara iz knjigovodstvenog programa

Popis sitnog inventara

Šifra	Naziv	Datum	Nabava		Rashodovanje		Saldo	
			količina	Vrijednost	Količina	Vrijednost	Količina	Vrijednost
1	UREDSKI STOLAC LUNA2XC	01.07.2018	4	5.768,00	4	5.768,00	0	0,00
			4	5.768,00	4	5.768,00	0	0,00

Izvor: autor

Dokument kojim se isknjižava sitni inventar iz uporabe je *Potvrda o primljenom otpadu* od strane ovlaštenog sakupljača. Naime, društva koja sakupljaju otpad nakon primitka dotrajalog sitnog inventara ili ambalaže izdaju potvrdu o primitku istog. U prethodnom primjeru isknjižavanja sitnog inventara iz uporabe vidljivo je da više nema količine uredskih stolica, odnosno da je količina i vrijednost nula. Na isti način evidentirala bi se i ambalaža. Inventurne liste služe da u njih popisna komisija upisuje zatečeno stanje inventara unutar poduzeća i na temelju njih kasnije će se raditi usporedba s knjigovodstvenim stanjem.

Slika 16: Inventurna lista sitnog inventara

Inventurne liste sitnog inventara

Lokacija: **Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb**

Šifra	Naziv	Količina
2	LAPTOP	_____
3	MONITOR	_____
4	TIPKOVNICA	_____
5	UREDSKI STOLCI	_____

Izvor: autor

Konačni popis sitnog inventara na kraju godine može izgledati kao što je prikazano u primjeru na Slici 18.

Slika 17: Primjer *Popisa sitnog inventara iz knjigovodstvenog programa*

Popis sitnog inventara

Šifra Naziv	Datum	Nabava		Rashodovanje		Saldo		Lokacija
		količina	Vrijednost	Količina	Vrijednost	Količina	Vrijednost	
1 UREDSKI STOLAC LUNA2XC	01.07.2018	4	5.768,00	4	5.768,00	0	0,00	Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb
2 LAPTOP	01.07.2018	3	8.160,00	0	0,00	3	8.160,00	Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb
3 MONITOR	01.07.2018	1	3.000,00	0	0,00	1	3.000,00	Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb
4 TIPKOVNICA	01.07.2018	3	891,37	0	0,00	3	891,37	Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb
5 UREDSKI STOLCI	01.07.2018	10	22.816,50	0	0,00	10	22.816,50	Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb
		21	40.635,87	4	5.768,00	17	34.867,87	

Izvor: autor

5. SPECIFIČNOSTI POSTUPANJA S AMBALAŽOM

Ambalaža se kod nabave kao i sitan inventar može skladištiti i izdavati u uporabu te se za njezino evidentiranje koriste osnovni računi 351 – *Ambalaža na zalih* i 361 – *Ambalaža u uporabi*. Povratnu ambalažu koju poduzeće samo proizvodi također je potrebno evidentirati na računima unutar razreda 3. Ambalaža se može steći tako da ju poduzetnik sam proizvede, nabavi u tuzemstvu, može ju nabaviti i od poreznog obveznika iz druge države članice EU-a ili ju može uvesti iz treće zemlje.

Primjer 7. Nabava ambalaže uz posebno evidentiranje ovisnih troškova

Poduzeće je nabavilo od dobavljača Kanta d. o. o. 400 plastičnih bačvi zapremine 30 kg. Primljen je račun na 25.000,00 kn (vrijednost 20.000,00 kn + 25 % PDV-a 5.000,00 kn). Za potrebe prijevoza angažirano je poduzeće Logis d. o. o. koje je ispostavilo račun na 500,00 kn (vrijednost 400,00 kn + 25 % PDV-a 100,00).

Slika 18: Knjiženje nabave ambalaže s uključenim ovisnim troškovima

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum m.	Dospijeće
3003	0	Faktura vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Plast. kante 30kg isporuka	20.000,00	0,00	_____	_____
140012	0	Pretporez po ulaznim računima 25%	Plast. kante 30 kg isporuk	5.000,00	0,00	_____	_____
2200	281	Kante d.o.o.	Plast. kante 30kg isporuka	0,00	25.000,00	_____	_____
3010	0	Troškovi transporta	Prijevoz kanta	400,00	0,00	_____	_____
140012	0	Pretporez po ulaznim računima 25%	Prijevoz kanta	100,00	0,00	_____	_____
2200	270	Logis d.o.o.	Prijevoz kanta	0,00	500,00	_____	_____
3510	0	Ambalaža na zalih	Skladištenje kanta	20.400,00	0,00	_____	_____
3090	0	Obračun troškova kupnje	Skladištenje kanta	0,00	20.400,00	_____	_____
3090	0	Obračun troškova kupnje	Obračun kupnje kanta	20.400,00	0,00	_____	_____
3003	0	Faktura vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Obračun kupnje kanta	0,00	20.000,00	_____	_____
3010	0	Troškovi transporta	Obračun kupnje kanta	0,00	400,00	_____	_____
				66.300,00	66.300,00		

Izvor: autor

Slika 19: Primjer skladišne evidencije ambalaže

Registarski broj	Naziv ambalaže		Skladište ambalaže			
	PLASTIČNA BAČVA		Skladišni broj 15	Stranica 1		
	50 kom		Nomenklatura 103			
2018.	Temeljnica		Primljeno/	Količina u komadima		
	Vrsta	Broj	Izdano	Ulaz	Izlaz	Stanje
1.	Inv. I	1	P.Ss	352		352
22.	Izdatnica	5	U pogon		300	52
25.	Otpremnica	125	Kupac		10	42

Izvor: Prilagođeno prema Vuk, J. (2015) Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže, Računovodstvo, revizija i financije, VIII, (1) str. 45.

Primjer 8. Nabava ambalaže iz države članice EU-a

Od dobavljača iz Njemačke nabavljeno je 50 plastičnih bačava po jediničnoj cijeni 50,00 eura po komadu. Ukupna fakturna vrijednost iznosi 2.500,00 eura. Fakturirano je 31. 10. 2018. godine. Srednji tečaj HNB-a 31. 10. 2018. iznosi 7,425859 kn za 1 euro. Obračunava se PDV na stjecanje dobara iz EU-a po stopi od 25 % (4.641,16 kn). Za prijevoz je angažiran tuzemni prijevoznik koji je dostavio račun za prijevoz na 1.250,00 kn (vrijednost 1.000,00 kn + 25 % PDV-a 125,00 kn). Ukupna nabavna vrijednost ambalaže iznosi 19.564,65 kn, odnosno pojedinačna vrijednost iznosi 391,29 kn.

Slika 20: Knjiženje nabave ambalaže iz EU-a

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum m.	Dospijeće
3003	0	Fakturna vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Nabavi bačvi Njemačka	18.564,65	0,00	_____	_____
2210	282	Strani dobavljač GMBH	Nabava bačvi Njemačka	0,00	18.564,65	_____	_____
14022	0	Pretporez od stjecanja dobara EU 25%	Nabava bačvi Njemačka	4.641,16	0,00	_____	_____
24022	0	Obveze za stjecanje dobara EU 25%	Nabava bačvi Njemačka	0,00	4.641,16	_____	_____
3010	0	Troškovi transporta	Prijevoz bačvi	1.000,00	0,00	_____	_____
140012	0	Pretporez po ulaznim računima 25%	Prijevoz bačvi	250,00	0,00	_____	_____
2200	270	Logis d.o.o.	Prijevoz bačvi	0,00	1.250,00	_____	_____
3510	0	Ambalaža na zalih	Skladištenje bačvi	19.564,65	0,00	_____	_____
3090	0	Obračun troškova kupnje	Skladištenje bačvi	0,00	19.564,65	_____	_____
3090	0	Obračun troškova kupnje	Obračun troškova kupnje	19.564,65	0,00	_____	_____
3003	0	Fakturna vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Obračun troškova kupnje	0,00	18.564,65	_____	_____
3010	0	Troškovi transporta	Obračun troškova kupnje	0,00	1.000,00	_____	_____
				63.585,11	63.585,11		

Izvor: autor

Ako prijevoz dobara obavlja prijevoznik iz druge članice EU-a, na uslugu prijevoza primijenio bi prijenos porezne obveze (engl. *reverse charge*) jer je usluga prijevoza oporeziva prema zemlji primatelja usluge.

Primjer 9. Uvoz ambalaže

Od poduzeća Bukva d. d. iz Tuzle poduzeće je kupilo 50 drvenih bačvi. Račun za ambalažu i prijevoz do kupca iznosi 4.000,00 eura (kunska protuvrijednost iznosi 29.680,00 kn). Carinarnica je obračunala carinu 1.520,00 kn i PDV po stopi od 25 % (7.800,00 kn).

Slika 21: Knjiženje uvoza ambalaže

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum m.	Dospijeće
3003	0	Fakturna vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Nabava ambalaže 4000eur	29.680,00	0,00	_____	_____
2211	279	Bukva dd	Nabava ambalaže 4000eur	0,00	29.680,00	_____	_____
3020	0	Carina i druge uvozne pristojbe	Obračunana carina	1.520,00	0,00	_____	_____
2470	0	Obveza za carinu	Obračunana carina	0,00	1.520,00	_____	_____
14052	0	PDV pri uvozu dobara 25%	Obračunati Pdv kod uvoza	7.800,00	0,00	_____	_____
2473	0	Ostale obveze prema carini (za PDV i dr.)	Obračunati PDV kod uvoza	0,00	7.800,00	_____	_____
3090	0	Obračun troškova kupnje	Ambalaža na zalih	0,00	31.200,00	_____	_____
3510	0	Ambalaža na zalih	Ambalaža na zalih	31.200,00	0,00	_____	_____
3090	0	Obračun troškova kupnje	Obračun troškova kupnje	31.200,00	0,00	_____	_____
3020	0	Carina i druge uvozne pristojbe	Obračun troškova kupnje	0,00	1.520,00	_____	_____
3003	0	Fakturna vrijednost sit. inventara, autoguma i ambalaže	Obračun troškova kupnje	0,00	29.680,00	_____	_____
				101.400,00	101.400,00		

Izvor: autor

Prilikom uvoza ambalaže, carinska uprava obračunava carinu i PDV koju uvoznik može odmah odnosno i prije nego je isti platio, u skladu s mišljenjem Središnjeg ureda (Kl.: 410/19/14-01/51 od 1. travnja 2014.), koristiti kao pretporez. Troškovi koji se javljaju prilikom nabave ambalaže iz treće zemlje, uključuju se u poreznu osnovicu.²¹ Sve troškove koji nastaju prilikom nabave sitnog inventara i ambalaže potrebno je uključiti u poreznu osnovicu.

5.1. Analitičko knjigovodstvo ambalaže i evidencije

U analitičkom knjigovodstvu ambalaže potrebno je osigurati podatke o vlastitoj ambalaži na zalihi i vlastitoj ambalaži u uporabi. Za kretanje ambalaže na zalihi koristi se nekoliko vrsta isprava koje su prikazane u tablici 2.

²¹ Vuk, J. (2015). Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VIII (1) str. 41-49.

Tablica 2: **Isprave za knjiženje ambalaže na zalihi**

Knjiženje	Naziv isprave	Svrha ispostavljanja isprave
ULAZ	Skladišna primka	Zaprimanje ambalaže na zalihu
	Odluka o knjiženju viška ambalaže	Višak ambalaže na zalihi
IZLAZ	Izdatnica	Izdavanje ambalaže iz skladišta u druge organizacijske jedinice unutar poduzeća
	Otpremnica	Praćenje otpreme proizvoda ili robe kupcu, a sadržava podatke o robi i povratnoj ambalaži
	Povratnica	Povrat ambalaže iz proizvodnje na skladište ili povrat ambalaže od kupca (knjiži se kao storno izlaza)
	Odluka o knjiženju manjka	Manjak ambalaže na zalihi
	Odluka o rashodovanju ambalaže	Rashodovanje uništene ambalaže

Izvor: Prilagođeno prema Vuk, J. (2015). Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VIII (1) str. 44.

Kod ustrojavanja analitičkog knjigovodstva ambalaže potrebno je posebno evidentirati ambalažu u uporabi u vlastitoj organizacijskoj jedinici i posebno voditi evidenciju o ambalaži u uporabi kod kupca. Potrebno je za svaku jedinicu voditi analitičko knjigovodstvo ambalaže u uporabi i potrebno je otvoriti onoliko analitičkih konta koliko ima vrsta ambalaže i koliko ima organizacijskih jedinica. Isprava na temelju koje se ambalaža daje u uporabu jest izdatnica. Ambalaža u vlastitoj organizaciji

može se pratiti kroz zaduživanje i razduživanje analitičkih konta ambalaže unutar svake organizacijske jedinice.

Kod evidencije ambalaže kod kupca dovoljno je voditi evidenciju zaduživanja i razduživanja kupca za svaku pojedinu vrstu ambalaže, i to samo po vrsti ambalaže i količini. Isprava na temelju koje se knjiži zaduživanje kupca za određenu vrstu ambalaže jest otpremnica. Na otpremnici uz robu koju je kupac kupio ima i podatak o vrsti i količini ambalaže koju ju kupac dužan vratiti.

U poslovanju se može dogoditi da kupac ne vrati zaduženu ambalažu. U tom slučaju potrebno je kupcu zaračunati vrijednost ambalaže, izdati račun na kojem se kupcu na vrijednost ambalaže zaračunava PDV po stopi od 25 %.

5.2. Rashodovanje povratne ambalaže

Jednokratno otpisana ambalaža može se i dalje uporabiti za svoju namjenu te ostaje evidentirana u svim evidencijama (analitičkom knjigovodstvu ambalaže u uporabi i financijskom knjigovodstvu u okviru zaliha) sve dok se fizički ne uništi. Tada se donosi odluka o njezinom rashodovanju i isknjižava se iz evidencije na način da račun 364 – Otpis ambalaže duguje, a račun 361 – Ambalaža u uporabi potražuje.²² Navedeno knjiženje se provodi na temelju Zapisnika ili Odluke o rashodovanju i primjer je redovitog rashodovanja ambalaže.

Kod ambalaže kod koje se primjenjuje kalkulatívni otpis moguće je da se ambalaža u uporabi uništi prije nego je u cijelosti otpisana te se tada primjenjuje izvanredno rashodovanje za koje je potrebno donijeti Odluku o rashodovanju ambalaže koja je podloga za knjiženje. Prije rashodovanja uništene ambalaže potrebno je otpisati preostali dio neotpisane vrijednosti način da račun 4041 – Troškovi ambalaže (povratne, posebne) duguje, a račun 364 – Otpis ambalaže potražuje.

Na datum bilance potrebno je napraviti popis ambalaže i utvrditi odstupanja od knjigovodstvenih podataka. Popis je potrebno provesti unutar skladišta poslodavca i također je potrebno popisati

²² Vuk, J. (2015). Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VIII (1) str. 41-49.

ambalažu koja se nalazi kod kupca. U slučaju da je kupac uništio, izgubio ili otuđio ambalažu, potrebno mu je istu zaračunati i provesti kroz knjigovodstvene evidencije na odgovarajući način.

5.3. Obveze proizvođača i ambalažera u vezi ambalaže i ambalažnog otpada prema Pravilniku o ambalaži i ambalažnom otpadu

Pravilnikom *propisuju se postupci i ciljevi u gospodarenju otpadnom ambalažom, uvjeti gospodarenja ambalažom i otpadnom ambalažom.*²³ Propisuju se postupci s ambalažom od skupljanja, skladištenja, označavanja ambalaže, obveze vođenja evidencija i dostavljanja evidencija.

*Pravilnikom propisuju se mjere kojima je osnovni cilj sprečavanje nastajanja ambalažnog otpada, ponovna uporaba ambalaže, recikliranje i drugi postupci uporabe ambalažnog otpada te smanjenje konačnog odlaganja ambalažnog otpada.*²⁴

Određbe Pravilnika se primjenjuju na svu ambalažu i sav ambalažni otpad neovisno o tome da li je nova ili korištena te neovisno da li je stavljena na tržište na razini industrije, trgovine, kućanstva ili na bilo kojoj drugoj razini. *U skladu s važećim propisom proizvođač je obavezan snositi trošak skupljanja, zbrinjavanja i uporabe otpadne ambalaže od proizvoda koji su stavljeni na tržište Republike Hrvatske.*²⁵

Pravilnik pod pojmom proizvođača podrazumijeva fizičke i pravne osobe koje na području RH pakiraju proizvode u ambalažu ili ih uvoze iz drugih zemalja u ambalaži i stavljaju ih na tržište RH. *Oporaba* je postupak ponovne obrade otpada s ciljem korištenja u energetske ili materijalne svrhe. Pod pojam uporaba može ići i recikliranje, ali pojam recikliranja znači samo ponovna materijalna uporaba otpada, ne i uporaba otpada u energetske svrhe.

²³ Pravilnik o ambalaži i otpadnoj ambalaži (NN 88/15. do 116/17.)

²⁴ Ibid.

²⁵ Vuk, J. (2015) Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VIII (1) str. 41-49.

Proizvođač je obavezan prilikom stavljanja na tržište obilježiti ambalažu kako propisuje Pravilnik. Pravilnikom u čl. 5. određeni su nacionalni ciljevi uporabe i recikliranja na području RH u kalendarskoj godini, gdje su propisane minimalne stope recikliranja ambalažnih materijala, npr. da će se odvojeno sakupiti i oporabiti materijalno ili energetske minimalno 60 % ukupne mase otpadne ambalaže te da će reciklirati najmanje 55 % pa do najviše 80 % ukupne mase otpadne ambalaže namijenjene materijalnoj uporabi. Proizvođači su obavezni o svom trošku obilježiti svu ambalažu koju stavljaju u promet na području RH propisanim oznakama. Obilježavanje proizvoda obavezno je kada količina ambalaže prijeđe malu količinu ambalaže koja je propisana Pravilnikom. Pravilnikom se uređuje i status „malog proizvođača“, gdje Pravilnik navodi da su to *pravne ili fizičke osobe koje u RH pakiraju proizvode u ambalažu i stavljaju na tržište u maloj količini te da oni nisu dužni pojedinu vrstu ambalaže obilježavati posebnim oznakama.*²⁶

Proizvođač koji stavlja na tržište manje od:

- 300 kg ambalaže od stakla
- 100 kg ambalaže od papira, kartona i višeslojne (kompozitne) ambalaže s pretežno papir-kartonskom komponentom
- 50 kg ambalaža od metala
- 50 kg ambalaža od plastike
- 50 kg ambalaža od drva
- 50 kg ambalaže ostalih ambalažnih materijala smatra se malim proizvođačem i ne podliježe obvezi ispunjavanja ciljeva iz članka 5. ovog Pravilnika kao ni obvezi označavanja ambalaže sukladno ovom Pravilniku.²⁷

Ako mali proizvođač stavlja na tržište pića u ambalaži koja je u sustavu povratne naknade, bez obzira koju količinu stavlja na tržište, obavezan je postupati prema Pravilniku. Mali proizvođači obavezni su svake godine najkasnije do 1. ožujka tekuće godine izvijestiti o vrsti i količini

²⁶ Pravilnik o ambalaži i otpadnoj ambalaži (NN 88/15. do 116/17.)

²⁷ Ibid.

jednokratne ambalaže koju su stavili na tržište u prethodnoj kalendarskoj godini. Izvješće o vrsti i količini jednokratne ambalaže stavljene na tržišta na području Republike Hrvatske na obrascu AO1²⁸ dostavlja se u Registar gospodarenja posebnim kategorijama otpada.

²⁸ Ibid.

Slika 22: Obrazac AO10 Izvješće o vrsti i količini jednokratne ambalaže

OBRAZAC AO10- IZVJEŠĆE O VRSTI I KOLIČINI JEDNOKRATNE AMBALAŽE

I. PODACI O PROIZVOĐAČU/UVOZNIKU/UNOSNIKU/IZVOZNIKU/IZNOSNIKU		
	Zaokružiti:	RAZDOBLJE:
	A1) PROIZVODNJA U RH - MALI PROIZVOĐAČ*	
	A2) PROIZVODNJA U RH	
	B1) UVOZ/UNOS U RH - MALI PROIZVOĐAČ*	
	B1) UVOZ/UNOS U RH	
	C) IZVOZ/IZNOS	
	D) POVLAČANJE S TRŽIŠTA RH	
Naziv obveznika: _____ Adresa: _____ Osoba za kontakt: _____ Telefon: _____ Faks: _____ e-mail adresa: _____ NKD: _____ OIB: _____		
PODATKE POPUNJAVA PROIZVOĐAČ S POSLOVNIM SJEDIŠTEM U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU ILI NEKOJ TREĆOJ ZEMLJI:		
PODACI O PROIZVOĐAČU Naziv obveznika: _____ Adresa: _____ OIB / PDV identifikacijski broj: _____		
PODACI O OVLAŠTENOM PREDSTAVNIKU PROIZVOĐAČA U RH Naziv ovlaštenog predstavnika: _____ Adresa: _____ Osoba za kontakt: _____ Telefon: _____ Faks: _____ e-mail adresa: _____ OIB: _____		
II. PODACI O VRSTI I KOLIČINI AMBALAŽE		
Vrsta ambalažnog materijala IZVAN SUSTAVA POVRATNE NAKNADE	UKUPNO (tona)	UKUPNO (komada)
PLASTIKA (PET pića do 0,20 lit)		
PLASTIKA (PET ostalo)		
METAL (Al od pića do 0,20 lit)		
METAL (Al ostalo)		
METAL (Fe od pića do 0,20 lit)		
METAL (Fe ostalo)		
PAPIR/KARTON		
VIŠESLOJNA (KOMPOZITNA) od pića		
VIŠESLOJNA (KOMPOZITNA)		
DRVO		
TEKSTIL		
PLASTIKA (ostali polimerni materijali za mlijeko i ostale tekuće mliječne proizvode)		
PLASTIKA (ostali polimeri pića)		
PLASTIKA (ostali polimeri)		
PLASTIČNE VREĆICE		
STAKLO (pića do 0,20 lit)		
STAKLO (ostalo)		
Ambalaža onečišćena opasnim tvarima	UKUPNO (tona)	
Ambalaža onečišćena opasnim tvarima		
Vrsta ambalažnog materijala u SUSTAVU POVRATNE NAKNADE (veće od 0,20 lit)	UKUPNO (tona)	UKUPNO (komada)
PET		
STAKLO		
AL LIMENKE		
FE LIMENKE		

Mjesto: _____
 Datum: _____

Potpis _____

*sukladno članku 7. Pravilnika

Dostaviti: _____
 Fond za zaštitu okoliša i energetska učinkovitost
 Radnička cesta 80, 10000 Zagreb

M.P. _____

Izvor: URL

http://www.fzoeu.hr/hr/naknade/naknade_temeljem_zakona_o_odrzivom_gospodarenju_otpadom/naknada_za_ambalazu_i_ambalazni_otpad/ (pristupljeno 15. studeni 2018.)

*Ambalažer je obavezan u skladu s najboljim dostupnim tehnologijama proizvoditi ambalažu koju je moguće ponovo upotrijebiti, oporabiti i/ili reciklirati kako bi se nepovoljni utjecaj na okoliš od ambalaže i otpadne i otpadne ambalaže sveo na najmanju moguću mjeru.*²⁹ Ambalažer i proizvođač smiju na tržište staviti samo ambalažu koja zadovoljava bitne zahtjeve prema Pravilniku. Ambalažer je obavezan dostaviti Obrazac AO2 najkasnije 1. ožujka tekuće godine za prethodnu godinu i izvješće dostavlja u Registar gospodarenja posebnim kategorijama.

Proizvođači koji ujedno mogu biti i uvoznici i proizvođači imaju pravo zaračunati nepovratnu i povratnu naknadu za ambalažu i ambalažni otpad koju plaćaju Fondu. Prodavatelj je obavezan postaviti spremnike za skupljanje ambalažnog otpada ako je njegov prostor veći od 200 m², prodavatelji koji imaju ispod 200 m² prodajnog prostora nemaju obvezu preuzimanja ambalaže, ali ju mogu preuzimati i isplaćivati potrošačima 0,50 lp za svaku vraćenu bocu.

Prodavatelj je dužan isplatiti potrošačima za vraćenu povratnu ambalažu 0,50 lp po jedinici ambalaže za piće, prodavatelj ima obvezu preuzeti od potrošača do 80 boca dnevno. Prodavatelji tromjesečno izvještavaju Fond o skupljenoj vrsti i količini ambalaže te o iznosu isplaćene povratne naknade potrošačima. Na temelju tog izvještaja Fond prodavatelju isplaćuje 0,15 kn po jedinici ambalaže koju je prikupio od potrošača. Fond prodavateljima naknadu isplaćuje u roku 30 dana od dana dostavljanja izvještaja. Ako tijekom godine mali proizvođač stavi na tržište veću količinu ambalaže nego što je propisano, postaje obveznik vođenja evidencije o ambalaži, sastavljanja očevidnika o vrsti i količini ambalaže i o tome je obavezan obavijestiti Fond na propisanim obrascima i u propisanim rokovima te istovremeno plaćati naknadu za ambalažu. Naknada za ambalažu je svota koju je potrebno uplatiti u Fond prilikom stavljanja proizvoda upakiranog u ambalažu na tržište. Naknada se plaća kvartalno na temelju rješenja od Fonda. Naknada proizvođača novčani je iznos koji proizvođač uplaćuje Fondu prilikom stavljanja proizvoda pakiranih u ambalažu na tržište.

²⁹ Pravilnik o ambalaži i otpadnoj ambalaži (NN 88/15. do 116/17.)

5.3.1. Vrste naknada za ambalažu

Proizvođač je obveznik plaćanja triju vrsta naknada, od kojih je jedna povratna, a ostale dvije nisu. Slika 23. prikazuje vrste naknada za ambalažu u skladu s odredbama Pravilnika.

Slika 23: Vrste naknada za ambalažu prema Pravilniku o ambalaži i otpadnoj ambalaži



Izvor: Prilagođeno prema Vuk, J. (2015). Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VIII (1), str. 47.

Nepovratna naknada za zbrinjavanje prema vrsti ambalaže plaća se *prema količini ambalažnog materijala za evidentiranu ambalažu stavljenju na tržište. Visina naknade određena je za tonu ambalaže stavljene na tržište, a ovisi o vrsti materijala.*³⁰

Visina naknade određena je Uredbom o gospodarenju otpadnom ambalažom (NN 97/2015) u čl.7 t. 2.

Propisano je navedeno u tablici 3.

³⁰ Vuk, J. (2015) Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VIII (1) str. 41-49.

Tablica 3: **Naknada zbrinjavanja prema vrsti materijala ambalaže**

PET	410,00 kn/t
Al limenke	410,00 kn/t
Fe limenke	225,00 kn/t
Papir, karton	375,00 kn /t
Višeslojna kompozitna ambalaža s pretežno papir-kartonskom komponentom / za pića i napitke	410,00 kn/t
-ostale namjene	750,00 kn/t
Drvo	150,00 kn/t
Tekstil	150,00 kn/t
Plastične vrećice	1.500,00 kn/t
Ostali polimerni materijali za mlijeko i ostale tekuće mliječne proizvode	410,00 kn/t
Ostali polimerni materijali	750,00 kn/t
Staklo	150,00 kn/t

Izvor: www.fzou.hr – URL:https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_09_97_1872.html - Uredba o gospodarenju otpadnom ambalažom (NN 97/2015) (pristupljeno 15. 11. 2018.)

Nepovratna naknada za zbrinjavanje po jedinici proizvoda plaća se za količinu ambalaže koja je stavljena na tržište i iznosi 0,10 kn po jedinici prodajne ambalaže u PET, metalnoj ili staklenoj ambalaži volumena većeg od 0,20 l. Naknada se plaća u svrhu pokrića troškova zbrinjavanja ambalažnog otpada. Od navedenoga je izuzeta ambalaža koja je za višekratnu uporabu, a osigurava ju proizvođač sustavom kaucije (pologa). Nepovratna je ambalaža ona koja čini dio proizvoda i to su najčešće PET boce, limenke, staklenke i sl. Proizvođač koji koristi tu vrstu ambalaže prilikom proizvodnje u cijenu proizvoda mora uračunati cijenu ambalaže jer bez ambalaže nije moguće staviti proizvod na tržište.

*Povratna naknada je naknada za ambalažu za alkoholna pića, bezalkoholna pića, stolnu, mineralnu i izvorsku vodu, voćne sirupe i ostale proizvode na voćnoj bazi s jednokratnom uporabom u svrhu poticanja povratka iskorištene ambalaže.*³¹

Povratna naknada plaća se 0,50 kn po jedinici prodajne ambalaže na ambalažu koja se stavlja na tržište za sva pića koja imaju zapreminu veću od 0,20 l u staklenoj, Fe, Al, PET i limenoj ambalaži. Navedeno se ne odnosi na povratnu ambalažu jer je višekratnu uporabu osigurao proizvođač sustavom kaucije ili na neki drugi način. Proizvođači koji na tržište stavljaju povratnu ambalažu obavezni su voditi očevidnik o količinama novonabavljene povratne ambalaže. U očevidniku proizvođač količinu novonabavljene povratne ambalaže *smanjuje za količine koje kao svoj proizvodni otpad izravno predaje obrađivaču, o čemu je kao dokaznu dokumentaciju obavezan priložiti potvrdu obrađivača odnosno prateće listove.*³²

*Proizvođač je obavezan u svojim evidencijama voditi podatke o proizvodima pakiranim u ambalažu i ambalaži tih proizvoda, mjestu i državi nabave ili isporuke, količini proizvoda pakiranih u ambalažu stavljenih na tržište na području Republike Hrvatske, količini ambalaže proizvoda stavljenih na tržište Republike Hrvatske, količini izvezenih te količini povučenih s tržišta na području Republike Hrvatske proizvoda pakiranih u ambalažu i ambalaži tih proizvoda.*³³

Proizvođač jednom godišnje izvještava Fond o količini novonabavljene ambalaže i o količini proizvodnog otpada predanog obrađivaču putem Izvješća o količini novonabavljene povratne ambalaže najkasnije do 31. ožujka tekuće godine za prethodnu godinu. Ako proizvođač izveze proizvod ili ako ga otpremi u bilo koju zemlju u EU ima pravo na povrat plaćene naknade od Fonda jer na temelju čl. 16. Pravilnika na proizvode koji su namijenjeni izvozu ne plaćaju se naknade propisane Pravilnikom. Izvještavanje Fonda o količini i vrsti ambalaže stavljene na tržište proizvođač na temelju čl. 6. Pravilnika obavezan je voditi očevidnik o vrsti i količini ambalaže koju stavlja na tržište na temelju kojeg plaća naknadu za ambalažu i ambalažni otpad Fondu za zaštitu

³¹ Vuk, J. (2015). Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VIII (1), str. 41-49.

³² Ibid.

³³ Pravilnik o ambalaži i otpadnoj ambalaži (NN 88/15. do 116/17.)

okoliša i energetska učinkovitost. Izvješća dostavlja tromjesečno do 10. u tekućem mjesecu za prethodno tromjesečje.

5.3.2. Knjigovodstveno praćenje vlastite povratne ambalaže

U knjigovodstvenoj evidenciji poduzeća potrebno je osigurati kvalitetne podatke o povratnoj ambalaži kroz vođenje skladišne kartoteke za ambalažu jer u analitičkom knjigovodstvu ambalaže na zalihi evidentiraju se samo promjene vezane za ulaz i izlaz nove ambalaže. Važno je napomenuti da se tako vodi samo evidencija povratne ambalaže, odnosno one ambalaže koja se višekratno koristi kao što su staklene boce, sanduci i sl. U okviru razreda 3 ne vodi se ambalaža koja se tretira kao dugotrajna imovina npr. bačve, kontejneri i sl. jer se ta vrsta ambalaže vodi u dugotrajnoj imovini poduzeća. Korisno je osigurati i evidenciju o kretanju ambalaže po kupcima te kod zaprimanja vraćene ambalaže odmah ukloniti ambalažu koja je oštećena ili neupotrebljiva. Tako se osigurava da se na skladište zaprima samo ambalaža koja se može ponovo koristiti, neovisno o tome je li otpisana ili ne. Potrebno je na mjesečnoj razini obavljati usklađivanje analitičke evidencije ambalaže na zalihi i uporabi s glavnom knjigom.

Vlastita povratna ambalaža knjiži se u skladišnoj evidenciji (po vrsti i količini), analitičkom knjigovodstvu ambalaže (po vrsti, količini i vrijednosti) i u financijskom knjigovodstvu (po vrijednosti). Za svaku vrstu ambalaže potrebno je otvoriti analitički račun kako bi se moglo pratiti njezino kretanje i stanje.

Poduzeće ima obvezu na odgovarajući način zbrinuti uništenu ambalažu. Kod prodaje uništene ambalaže kao otpad primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze u skladu s navedenom odredbom Zakona o porez na dodanu vrijednost.

Tuđa povratna ambalaža vraća se dobavljačima. Većinom se tuđa ambalaža stekne prilikom dopreme robe i ona se vodi u operativnoj evidenciji po vrsti i količini, a po vrijednosti se vodi izvanbilančno jer je tuđa imovina. Ako dođe do oštećenja ili do ne vraćanja ambalaže, dobavljač će zaračunati vrijednost ambalaže i u tom slučaju po primljenom računu od dobavljača može se evidentirati ambalaža na pozicijama bilance odnosno kao trošak razdoblja ako je ambalaža oštećena.

6. PRODAJA SITNOG INVENTARA I AMBALAŽE

Poduzeća mogu slobodno raspolagati sa svojom imovinom i mogu donijeti odluku da će prodati pojedini sitan inventar ili ambalažu koju ne koriste. Kod prodaje sitnog inventara i ambalaže potrebno je razlikovati radi li se o prodaji sitnog inventara ili ambalaže koja se nalazi na zalihama ili se nalazi u uporabi.

Kada se prodaje sitan inventar ili ambalaža koja se nalazi na zalihama nema razlike u odnosu na prodaju zalihe sirovina i materijala, međutim kada se prodaje sitan inventar ili ambalaža koja je u uporabi, potrebno je prilikom prodaje provjeriti je li proveden kalkulatívni ili jednokratni otpis. Kod prodaje sitnog inventara (ili ambalaže) koji je jednokratno otpisan, isknjižava se vrijednost sitnog inventara iz uporabe bez priznavanja troškova jer je trošak priznat kod stavljanja sitnog inventara u uporabu. Za razliku od jednokratnog otpisa, kod kalkulatívnog otpisa neotpisani dio vrijednosti sitnog inventara potrebno je proknjižiti kao trošak. Kod prodaje sitnog inventara i ambalaže knjiži se potraživanje na dugovnoj strani konta *120 – Potraživanja od kupaca* a na potražnoj strani konta *240012 – Obveza za PDV i 7810 – Prihod od otpisanih i rashodovanih sredstava rada (alata, opreme i sl.)*.

6.1. Prodaja rashodovanog sitnog inventara i ambalaže

Jedan od načina na koji se može zbrinuti rashodovana imovina, odnosno inventar koji se ne koristi jest da ga se rastavi i odvoje korisni dijelovi koji se mogu iskoristiti kao rezervni dijelovi ili kao otpad koji se može prodati. Vrijednost dijelova rashodovanog sitnog inventara ili ambalaže procjenjuje se i ponovo evidentira na zalihama kao rezervni dio ili kao otpad. Kod novog zaprimanja rezervnih dijelova provodi se knjiženje tako da konto *3203 – Zalihe polovnih rezervnih dijelova* duguje, a konto *7843 – Prihodi od procjene zaliha i dr. imovine* potražuje. Kada bi se rashodovani sitan inventar ili ambalažu zaprimao kao otpad, knjižilo bi se na dugovnoj strani konta *3109 – Zalihe otpadnog i rashodovanog materijala* te bi na potražnoj strani bio iskazan prihod na kontu *7843 – Prihodi od procjene zaliha i dr. imovine*. Međutim, ako kod poduzetnika ne postoji mogućnost da rashodovanu imovinu iskoristi na jedan od gore prikazanih načina, rashodovanu je imovinu potrebno zbrinuti na odgovarajući način.

Poduzetnik može rashodovanu imovinu predati na zbrinjavanje nadležnom tijelu ili pravnoj osobi. Tada je bitno da raspolaže dokumentacijom u kojoj je navedena količina i vrsta imovine koja je predana na uništenje ili zbrinjavanje.

U tom slučaju nije potrebno zvati ovlaštenog službenika Porezne uprave da prisustvuje uništenju imovine. Račun za zbrinjavanje otpada knjiži se tako da konto 41992 – *Troškovi ostalih usluga* duguje za svotu troška, pretporez se knjiži na dugovnu stranu konta 140012 – *Pretporez 25 %*, a za ukupnu svotu računa potražuje konto 220 – *Obveze prema dobavljačima*.

6.2. Prodaja sitnog inventara kao otpadnog materijala

Kod rastavljanja sitnog inventara tako da se odvoje korisni dijelovi, nastaje otpad koji je potrebno na odgovarajući način zbrinuti. *Propisi o PDV-u uređuju da se pri isporuci rabljenog materijala i onoga koji se u jednakom stanju ne može ponovo uporabiti, otpada, industrijskog i neindustrijskog otpada, reciklažnog otpada, djelomično obrađenog otpada te dobara i usluga koje pravilnikom propisuje ministar primjenjuje se prijenos porezne obveze, ali samo kada se isporuka obavlja poreznom obvezniku upisanom u registar PDV-a u RH.*³⁴ Kod isporuke otpadnog materijala u tuzemstvu PDV ne obračunava prodavatelj nego izdaje račun bez obračunanog PDV-a, uz prijenos porezne obveze, te postoji obveza kupca utvrditi stopu poreza na dodanu vrijednost i iskazati porez u svojim poreznim evidencijama.

³⁴ Vuk, J. (2017). Prodaja zaliha sirovina, materijala, sitnog inventara i ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, XI (1), str.47-51.

7. GODIŠNJI POPIS SITNOG INVENTARA I AMBALAŽE

Zakon o računovodstvu (NN 78/15 – 120/16) u čl. 15. *nalaže poduzetniku da je dužan na kraju poslovne godine popisati imovinu i obveze i s popisanim stvarnim stanjem uskladiti knjigovodstveno stanje.*³⁵ Obvezu sastavljanja godišnjeg popisa također propisuje i Opći porezni zakon (NN 115/16.). Na temelju rezultata popisa obavljaju se završna knjiženja u knjigovodstvu za poslovnu godinu.

Neprovođenje godišnjeg popisa imovine i obveza Opći porezni zakon *okvalificirao je kao lakši porezni prekršaj (čl. 207. st. 1. t. 2.) propisujući novčanu kaznu za poduzetnika od 2.000,00 kn do 200.000,00 kn, a za odgovornu osobu od 2.000,00 kn do 20.000,00 kn. Nešto blažu kaznu za prekršaj propisuje čl. 42. Zakona o računovodstvu, i to od 10.000,00 kn do 100.000,00 kn za poduzetnika i 500,00 kn do 20.000,00 kn za odgovornu osobu.*³⁶ Popisivanje imovine na kraju godine potrebno je da u financijskim izvještajima stavke imovine i obveza prikazuju realno i istinito stanje kako bi financijski izvještaji prikazivali stvarno stanje poduzeća i kako bi imali svoju vjerodostojnost. Za popis potrebno je odrediti datum popisa i odrediti popisno povjerenstvo koje će provoditi popis imovine te utvrditi u kojim rokovima popisna povjerenstva moraju predložiti sređene popisne liste. U sređenim popisnim listovima prezentirat će zatečeno stanje sitnog inventara unutar poduzeća i to stanje usporediti s knjigovodstvenim stanjem, na temelju usporedbe zatečenog stanja i knjigovodstvenog stanja napraviti stvarno stanje inventara te utvrditi eventualne viškove i manjkove.

*Prilikom popisa ne utvrđuje se samo količina zaliha nego i kakvoća zaliha. Navedeno je bitno jer zalihe protekom vremena gube na kakvoći, a samim time postaju i neuporabljive. Ako se prilikom popisa utvrde takve zalihe, povjerenstvo treba takve zalihe izdvojiti na posebne popisne liste te dati prijedlog za njihovo vrijednosno usklađenje ili prodaju, odvoz na otpad i sl.*³⁷

³⁵ Brkanić, V. (2016). Godišnji popis (inventura) imovine i obveza za 2016. godinu. Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije, XI (1) str. 3-11.

³⁶ Ibid.

³⁷ Ibid.

Ako se popisom utvrdi da je popisno stanje sitnog inventara manje nego u knjigovodstvenim ispravama, popisna komisija utvrdit će manjak, a ako se radi o suprotnom stanju, utvrdit će višak sitnog inventara. Nakon toga potrebno je pristupiti završnim knjigovodstvenim knjiženjima koja ovise o rezultatu popisa imovine, odnosno jesu li se pojavile određene razlike sitnog inventara prilikom popisa ili ne. Ako jesu, potrebno je provesti dodatne obračune i knjiženja. Kod godišnjeg popisa ambalaže potrebno je uz onu ambalažu koja se nalazi na skladištu popisati i ambalažu koja se nalazi kod kupca, ako je kupac uništio ambalažu potrebno je kupcu zaračunati vrijednost ambalaže. U nastavku primjera *Inventurne liste* na slici 25. na popis je stavljen sav inventar koji je kupljen kroz primjer u ovome radu i na popisu se ne nalaze stolice Luna jer su rashodovane u cijelosti.

Slika 24: Primjer *Inventurne liste*

Inventurne liste sitnog inventara

Lokacija: **Trg I.Kukuljevića 11, Zagreb**

Šifra	Naziv	Količina
2	LAPTOP	_____
3	MONITOR	_____
4	TIPKOVNICA	_____
5	UREDSKI STOLCI	_____

Izvor: autor

7.1. Višak sitnog inventara

Godišnjim popisom može se utvrditi manjak ili višak sitnog inventara. Kada je utvrđen višak sitnog inventara, razlog može biti neuredna dokumentacija, gubitak dokumentacije ili nepravodobno dostavljanje dokumentacije na knjiženje. Na višak sitnog inventara u poduzeću ne plaća se porez na dodanu vrijednost i knjiži se kao prihod.

7.2. Manjak sitnog inventara

Manjak sitnog inventara koji nastane kao rezultat djelovanja više sile porezno je priznati rashod na temelju zapisnika mjerodavnog tijela. Kod manjka koji je utvrđen na teret zaposlenika poduzeće knjiži potraživanje od zaposlenika za utvrđeni manjak čija je osnovica uvećana za porez na dodanu vrijednost. Kada odgovorna osoba poduzeća donese odluku da se za svotu manjka ne tereti odgovorna osoba, tada se manjak uvećan za porez na dodanu vrijednost smatra primitkom od nesamostalnog rada i potrebno ga je pripisati osobi koja je bila ovlaštena donijeti odluku o terećenju odgovorne osobe za manjak i ako se na taj manjak neće platiti porez na dohodak od kapitala. Porez na dohodak od kapitala plaća se u slučaju kada članovi društva *donesu odluku da se manjak smatra izuzimanjem na teret tekućeg rezultata – skrivena isplata dobiti na koju se plaća porez na dohodak po stopi od 40 % i pripadajući prizrez.*³⁸ U slučaju kada je član društva pravna osoba koja se koristila izuzimanjem imovine, tada je za svotu izuzimanja potrebno povećati osnovicu poreza na dobit, navedeno je na temelju čl.7. st. 1. t . 5. Zakona o porezu na dobit.

³⁸ Guzić, Š. (2016). Knjigovodstvo manjkova utvrđenih godišnjim popisom imovine i obveza trgovačkih društava. Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije, XI (1), str.12-25.

Primjer 10. Manjak sitnog inventara na teret zaposlenika

U poduzeću je prilikom popisa imovine utvrđen manjak 1 tableta, za koji je bio zadužen zaposlenik A. A. Procijenjena vrijednost tableta iznosi 700,00 kn. Tablet je prilikom nabave imao vrijednost 1.000,00 kn.

Slika 25: Knjiženje manjka sitnog inventara na teret zaposlenika

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum rn.	Dospjeće
1303	0	Potraživanja od radnika za manjak	Potraživanje za manjak	875,00	0,00	_____	_____
240012	0	Obveza za PDV -25%	Potraživanje za manjak	0,00	175,00	_____	_____
7838	0	Prihodi od naplate manjkova	Potraživanje za manjak	0,00	700,00	_____	_____
3630	0	Otpis sitnog inventara	Isknjižavanje inventara	1.000,00	0,00	_____	_____
3600	0	Sitan inventar u uporabi	Isknjižavanje inventara	0,00	1.000,00	_____	_____
				1.875,00	1.875,00		

Izvor: autor

8. ZAKLJUČAK

Na temelju HSFI 1 može se zaključiti da kratkotrajna imovina podrazumjeva vijek uporabe do jednu godinu, odnosno definira kratkotrajnu imovinu kao imovinu koja se postupno troši tijekom 12 mjeseci. S druge strane, Zakon o porezu na dobit propisuje da se dugotrajnom materijalnom imovinom smatraju stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kn i vijek trajanja duži od godine. Na temelju te odredbe Zakona o porezu na dobit može se zaključiti da se pod pojmom kratkotrajne imovine smatraju prava i obaveze čiji je pojedinačni trošak nabave manji od 3.500,00 kn. Iz navedenog proizlazi da se sitan inventar na temelju male nabavne vrijednosti, odnosno vrijednosti manje od 3.500,00 kn definira kao kratkotrajna imovina, a ne kao dugotrajna materijalna imovina. Kod klasifikacije imovine poduzetnik mora voditi računa o razvrstavanju imovine prema računovodstvenim standardima kako se ne bi izložio primjedbi da ne poštuje računovodstvene standarde.

Početno mjerenje nabave sitnog inventara i ambalaže potrebno je provesti prema troškovima nabave, a nakon početnog mjerenja sitan inventar i ambalaža mjere se prema trošku nabave ili prema neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. U vrijednost zaliha sitnog inventara i ambalaže može se dodati i trošak dovođenja sitnog inventara (zaliha) na sadašnje mjesto, odnosno troškovi koji su usko povezani s tim.

Kretanje sitnog inventara i ambalaže prati se u financijskom računovodstvu na sintetičkom kontu koji se može razdvojiti prema vrstama sitnog inventara i ambalaže, ovisno o potrebama trgovačkog društva. Stanje na analitičkim kontima i u analitičkoj evidenciji mora biti usklađeno sa sintetičkim računima.

Kod otpisa sitnog inventara potrebno je imati na umu da otpis ne nastaje u trenutku nabave nego u trenutku njezina davanja u uporabu. Kod primjene jednokratnog otpisa sitnog inventara bilančna vrijednost bit će nula, ali neovisno o tome potrebno je voditi analitičku evidenciju za svaku skupinu inventara sve dok je sitan inventar u uporabi. Rashodovanje sitnog inventara radi se na temelju Odluke o rashodovanju, a isknjižava se iz uporabe na temelju Potvrde o primljenom otpadu od strane ovlaštenog skupljača.

Na datum bilance potrebno je napraviti popis sitnog inventara i ambalaže i utvrditi ima li odstupanja od knjigovodstvenih podataka kod inventurnog popisa te je potrebno provjeriti i kakvoću zaliha. Popis ambalaže potrebno je provesti i kod kupca. Prema popisu potrebno je utvrditi postoje li razlike između popisanog stanja i knjigovodstvenih evidencija, a u slučaju inventurnih razlika, potrebno je provesti dodatna knjiženja.

Ambalaža se također klasificira kao kratkotrajna imovina jer se ona tijekom korištenja brzo troši i ima određeno vrijeme korištenja. Definicija ambalaže – što se smatra ambalažom, skupljanje i skladištenje ambalaže i ostali postupci vezani uz ambalažu propisani su Pravilnikom o ambalaži i otpadnoj ambalaži. S računovodstvenog motrišta razlikujemo vlastitu i tuđu ambalažu jer vlasništvo određuje način evidentiranja u poslovnim knjigama. Uz vlastitu i tuđu ambalažu postoji i povratna ambalaža kod koje je potrebno osigurati vođenje skladišne kartoteke za ambalažu jer se unutar analitičkog knjigovodstva vode samo podatci o izlazu i ulazu ambalaže te je također potrebno pratiti kretanje ambalaže po kupcima. Prilikom stavljanja na tržište proizvođač je obavezan obilježiti ambalažu kako propisuje Pravilnik. Obilježavanje proizvoda obavezno je kada količina ambalaže prijeđe malu količinu ambalaže koja je propisana Pravilnikom, *mali proizvođač* je fizička ili pravna osoba koja u RH pakira proizvode u ambalažu i stavlja ih na tržište u maloj količini. Ako mali proizvođač stavlja na tržište piće u ambalaži koja je u sustavu povratne naknade, bez obzira koju količinu stavlja, obavezan je postupiti prema Pravilniku. Proizvođač je obveznik plaćanja triju vrsta naknada, od kojih je jedna povratna, a ostale dvije nisu. Proizvođači koji ujedno mogu biti i uvoznici i proizvođači imaju pravo zaračunati nepovratnu i povratnu naknadu za ambalažu i ambalažni otpad koji plaćaju Fondu. Proizvođač ima obvezu u propisanim rokovima i na propisanim obrascima izvještavati Fond te je također obavezan voditi očevidnik o vrsti i količini ambalaže koju stavlja na tržište na temelju kojega plaća naknadu za ambalažu i ambalažni otpad. Poduzeće ima obvezu na odgovarajući način zbrinuti uništenu ambalažu. Kod prodaje uništene ambalaže kao otpada primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze.

9. POPIS LITERATURE

1. Brkanić, V., ur., (2014). Računovodstvo poduzetnika Zagreb: RRIF-plus d.o.o.
2. Brkanić, V. (2016). Godišnji popis (inventura) imovine i obveza za 2016. godinu. Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije, XI,(1).
3. Cirkveni Filipović, T. (2015). Računovodstvo sitnog inventara. Računovodstvo, revizija i financije, X,(1).
4. Cirkveni, T. (2016). Hrvatski računovodstveni sustav, VII izdanje, Zagreb: RRIF Plus d.o.o.
5. Fond za zaštitu okoliša i energetske učinkovitost. URL: [http://www.fzoeu.hr/hr/naknade/naknade temeljem zakona o održivom gospodarenju otpadom/naknada za ambalazu i ambalazni otpad/](http://www.fzoeu.hr/hr/naknade/naknade_temeljem_zakona_o_odrzivom_gospodarenju_otpadom/naknada_za_ambalazu_i_ambalazni_otpad/) (pristupljeno dana 15.studen 2018.)
6. Guzić, Š. (2016). Knjigovodstvo manjkova utvrđenih godišnjim popisom imovine i obveza trgovačkih društava. Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije, XI,(1).
7. Markota, Lj. (2015). Porez na dodanu vrijednost primjena u praksi, VII. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb: RRIF-plus d.o.o.
8. Tolušić M., Mikolčević M., Tolušić Z. (2011). Utjecaj ambalaže na prodaju proizvoda. Virovitica: Praktični menadžment. Vol 2. (1) Raspoloživo na: [URL:https://hrcak.srce.hr/71843](https://hrcak.srce.hr/71843) (pristupljeno 09.studen 2018).
9. Vuk, J. (2017). Prodaja zaliha sirovina, materijala, sitnog inventara i ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, XI,(1).
10. Vuk, J. (2015). Računovodstveno praćenje vlastite i tuđe ambalaže. Računovodstvo, revizija i financije, VII,(1).
11. Pravilnik o ambalaži i ambalažnom otpadu (NN 88/15. do 116/2017.)

10. POPIS SLIKA I TABLICA

Slika 1: **Funkcija ambalaže** str. 7

Slika 2: **Odlučujući čimbenici za kupovinu – grafički prikaz** str. 9

Slika 3: **Knjiženje sitnog inventara uz posebno evidentiranje ovisnih troškova** str. 15

Slika 4: **Analitička kartica sitnog inventara u uporabi** str. 16

Slika 5: **Knjiženje stavljanja sitnog inventara u uporabu odmah nakon nabave** str. 16

Slika 6: **Temeljnica knjiženja nabave sitnog inventara kada poduzeće nije u sustavu PDV-a**
str. 17

Slika 7: **Temeljnica knjiženja nabave sitnog inventara iz druge članice EU-a** str. 18

Slika 8: **Temeljnica knjiženja nabave sitnog inventara iz treće zemlje** str. 19

Slika 9: **Analitička kartica sitnog inventara** str. 20

Slika 10: **Primjer reversa** str. 24

Slika 11: **Analitička kartica sitnog inventara u uporabi** str. 25

Slika 12: **Primjer odluke o otpisu sitnog inventara** str. 27

Slika 13: **Temeljnica knjiženja jednokratnog otpisa** str. 28

Slika 14: **Primjer odluke o rashodovanju sitnog inventara** str. 30

Slika 15: **Primjer *Popisa sitnog inventara iz knjigovodstvenog programa*** str. 31

Slika 16: **Inventurna lista sitnog inventara** str. 31

Slika 17: **Primjer *Popisa sitnog inventara iz knjigovodstvenog programa*** str. 32

Slika 18: **Knjiženje nabave ambalaže s ovisnim troškovima** str. 33

Slika 19: **Primjer skladišne evidencije ambalaže** str. 34

Slika 20: **Knjiženje nabave ambalaže iz EU-a** str. 35

Slika 21: **Knjiženje uvoza ambalaže** str. 35

Slika 22: **Obrazac AO10 Izvješće o vrsti i količini jednokratne ambalaže** str. 42

Slika 23: **Vrste naknada za ambalažu prema Pravilniku o ambalaži i otpadnoj ambalaži** str. 44

Slika 24: **Primjer *Inventurne liste*** str. 51

Slika 25: **Knjiženje manjka sitnog inventara na teret zaposlenika** str. 53

Tablica 1: **Isprave za praćenje kretanja sitnog inventara** str. 21

Tablica 2: **Isprave za knjiženje ambalaže na zalihi** str. 37

Tablica 3: **Naknada zbrinjavanja prema vrsti materijala ambalaže** str. 45