

# SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA PROIZVODNJE

---

**Sabljo, Marcela**

**Undergraduate thesis / Završni rad**

**2024**

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **University of Applied Sciences RRiF / Veleučilište RRiF**

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:198:104405>

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

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-12-22**



*Repository / Repozitorij:*

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



**VELEUČILIŠTE RRiF**

**STRUČNI PRIJEDIPLOMSKI STUDIJ ZA RAČUNOVODSTVO I FINACIJE**

**Marcela Sabljo**

**ZAVRŠNI RAD**

**SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA PROIZVODNJE**

**Zagreb, 2024.**

**VELEUČILIŠTE RRiF**

STRUČNI PRIJEDIPLOMSKI STUDIJ ZA RAČUNOVODSTVO I FINACIJE

ZAVRŠNI RAD

**SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA PROIZVODNJE**

Ime i prezime studenta: Marcela Sabljo

Matični broj studenta: 580/20-R

Mentor: Jasna Vuk, mag. oec. i v. pred.

Zagreb, 2024.

# **SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA PROIZVODNJE**

## **SAŽETAK**

Kada govorimo o računovodstvu proizvodnje i specifičnostima koje nam to područje pruža, upravo te specifičnosti predstavljaju problem istraživanja u radu. Praćenje, obračunavanje i raspoređivanje troškovnih elemenata koji su uključeni u proizvodni proces je od izuzetne važnosti kako bi poduzeće na kraju poslovne godine bilo što uspješnije.

Proizvodnja je postupak u kojem pomoću čovjekovog djelovanja i djelovanja strojeva nastaju nova dobra i nove vrijednosti. Cilj proizvodnje nekog proizvoda svakako je prodaja istog, te zarada. Iz tog razloga jako je bitno da se na ispravan način vodi računovodstvo proizvodnje kako bi se pokrili nastali troškovi i ostvarila što veća zarada.

**Ključne riječi:** Računovodstvo, troškovi, proizvodnja.

# **SPECIFICITIES OF PRODUCTION ACCOUNTING**

## **ABSTRACT**

When we talk about production accounting and the specifics that this area provides us, these specifics represent the problem of research in the work. Monitoring, calculating, and allocating the cost elements involved in the production process is extremely important for the company to be as successful as possible at the end of the business year.

Production is a process in which new goods and new values are created with the help of human action and the action of machines. The goal of producing a product is certainly its sale and profit. For this reason, it is very important to keep the production accounting correct to cover the incurred costs and achieve as much profit as possible.

**Keywords:** Accounting, costs, production.

## SADRŽAJ

1.	UVOD .....	1
2.	RAČUNOVODSTVO PROIZVODNJE .....	2
2.1.	Zakonski okvir računovodstva proizvodnje .....	3
3.	RAČUNOVODSTVENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA .....	5
2.1.	Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda .....	8
2.2.	Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala .....	10
2.3.	Metode obračuna amortizacije.....	14
4.	PRAĆENJE TIJEKA PROIZVODNOG PROCESA .....	16
2.4.	Izrada plana proizvodnje .....	16
2.5.	Nabava zaliha sirovina, materijala i drugih poluproizvoda.....	16
2.6.	Kretanje isprava u proizvodnom trgovačkom društvu .....	17
2.7.	Kalkulacija cijene proizvodnje .....	18
2.8.	Načini obračuna proizvodnje.....	20
5.	NAČINI PRAĆENJA PROIZVODNJE .....	23
6.	ISKAZIVANJE PROMJENE VRIJEDNOSTI ZALIHA U RAČUNU DOBITI I GUBITKA .....	28
6.1.	Smanjenje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda .....	29
6.2.	Povećanje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda.....	30
7.	ZAKLJUČAK .....	33
8.	LITERATURA .....	34
9.	POPIS TABLICA .....	35
10.	POPIS SLIKA .....	36

## 1. UVOD

U ovom završnom radu, Računovodstvo proizvodnje obrađuje se kao problematika i obrađuje se pitanje važnosti vođenja proizvodnje na pravodoban i ispravan način. U obračunu proizvodnje fokus je na troškovima. Cilj rada je analizirati tehnike računovodstvenog praćenja proizvodnje na konkretnom primjeru i kroz teoretski dio kako bi u krajnjoj liniji došlo do ostvarivanja dobiti kao poslovnog rezultata poduzeća. Obračun troškova, te raspored istih veoma su bitna informacija za menadžment društva, zato je vrlo važno da informacije koje se pružaju vezano uz obračun proizvodnje budu pravodobne i ispravne kako bi se mogle donositi i takve odluke.

Najzahtjevnije kod računovodstva proizvodnje jesu troškovi koji se moraju alocirati na ispravan način, a naravno i ispravno se rasporediti na gotove proizvode. U ovom radu biti će prikazan proces proizvodnje i koji su to sve postupci i koraci koje proizvodnja zahtjeva. Bitno je poznavati proizvodni proces poduzeća u kojemu se radi obračun proizvodnje kako bi se moglo znati u kojem trenutku se što događa u procesu proizvodnje. Također, jako je bitno imati kvalitetnu komunikaciju s kolegama koji su uključeni u cjelokupni proces proizvodnje.

Kako bi se mogao napraviti ispravan obračun proizvodnje, osnovni preduvjet za to su dobro ustrojene računovodstvene evidencije. U ovom radu biti će objašnjeno kretanje računovodstvenih isprava u procesu proizvodnje.

## 2. RAČUNOVODSTVO PROIZVODNJE

Proizvodnja je postupak u kojem pomoću čovjekovog djelovanja i djelovanja strojeva nastaju nova dobra i nove vrijednosti. Cilj proizvodnje nekog proizvoda jesu prodaja i zarada, te je iz tog razloga jako bitno da se na ispravan način vodi obračun proizvodnje kako bi se pokrili nastali troškovi i ostvarila što veća dobit. Proizvodnju možemo definirati kao proces u kojem se kombinacijom proizvodnih faktora (inputa) stvaraju proizvodi (outputi) koji su namijenjeni zadovoljavanju svakodnevnih ljudskih potreba. Računovodstvo proizvodnje namijenjeno je ponajprije trgovačkim društvima koja se bave proizvodnjom te obrtnicima dobitašima koji vode dvostavno knjigovodstvo.

Računovodstvo proizvodnje obuhvaća evidentiranje procesa ulaganja koji dovode do nastanka gotovih proizvoda i novih vrijednosti, tako da se prate sva ulaganja potrebna da se od zaliha materijala dođe do gotovog proizvoda. Ono što je najspecifičnije kod računovodstva proizvodnje jesu troškovi koje je potrebno ispravno alocirati i uključiti u vrijednost proizvoda. Potrebno je imati znanje o troškovima i vještinu da se odredi vrsta troška. Obveza poduzetnika je evidentirati troškove po prirodnoj vrsti, to znači da je proizvodno trgovačko društvo obvezno evidentirati nastale izdatke kao troškove u okviru razreda 4 – *Troškovi prema vrstama, financijski i ostali rashodi* kontnog plana. Evidentiranje troškova po prirodnoj vrsti ujedno predstavlja način poslovnog planiranja, identificiranja, praćenja i rasporeda troškova s ciljem utvrđivanja cijene proizvodnje (koštanja), odnosno jedinične cijene pojedinog gotovog proizvoda.

Jedan od ciljeva računovodstva troškova je stvaranje točnih, kvalitetnih i pouzdanih informacija kojima menadžment upravlja i koristi se kao temeljem za planiranje budućih poslovnih aktivnosti, te za kontrolu troškova. Svi troškovi nastali u poslovanju mogu se kontrolirati na određenoj organizacijskoj razini ukoliko je vremenski period dovoljno dugačak. Drugim riječima, za svaki nastali trošak netko preuzima odgovornost. Bitno je utvrditi za koje je troškove određeni menadžer odgovoran odnosno na koje troškove može utjecati. Podjela troškova prema mogućnosti kontrole odnosi se na određenu organizacijsku jedinicu ili jedinicu u okviru cjelokupne organizacije. U središtu je navedene podjele menadžer na određenoj organizacijskoj razini i njegova mogućnost kontrole i utjecaja nad određenim troškom. Pomoću aktivnosti kontrole troškova, troškovi se drže na razumnoj razini, odnosno u okviru planiranih. Usporedbom nastalih i planiranih troškova menadžment utvrđuje područja proizvodnje u kojima je potrebno



provesti određene korektivne postupke kako bi se troškovi smanjili. Za provedbu ove aktivnosti važno je da osobe koje vode računovodstvo troškova u poslovnoj organizaciji, pravodobno obavijeste menadžment kako bi se na vrijeme donijele odluke koje će spriječiti rast troškova, odnosno odluke koje će pomoći da se dođe do racionalnijeg poslovanja.

## **2.1. Zakonski okvir računovodstva proizvodnje**

Možemo reći da je računovodstvo proizvodnje sustav praćenja troškova koji je najmanje propisima uređen sustav. Temeljni zakoni i propisi koji uređuju računovodstvo trgovačkog društva i poduzetnika su:

**1. Zakon o računovodstvu (Nar. Nov., br. 78/15. – 82/23.)** uređuje računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjenu standarda financijskog izvještavanja i tijela za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora. Odredbe ovoga Zakona dužni su primjenjivati poduzetnici.

**2. Pravilnik o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16. i 144/20.)** propisuje strukturu i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja za trgovačka društva, poslovne jedinice trgovačkih društava sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi, poslovne jedinice poduzetnika iz države članice ili treće države, podružnice inozemnih poduzetnika u Republici Hrvatskoj te za pravne i fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit, osim poduzetnika čije je poslovanje uređeno posebnim propisima tijela ovlaštenih za nadzor njihova poslovanja uz suglasnost ministarstva financija i Odbora za standarde financijskog izvještavanja.

3. Računovodstveni standard **MRS 2 – Zalihe (Uredba komisije (EU) 2023/1803)** koji primjenjuju veliki poduzetnici te računovodstveni standard **HSFI 10 – Zalihe (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja)**

NN 86/2015-1709) koji primjenjuju mikro, mali i srednji poduzetnici, područje ugovora o izgradnji uređuje **MRS 11 – Ugovori o izgradnji** (Uredba komisije (EU) 2023/1803). Navedeni standardi na jednak način uređuju strukturu cijene proizvodnje ili zaliha proizvoda. Pružatelji proizvodnih usluga mogu također primijeniti prethodno navedene standarde ako imaju potrebu evidentirati nedovršene usluge. Temeljni zadatak računovodstva zaliha je obuhvatiti sve troškove koji su nastali u formiranju zaliha i koje treba priznati kao imovinu u procesu poslovanja do priznavanja povezanih prihoda. Standard sadrži upute za određivanje troškova i njihovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje otpisivanje do neto vrijednosti. Također upućuje na metode utvrđivanje troškova koje se koriste za određivanje vrijednosti zaliha.

**6. Zakon o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 177/04. - 114/23.) određuje način utvrđivanja i plaćanja poreza na dobit, dok je porezni obveznik trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

**7. Zakon o obveznim odnosima** (Nar. nov., br. 35/05. - 155/23.) uređuje odgovornost za materijalne nedostatke te jamstvo za ispravnost prodane stvari.

**8. Zakon o zaštiti potrošača** (Nar. nov. br. 19/22. – 59/23.) uređuje zaštitu osnovnih prava potrošača pri kupnji proizvoda i usluga, kao i pri drugim oblicima stjecanja proizvoda i usluga na tržištu, i to pravo na zaštitu ekonomskih interesa potrošača, pravo na zaštitu od opasnosti za život, zdravlje i imovinu, pravo na pravnu zaštitu potrošača, pravo na informiranje i izobrazbu potrošača, pravo na udruživanje potrošača u svrhu zaštite njihovih interesa te pravo na predstavljanje potrošača i sudjelovanje predstavnika potrošača u radu tijela koja rješavaju pitanja od njihova interesa.

### 3. RAČUNOVODSTVENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA

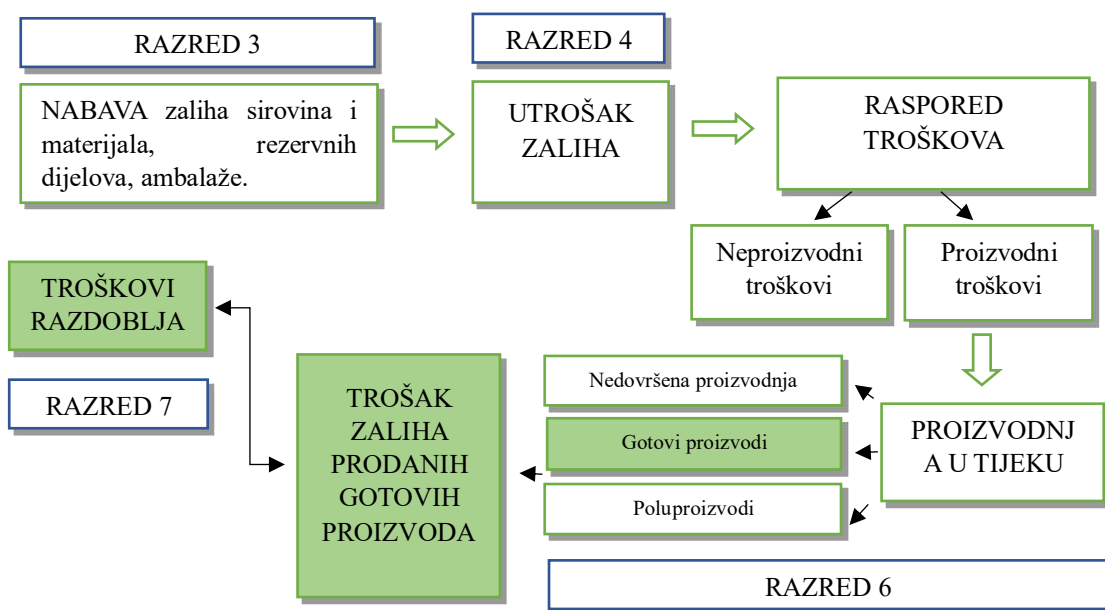
Troškovi koji se javljaju tijekom poslovanja obračunavaju se različitim metodama ovisno o prirodnoj vrsti. Ukupni troškovi koji se javljaju općenito se mogu podijeliti na:

- troškove razdoblja (*neusklađivi troškovi - AUP*) i
- troškove koji se uključuju u vrijednost zaliha odnosno troškovi gotovog proizvoda (*usklađivi troškovi*).

Društva koja se bave trgovinom ili pružanjem neproizvodnih usluga sve troškove koji nastanu tijekom poslovanja gledaju kao troškove razdoblja i terete razdoblje u kojemu su nastali, neovisno o tome jesu li usluge pružene ili dobra prodana te iz tog razloga ne zahtijevaju posebno praćenje. S druge strane imamo društva koja se bave proizvodnjom i pružanjem proizvodnih usluga, kod kojih nastaju troškovi koji se uključuju u vrijednost zaliha (*usklađivi troškovi*) i troškovi koji terete razdoblje u kojemu su nastali (*troškovi razdoblja*). S obzirom na navedeno javlja se potreba za razlikovanjem troškova prema razlogu njihova nastanka i mogućnosti uključivanja u vrijednost zaliha.

U sljedećoj shemi prikazana je organizacija vođenja računovodstva troškova proizvodnog trgovačkog društva:

**Slika 1:** Podjela računovodstva proizvodnog društva



**Izvor:** Izradila autorica

Računovodstveno evidentiranje mora pratiti tijekom poslovnog procesa, te prije ustrojavanja računovodstva proizvodnog trgovačkog društva, osobe koje rade u računovodstvu društva trebaju poznavati cjelokupnu organizaciju društva i detaljno poznavati proces proizvodnje, kao i kretanje zaliha, poluproizvoda i gotovih proizvoda unutar društva, a naravno i hodogram isprava koje se kreću u procesu proizvodnje. Navedeno predstavlja jedini ispravan način da se dobro ustroji računovodstvo unutar jedne organizacije. Iz vlastitog iskustva s vođenjem računovodstva proizvodnog procesa, mogu reći da mi je poznavanje proizvodnog procesa i svih koraka u proizvodnji znatno olakšalo kako bih na ispravan način postupala pri evidentiranju podataka u poslovnim knjigama.

Računovodstvo proizvodnje ovisi o knjigovodstvenim ispravama i njihovom kretanju u proizvodnom procesu, odnosno, računovodstvo proizvodnje bilo bi nemoguće pratiti i ispravno evidentirati bez niza knjigovodstvenih isprava. Temeljna isprava u računovodstvu proizvodnje je radni nalog jer daje upute proizvodnji što treba proizvesti, specifikacije potrebnog materijala i radne snage, u kojem vremenu se gotov proizvod treba proizvesti i za koga. Po završetku proizvodnje, radni nalog daje informacije neophodne za utvrđivanje jedinične cijene proizvoda. Na radnom nalogu evidentiraju se izravni troškovi proizvodnje, odnosno izravan materijal i rad na gotovom proizvodu, dok se opći troškovi proizvodnje raspoređuju po dovršetku posla uporabom računskog ključa za raspored neizravnih troškova koji se izračunavaju pomoću pogonskog obračunskog lista (POL).

**Slika 2:** Pogonski obračunski list (POL)

RASPORED TROŠKOVA ZA RAZDOBLJE od 1. 4. do 30. 4. 201x. u proizvodnom trgovačkom društvu							
Račun	Vrsta troška	Svota troška	IZRAVNI TROŠKOVI		NEIZRAVNI (INDIREKTNI) TROŠKOVI		
			Pogon		Pogon	Servisna radionica	Uprava/ prodaja
		Proizvod A 100 kom.	Proizvod B 400 kom.				
4000	Trošak izravnog materijala	270.000,00	120.000,00	150.000,00			
4040	Otpis sitnog inventara	12.000,00			5.000,00	4.000,00	3.000,00
414	Zakupnina	16.000,00				4.800,00	11.200,00
418	Reprezentacija	1.130,00					1.130,00
4010	Uredski materijal	5.000,00			1.000,00	1.000,00	3.000,00
42	Plaće i doprinosi NA plaću radnika na izradi proizvoda	70.000,00	25.000,00	45.000,00			
42	Plaće i doprinosi NA plaću radnika – opći trošak	200.000,00			40.000,00	30.000,00	130.000,00
431	Amortizacija	14.166,67			8.500,67	2.833,00	2.833,00
	<b>UKUPNO</b>	<b>588.296,67</b>	<b>145.000,00</b>	<b>195.000,00</b>	<b>54.500,67</b>	<b>42.633,00</b>	<b>151.163,00</b>
					25.579,80		17.053,20
		<b>OTP</b>	<b>35.591,32</b>	<b>44.489,15</b>	<b>80.080,47</b>		<b>168.216,20</b> Trošak razdoblja
			<b>180.591,32</b>	<b>239.489,15</b>			
			<b>420.080,47</b> Ukupni trošak proizvodnje				

**Izvor:** Jurić, Đ. dr.sc., ur. 2022. Recenzirana skripta - Financijsko računovodstvo II., III. Izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF

Za evidentiranje poslovnih promjena u računovodstvu proizvodnog trgovačkog društva, uz radni nalog pojavljuju se još neke isprave, kao što su prikaz izdanih sirovina i materijala u proizvodnji, prikaz obračunskih plaća radnika u pogonu, raspored općih troškova prema mjestima nastanka u pogonskom obračunskom listu te predatnica. S obzirom na to da zakonskim okvirom nije propisano kojim se ispravama treba koristiti u pojedinim poslovnim procesima, poduzetnik može sam kreirati isprave kojima će se koristiti u svome poslovanju.

**Tablica 1:** Uskladištivi troškovi

TROŠKOVI PROIZVODA ILI USKLADIŠTIVI TROŠKOVI	
IZRAVNI (DIREKTNI) TROŠKOVI	OPĆI TROŠKOVI PROIZVODNJE
○ materijal izrade	
○ plaće izrade	

**Izvor:** Izradila autorica

Izravni troškovi predstavljaju sve one troškove za koje se u trenutku njihova nastanka zna njihov nositelj, odnosno mogu se odrediti po jedinici proizvoda ili usluge. Neizravne troškove nije moguće izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom te se iz toga

razloga koriste različite metode njihova rasporeda, s ciljem da svaki proizvod bude zadužen samo onim troškovima koji su nastali zbog njegove proizvodnje.

Računovodstvene metode obračuna troškova obuhvaćaju različite postupke i tehnike obračuna koji se koriste prilikom vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, utvrđivanje troškova i njihova praćenja po mjestima nastanka, raspoređivanje troškova s pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta te raspoređivanja troškova na nositelje troškova, a nositelji troškova su gotovi proizvodi i usluge. *Računovodstveni standardi uređuju koje se metode obračuna troškova trebaju primjenjivati u cilju fer, istinitog i potpunog izvještavanja, ali poduzetnik ima mogućnost odabrati bilo koju dostupnu metodu obračuna troškova za potrebe svog internog izvještavanja.*<sup>1</sup> Poduzetnik će primjenjivati dodatne metode obračuna troškova samo kada mu primjena navedenih metoda pruža kvalitetnije informacije koje će mu koristiti za donošenje poslovnih odluka. Svrha primjene metoda obračuna troškova je rasporediti troškove koji se javljaju u proizvodnom poslovnom procesu na razloge njihova nastanka na najbolji mogući način.

*Iskazivanje vrijednosti proizvoda i usluga ovisi o metodama obračuna troškova koje se primjenjuju za vrednovanje svega onoga što se uključuje u vrijednost proizvoda. Razlikujemo:*

- 1. metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda*
- 2. metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala*
- 3. metode obračuna amortizacije*
- 4. metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova i*
- 5. metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova (proizvode i usluge).*<sup>2</sup>

## **2.1. Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda**

Zalihe prema odredbama računovodstvenih standarda, definiramo kao kratkotrajnu imovinu koja se drži zbog prodaje u tijeku redovitog poslovanja, imovinu koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju ili imovinu u obliku materijala, dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga. Postupak proizvodnje

---

<sup>1</sup> Vuk, J. 2022. Recenzirana skripta – Računovodstvo troškova, IV. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF.

<sup>2</sup> Ibid.

dovodi do pretvaranja zaliha iz jednog oblika (npr. sirovina i materijal) u drugi (npr. gotov proizvod) te u poslovanju poduzetnika razlikujemo više vrsta zaliha prikazanih u sljedećoj tablici.

**Tablica 2:** Vrste zaliha

<b>VRSTE ZALIHA</b>
Zalihe sirovina i materijala koje ulaze u sustav (supstanciju) gotovih proizvoda
Zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda
Zalihe gotovih proizvoda
Zalihe trgovačke robe i drugoga namijenjenog daljnjoj prodaji
Kratkotrajna biološka imovina

Izvor: Izradila autorica

Prilikom evidentiranja imovine kao zalihe društva potrebno je provjeriti zadovoljava li navedena imovina uvjete za priznavanje zaliha kao dijela imovine društva. Zalihe se iskazuju u financijskim izvještajima poduzetnika (bilanca) onda kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritjecati poduzetniku i onda kada iste imaju troškove ili vrijednosti koje se pouzdano mogu izmjeriti (t. 10.10. HSFI 10). *Mjerenje zaliha obavlja se po troškovima nabave ili po neto utrživoy vrijednosti, ovisno o tome što je niže.*<sup>3</sup>

U nabavnu vrijednost zaliha potrebno je uključiti sve troškove koji su vezani uz nabavu, troškove konverzije i sve druge troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje. U skladu s t. 10.21. HSFI-ja 10, postoje troškovi koje nije dopušteno uključiti u vrijednost zaliha, kao što su primjerice neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova, troškovi skladištenja, administrativni opći troškovi koji ne pridonose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje te troškovi prodaje. One troškove koje prema HSFI-ju 10 nije dopušteno uključiti u vrijednost zaliha, treba evidentirati kao rashode razdoblja u kojem su nastali, odnosno, potrebno je isključiti ih iz vrijednosti zaliha.

Neto utrživa vrijednost odnosi se na procijenjenu prodajnu cijenu koja se može postići u tijeku redovitog poslovanja umanjenu za procijenjene troškove dovršavanja i troškove koji su potrebni za obavljanje prodaje. To bi značilo da je to neto-svota koju poduzetnik očekuje ostvariti prodajom zaliha u redovitom toku poslovanja, a ona ne mora nužno

---

<sup>3</sup> Ibid.

predstavljati i fer vrijednost. Neto utržiiva vrijednost primjenjuje se kod onih zaliha koje su zastarjele, nekurentne ili su oštećene, a istu je potrebno moći procijeniti u svakom razdoblju ponovno. Ukoliko su neke okolnosti u ranijim razdobljima uzrokovale otpis zaliha ispod troška, a iste okolnosti više ne postoje ili ako postoji dokaz o povećanju neto utržiive vrijednosti zbog promjene ekonomskih uvjeta, poništava se raniji otpis do svote koja je prethodno bila priznata kao rashod. U navedenom slučaju svotu bilo kojeg poništenja otpisa vrijednosti zaliha kao posljedice povećanja neto utržiive vrijednosti treba priznati kao prihod, uz istodobno povećanje zaliha, ali samo do visine prethodno priznatog rashoda.

Pri vrednovanju zaliha poduzetnik može donijeti odluku da zalihe neće vrednovati po metodi troška nabave nego primjenom metode standardnog troška (t. 10.26 HSFI-ja 10). Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i rezervnih dijelova, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Ako se poduzetnik odluči za vrednovanje zaliha primjenom metode standardnog troška, obvezan je na kraju obračunskog razdoblja, pozitivna ili negativna odstupanja prenijeti s korektivnih računa *318 – Odstupanje od cijene zaliha*, *328 – Odstupanje od cijene rez. dijelova na zalihi*, *358 – Odstupanje od cijene na račun* *409 – Odstupanja od standardnog troška*. Na jednak način potrebno je postupiti i s korektivnim računima u razredu *6 – Proizvodnja, biološka imovina, gotovi proizvodi, roba i dugotrajna imovina namijenjena prodaji* te ih prenijeti na račune u okviru razreda *7 – Pokriće rashoda i prihodi razdoblja*.

Pružatelji proizvodnih usluga također primjenjuju odredbe standarda koje se odnose na zalihe korištene prilikom pružanja usluge. Troškovi zaliha pružatelja usluga mjere se prema troškovima njihove proizvodnje koji sadrže troškove izravno uloženog rada i troškove drugih osoba koje su izravno uključene u pružanje usluga, uključujući i opće troškove koji se mogu prepisati pružanju usluga. Zalihe nerealiziranih usluga evidentiraju se u okviru razreda 6 na računu *601 – Vrijednost usluga*, i to najčešće na datum izvještavanja (bilanciranja) za one usluge koje nisu dovršene do kraja prethodne izvještajne godine (izvještajnog razdoblja).

## **2.2. Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala**

Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala mogu utjecati na vrijednost proizvoda, i to u najvećoj mjeri kod onih proizvodnih trgovačkih društava kod kojih je u



cijeni proizvodnje značajan udio vrijednosti sirovina i materijala. Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala koje se primjenjuju, imaju izravan utjecaj na visinu iskazanih troškova koji se uključuju u cijenu proizvodnje (troškovi izravnog i neizravnog materijala).

Za potrebe izvještavanja i sastavljanja financijskih izvještaja kojima će se koristiti vanjski korisnici, dopuštena je primjena metode FIFO i metode prosječno ponderiranoga troška. Za potrebe internog izvještavanja, poduzetnik se može koristiti bilo kojom drugom metodom ako smatra da će ta metoda preciznije odrediti utrošak sirovina i materijala. Metode vrednovanja utroška zaliha koje nisu dopuštene za sastavljanje financijskih izvještaja, ali se mogu primijeniti za interno izvještavanje jesu sljedeće:

- metoda LIFO (last in – first out)
- metoda HIFO (high in – first out)
- metoda NIFO
- metoda stalnih cijena

Primjenom svake od navedenih metoda u određenom razdoblju dolazi do promjene u visini troškova sirovina i materijala, ali bez obzira na to, metode koje primjenjujemo ne utječu na troškove sirovina i materijala u dužem periodu. Poduzetnik treba u svojim računovodstvenim politikama navesti za koju se metodu vrednovanja troška odlučio te jednaku metodu treba koristiti za sve zalihe jednake vrste i namjene.

Metoda FIFO („prvi ulaz – prvi izlaz“) podrazumijeva postupak u kojem se stavka zaliha koja je prva nabavljena i uskladištena, prva i utroši u proces proizvodnje. Primjenom ove metode, vrijednosti utrošenog materijala iskazuje se po „starijim“ cijenama koje su uobičajeno i niže te je i vrijednost proizvodnje manja. U ovom slučaju su zalihe materijala koje se utvrđuju na kraju razdoblja uvijek više u odnosu na primjenu neke druge metode jer na zalihama ostaju zalihe koje su posljednje nabavljene te su te zadnje cijene u većini slučajeva veće od onih ranije nabavljenih. FIFO metoda, kao i svaka druga metoda, ima određene prednosti i nedostatke.

Prednosti FIFO metode:

- pogodna je za praćenje vrijednosti zaliha
- zalihe se obračunavaju po najrealnijoj cijeni.

Nedostaci FIFO metode:

- o nedostatak je kada se FIFO metoda primjenjuje u uvjetima visoke inflacije i čestih nabavki s različitim cijenama.

### Primjer 1.: Obračun utroška zaliha materijala primjenom FIFO metode

Trgovačko društvo Čoko d.o.o. ima 1. siječnja 2023. godine na zalihi materijala 2.000 kg kakao praha u ukupnoj vrijednosti od 24.500,00 € (500 kg po 10,00 €, 1000 kg po 12,00 €, 500 kg po 15,00 €). Tijekom siječnja nastali su sljedeći poslovni događaji u vezi s zalihama materijala (kakao prah):

- o 5. siječnja 2023. godine u proizvodnju je izdano 800 kg kakao praha
- o 10. siječnja 2023. godine nabavljeno je 1500 kg kakao praha po računu na 24.375,00 € (19.500,00 € + PDV 25% 4.875,00 €).
- o 20. siječnja 2023. godine u proizvodnju je izdano 2000 kg kakao praha.

**Tablica 3:** Obračun utroška zaliha materijala primjenom FIFO metode

Datum	Sadržaj	Količina u kilogramima			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
01.01.2023.	Početno stanje	500			10,00	24.500,00		24.500,00
		1000			12,00			
		500			15,00			
				2000				
05.01.2023.	Utrošeno		500		10,00		8.600,00	15.900,00
			300		12,00			
				1200				
10.01.2023.	Nabava	1500			13,00	19.500,00		35.400,00
20.01.2023.	Utrošeno		700		12,00		26.300,00	9.100,00
			500		15,00			
			800		13,00			
				700				
<b>UKUPNO</b>		<b>3500</b>	<b>2800</b>	<b>700</b>		<b>44.000,00</b>	<b>34.900,00</b>	<b>9.100,00</b>

Izvor: Izradila autorica

Metoda prosječno ponderiranog troška (metoda PPC) podrazumijeva postupak u kojem se trošak neke stavke određuje temeljem prosječno ponderiranog troška svih stavaka na početku razdoblja i troška sličnih stavaka koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju (t. 10.33. HSFI-ja 10). Prosjek se izračunava periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke, ovisno o uvjetima u kojima poduzetnik posluje.

Prednosti metode prosječno ponderiranog troška:

- jednostavnost primjene u praksi
- jednostavna za programiranje i za upotrebu od strane korisnika
- rezultati se lako percipiraju i ne izazivaju dvojbe u tehničkom smislu

Nedostaci metode prosječno ponderiranog troška:

- u uvjetima rasta cijena, uprosječene cijene biti će niže od zamjenskih troškova nabave zaliha i obrnuto
- ne prikazuje realnu vrijednost zaliha i realne troškove

***Primjer 2.: Obračun utroška zaliha materijala primjenom metode prosječno ponderiranog troška.***

Koristiti ćemo isti primjer kao i za FIFO metodu kako bismo prikazali razliku između te dvije metode. Trgovačko društvo Čoko d.o.o. ima 1. siječnja 2023. godine na zalihi materijala 2.000 kg kakao praha u ukupnoj vrijednosti od 24.500,00 € (500 kg po 10,00 €, 1000 kg po 12,00 €, 500 kg po 15,00 €). Tijekom siječnja nastali su sljedeći poslovni događaji u vezi s zalihama materijala (kakao prah):

- 5. siječnja 2023. godine u proizvodnju je izdano 800 kg kakao praha
- 10. siječnja 2023. godine nabavljeno je 1500 kg kakao praha po računu na 24.375,00 € (19.500,00 € + PDV 25% 4.875,00 €).
- 20. siječnja 2023. godine u proizvodnju je izdano 2000 kg kakao praha.

**Tablica 4:** Obračun utroška zaliha materijala primjenom metode prosječno ponderiranog troška

Datum	Sadržaj	Količina u kilogramima			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
01.01.2023.	Početno stanje	2000		2000	12,25	24.500,00		24.500,00
05.01.2023.	Utrošeno		800	1200	12,25		9.800,00	14.700,00
10.01.2023.	Nabava	1500		2700	13,00	19.500,00		34.200,00
20.01.2023.	Utrošeno		2000	700	12,63		25.260,00	8.841,00
<b>UKUPNO</b>		<b>3500</b>	<b>2800</b>	<b>700</b>		<b>44.000,00</b>	<b>35.060,00</b>	<b>8.841,00</b>

Izvor: Izradila autorica

### **2.3. Metode obračuna amortizacije**

U ekonomiji amortizacija predstavlja smanjenje vrijednosti imovine zbog fizičkog trošenja i uništenja ili moralnoga odnosno ekonomskoga zastarijevanja kao posljedice razvoja znanosti i tehnologije. U procesu trošenja, dugotrajna imovina (osnovna sredstva) prenosi dio svoje vrijednosti na proizvode, zato se amortizacija računa kao trošak dobivenoga proizvoda i zaračunava se u njegovu cijenu koštanja. U knjigovodstvu se taj proces trošenja ili zastarijevanja svodi na postupak postupnoga smanjivanja vrijednosti neke imovine i njezina svođenja na nulu.

Odabrana metoda obračuna amortizacije izravno utječe na visinu općih troškova proizvodnje s obzirom na to da trošak amortizacije predstavlja neizravan trošak jer se ne može odrediti prema jedinici proizvoda. Metode obračuna amortizacije dijelimo na vremenske metode i funkcionalne metode.

Vremenske metode obračuna amortizacije vežu se uz korisni vijek uporabe, odnosno trajanja sredstva dugotrajne imovine. Pod vremenske metode obračuna amortizacije ubrajamo proporcionalnu/linearnu metodu, progresivnu metodu i degresivnu metodu. Pri korištenju linearne metode obračuna amortizacije, svota amortizacije tijekom vijeka uporabe sredstva dugotrajne imovine uvijek je jednaka jer je osnovica za obračun amortizacije nabavna vrijednost imovine. Kada obračunavamo amortizaciju progresivnom metodom obračuna, svota amortizacije povećava se kroz vijek uporabe sredstva dugotrajne imovine, dok pri korištenju degresivne metode obračuna amortizacije, svota amortizacije kroz vijek uporabe se smanjuje.

Funkcionalne metode obračuna amortizacije temeljene su na funkciji ili intenzitetu korištenja sredstvima dugotrajne imovine odnosno vežu se na očekivano razdoblje uporabe ili očekivanu količinu proizvoda koja se planira proizvesti tijekom korisnog vijeka trajanja sredstva dugotrajne imovine.

Porezno dopuštene stope amortizacije uređuje Zakon o porezu na dobit, govori da se amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje kao rashod u svoti obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih stopa amortizacije koje su određene Zakonom ovisno o tome kojoj skupini pripada pojedina stavka dugotrajne imovine.

Na kraju svake poslovne godine potrebno je ispitati primijenjenu metodu obračuna amortizacije i ukoliko se utvrdi da postoji značajna promjena očekivanog okvira trošenja imovine, potrebno ju je promijeniti kako bi odražavala nastale promjene. Ako je tijekom godine imovina manje korištena nego što je to bilo planirano, potrebno je provesti smanjenje stopa amortizacije odnosno donijeti odluku u kojoj se navodi promjena stope amortizacije.

**Slika 3:** Stope obračuna amortizacije

Redni broj	Opis	Redovna stopa		Podvostručena stopa	
		Vijek uporabe (godine)	Stopa	Vijek uporabe (godine)	Stopa
1.	Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20	5%	10	10%
2.	Osnovno stado, osobni automobili	5	20%	2,5	40%
3.	Nematerijalna imovina, oprema, mehanizacija, vozila osim osobnih automobila	4	25%	2	50%
4.	Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50%	1	100%
5.	Ostala nespomenuta imovina	10	10%	5	20%

**Izvor:** Zakon o porezu na dobit

U proizvodnim trgovačkim društvima bitno je da se osobita pozornost posveti obračunu amortizacije, zato što se u proizvodnji često koriste sredstva dugotrajne imovine značajne vrijednosti te je zato potrebno obratiti pozornost kako ne bi došlo do nerealnog iskazivanja troškova amortizacije koji bi značajno povećali trošak proizvodnje proizvoda te ga učinili i nerentabilnim za daljnju proizvodnju.

## 4. PRAĆENJE TIJEKA PROIZVODNOG PROCESA

Nakon primljenog upita i ponude proizvoda, slijedi primanje narudžbe i sastavljanje proizvodnog plana u kojem se definira potrebna količina i vrsta sirovina i materijala te poluproizvoda potrebnih za početak proizvodnje gotovog proizvoda.

### 2.4. Izrada plana proizvodnje

Kako bi poduzeće sastavilo proizvodni plan poslovanja, nužno je odrediti ciljeve poslovanja te načine postizanja tih ciljeva. Potom se odabiru najbolje metode kako bi se postavljeni ciljevi ostvarili. Dva su plana poslovanja, operativni i financijski plan. Operativni plan se sastoji od prodajnog plana, plana proizvodnje, plana nabave materijala, plana trošenja izravnog materijala, plana izravnog rada, plana općih troškova proizvodnje, plana troškova prodanih proizvoda, plana troškova prodaje, plana administrativnih troškova i planiranog računa dobiti i gubitka.

Financijski plan sastoji se od kapitalnog i novčanog proračuna te planirane bilance. Prvi korak u izradi poslovnog plana je izrada plana prodaje. Plan proizvodnje sastoji se od plana prodaje gotovih proizvoda i planirane količine zaliha gotovih proizvoda umanjene za početne zalihe gotovih proizvoda.

### 2.5. Nabava zaliha sirovina, materijala i drugih poluproizvoda

Nakon što je sastavljen proizvodni plan u kojemu je sadržana potrebna količina zaliha i vrsta zaliha koja je potrebna za proizvodnju gotovog proizvoda, nabavlja se potrebna sirovina, materijal i drugi poluproizvodi.

*Zalihe jesu sredstva:*

- a) Koja se drže u redovnom tijeku poslovanja;*
- b) U procesu proizvodnje za takvu prodaju; ili*
- c) U obliku materijala ili dijelova zaliha koja se troše u proizvodnom procesu ili pružanju usluga.<sup>4</sup>*

---

<sup>4</sup> MRS 2 – Zalihe Uredba komisije (EU) 2023/1803

*Zalihe koje se mogu javiti u proizvodnim poduzećima su:*

- a) zalihe materijala, tj. zalihe direktnog materijala raspoloživog za upotrebu u procesu proizvodnje,*
- b) proizvodnja u tijeku tj. djelomično dovršeni proizvodi na kojima su proizvodne aktivnosti počele, međutim, još nisu dovršene,*
- c) zalihe gotovih proizvoda tj. gotovi proizvodi raspoloživi za prodaju kupcima.<sup>5</sup>*

Bitno je naglasiti da je potrebno troškove dovođenja zaliha u sadašnje vrijeme i na sadašnje mjesto, svesti na minimum. Uvijek je bitno planiranje onih mogućih iznenadnih troškova koji mogu nastati tijekom nabave zaliha i proizvodnje. Bitno je provjeravati nabavljenu zalihi materijala kako bi se ustanovilo da je ispravna količina, da nema oštećenja koji bi mogli dovesti do manjka.

Pri pripremi zaliha sirovina i materijala i ugradbenih dijelova za potrebe proizvodnje, takvi se radovi nazivaju dorada, a troškove koji nastaju pri pripremi nazivano troškovi dorade. Kada se zalihe šalju na doradu sastavlja se otpremnica, a kada se zaliha vrati sa dorade sastavlja se primka.

## **2.6. Kretanje isprava u proizvodnom trgovačkom društvu**

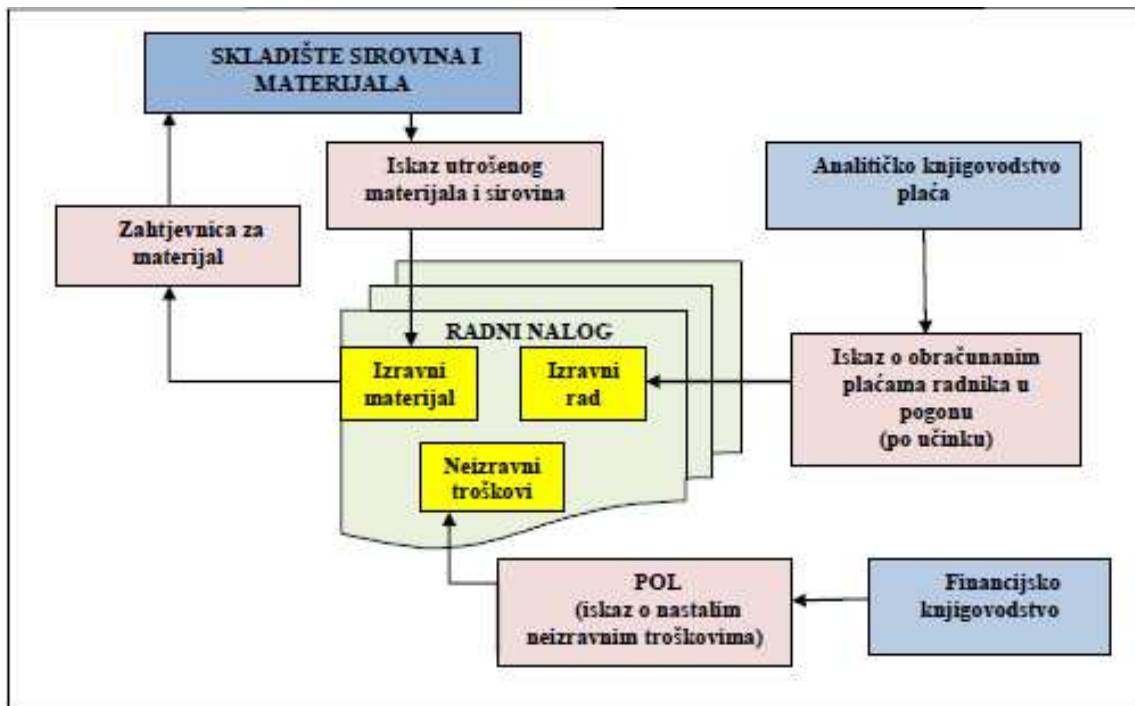
Za provedbu i knjiženje nastalih poslovnih promjena, sastavljaju se isprave kao što su iskaz izdanih sirovina i materijala, iskaz obračunanih plaća radnika u pogonu, raspored općih troškova prema mjestima nastanka (POL) i predatnica. Zahtjevnica za materijal sastavlja se prema potrebi za sirovinom i materijalom koja se šalje u skladište sirovina i materijala. Skladište sirovina i materijala za izdane sirovine i materijal po radnom nalogu sastavlja iskaz utrošenog materijala i sirovina prema kojemu se u radnom nalogu evidentira količina i vrijednost utrošenog materijala. Za potrebe evidentiranja stvarno nastalog troška izravnog rada analitičko knjigovodstvo plaća dostavlja iskaz o obračunatim plaćama radnika u pogonu, pa radni nalog, koji je temeljna isprava u računovodstvu proizvodnje, pruža i informacije o potrebnom broju radnika, njihovim kvalifikacijama i vremenu potrebnom za izradu proizvoda. Financijsko knjigovodstvo prema podacima iz POL-a pruža informacije o neizravnim troškovima.

---

<sup>5</sup> Belak, v. et al. (2021). Računovodstvo poduzetnika XII. Izdanje Zagreb: RRiF plus d.o.o.

Sljedeća slika prikazuje kretanje isprava u proizvodnom trgovačkom društvu.

**Slika 4:** Kretanje isprava u proizvodnom trgovačkom društvu



**Izvor:** Vuk, J. 2022. Recenzirana skripta – Računovodstvo troškova, IV. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF.

## 2.7. Kalkulacija cijene proizvodnje

Kalkulacija predstavlja obračun troškova i rashoda koji su potrebni za izradu ili prodaju nekog proizvoda, robe ili usluge. Temeljni cilj izrade kalkulacije je utvrditi jediničnu cijenu proizvoda, odnosno koliko je u stvarnosti koštala proizvodnja nekog proizvoda ili usluge, ili nabava robe ukoliko se bavimo trgovinom. Potrebno je da se u kalkulaciji obuhvate svi izravni i neizravni troškovi i rashodi potrebni za proizvodnju nekog proizvoda ili obavljanje usluge kako bi se osigurao uvid u to hoće li nastali prihodi pokriti sve nastale troškove i rashode i kolika je dobit. Kalkulacija se sastavlja za svaku vrstu proizvoda, svako mjesto troškova te se temelji na uzročnosti. Cijena svakog učinka sadrži troškove koji su nastali u toku proizvodnog procesa.

Svrhe izrade kalkulacija su kontrola proizvodnje i poslovanja, izračunavanje cijena, izračun internih obračunskih cijena, izračunavanje vrijednosti kod inventure i za bilancu, određivanje vrijednosti kod nadoknade štete, podloga je za poslovnu politiku



poduzetnika. Kako bi mogli donositi odluke, menadžeri poduzeća često žele znati koliko određena stvar (nositelj troškova) košta. Nositelji troškova su proizvodi, usluge, kupac, projekt, odjel, aktivnost, odnosno bilo što za što se žele odvojeno mjeriti troškovi.

Načela za sastavljanje kalkulacije su:

- Načelo točnosti zahtijeva da kalkulacija obuhvati sve troškove koji su nastali u proizvodnji nekog proizvoda,
- Načelo preglednosti po kojem svi obuhvaćeni troškovi moraju biti prikazani pojedinačno po vrstama te razvrstani po skupinama radi preglednosti,
- Načelo prilagođenosti zahtijeva da sadržaj kalkulacije i postupak izrade budu prilagođeni vrstama i sastavu učinka proizvodnje,
- Načelo usporedivosti je zahtjev da oblik, sadržaj i rezultat kalkulacije omogućuju njezinu usporedbu s planskim podacima,
- Načelo pravovremenosti po kojem kalkulacija treba biti sastavljena na vrijeme, prije donošenja odluka koje će se temeljiti na podacima iz kalkulacije,
- Načelo ekonomičnosti zahtijeva da se pri izradi kalkulacije koriste što jednostavniji postupci, koji ne traže više vremena i truda nego što je potrebno za dobivanje informacije.

Kalkulacija cijene proizvodnje uključuje utrošeni materijal izrade, plaće radnika i opće troškove proizvodnje. Postoje dvije vrste kalkulacije cijene proizvodnje koje se primjenjuju u poslovnoj praksi:

1. Dodatna kalkulacija
2. Djelidbena kalkulacija
  - a. Čista djelidbena kalkulacija
  - b. Djelidbena kalkulacija s ekvivalentnim brojevima
  - c. Kalkulacija vezanih proizvoda

**Tablica 5:** Elementi dodatne kalkulacije cijene proizvodnje

<b>ELEMENTI DODATNE KALKULACIJE CIJENE PROIZVODNJE</b>
IZRAVNI TROŠAK MATERIJALA
IZRAVNI TROŠAK RADA (PLAĆE RADNIKA IZRAVNO U PROIZVODNJI PROIZVODA)
OPĆI TROŠKOVI PROIZVODNJE
CIJENA PROIZVODNJE GOTOVOG PROIZVODA

**Izvor:** Izradila autorica

Dodatnu kalkulaciju čini izravni materijal koji uključuje sirovinu i materijal potrebnu za izradbu gotovog proizvoda, izravni rad koji podrazumijeva plaće radnika koji proizvode gotov proizvod te opći troškovi proizvodnje koji nastanu tijekom proizvodnog procesa. Dodatna kalkulacija cijene proizvodnje primjenjuje se u pogonima gdje se izrađuje više vrsta proizvoda koji imaju različiti sastav troškova. Elementi od kojih se sastoji ova kalkulacija cijene proizvodnje, prilagođeni su zahtjevima HSFI-a 10 i MRS-a 2.

**Slika 5:** Troškovi koji se uključuju u cijenu proizvodnje



**Izvor:** Vuk, J. (2024). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2023. godinu. Računovodstvo, revizija i financije 2/2024, str. 56.

## 2.8. Načini obračuna proizvodnje

Proizvodna društva često primjenjuju jednu od dvije osnovne vrste sustava obračuna troškova kako bi pridružila troškove gotovim proizvodima ili uslugama. Sustav obračuna troškova po radnom nalogu te sustav obračuna troškova po procesima. Glavna razlika između obračuna troškova po procesima i obračuna troškova po radnom nalogu jest opseg korištenja prosjeka kod računanja jediničnih troškova proizvoda ili usluga.. Cilj sustava obračuna troškova je objavljivanje troškova koji pokazuju način na koji određeni nositelji troškova (npr. proizvodi i usluge) koriste resurse organizacije. Računovođe obično trošak

definiraju kao resurs koji treba žrtvovati ili kojeg se treba odreći kako bi se postigao određeni cilj. Bitno je znati prepoznati kada je prikladno koristiti sustav obračuna troškova po radnom nalogu, a kada po procesima. Glavno pitanje koje se postavlja vezano uz troškove jest imaju li oni direktnu ili indirektnu vezu s određenim nositeljem troškova.

**Direktni troškovi nositelja troškova** jesu troškovi koji su povezani s određenim nositeljem troškova i koji se mogu pratiti na ekonomičan (isplativ) način. **Indirektni troškovi nositelja troškova** su troškovi povezani s određenim nositeljem troškova, ne mogu se pratiti na ekonomičan (isplativ) način.

Uzmimo za primjer proizvodnju parketa kao nositelja troškova. Trošak hrastove daske koja se koristi za izradu parketa direktan je trošak. Vrlo je jednostavno za objasniti zašto je daska direktan trošak, razlog je taj što se količina utrošene daske koja se koristila u izradi parketa lako može povezati s parketom. Indirektan trošak u ovom primjeru proizvodnje je trošak struje, nije isplativo utvrđivati koliko se troška struje odnosi na parket.

U sustavu obračuna troškova po radnom nalogu, troškovi se pripisuju određenoj jedinici, seriji ili grupi proizvoda/usluga. Radni nalog je zadatak zbog kojeg se troše resursi kako bi se jedinstveni proizvod ili usluga doveli na tržište. U ovom slučaju proizvodi ili usluga često su izrađeni po narudžbi. Tri ključna izvorna dokumenta u sustavu obračuna troškova po radnom nalogu jesu radni nalog, evidencija utroška materijala i evidencija utroška rada. Kod sustava obračuna troškova po radnom nalogu, transakcije u proizvodnji prate nabavu materijala i ostalih proizvodnih inputa, njihovu konverziju u proizvodnju u tijeku, njihovu konačnu konverziju u dovršene proizvode i prodaju dovršenih proizvoda. Svaki od navedenih koraka u proizvodnom/prodajnom ciklusu može se pratiti zasebno.

Koraci za pripisivanje troškova pojedinačnim poslovima po radnom nalogu:

1. korak: Odredite posao koji je izabran za nositelja troškova (radni nalog).
2. korak: Odredite direktne troškove radnog naloga.
3. korak: Odredite grupe indirektnih troškova povezanih s radnim nalogom.
4. korak: Odaberite bazu rasporeda koja će se koristiti pri raspoređivanju svake pojedine grupe indirektnih troškova na radni nalog.
5. korak: Izračunajte stopu dodatka po jedinici baze rasporeda korištene za raspoređivanje indirektnih troškova na radni nalog.

6. korak: Pridružite troškove nositelju troškova zbrajanjem svih direktnih i indirektnih troškova.

U sustavu obračuna troškova po procesima nositelj troškova je masa identičnih ili sličnih jedinica proizvoda ili usluga. Trošak proizvoda ili usluge dobiven je upotrebom općih prosjeka kako bi se troškovi pripisali masi identičnih ili sličnih jedinica. Svi kupci dobivaju isti proizvod (npr. deterdženti, odjeća).

Sustav obračuna troškova po procesima sustav je troškova u kojem se trošak proizvoda ili usluga dobiva pripisivanjem troškova množtvu istih ili sličnih jedinica proizvoda. Nakon toga se jedinični troškovi računaju na prosječnoj bazi. Sustav obračuna troškova po procesima koriste se industrijama koje imaju troškove istih i sličnih jedinica proizvoda, koji se proizvode masovno. U obračunu troškova po procesima koristi se metoda FIFO.

## 5. NAČINI PRAĆENJA PROIZVODNJE

U ovom dijelu rada biti će prikazan obračun proizvodnje prema Sustavu obračuna troškova po radnom nalogu. Sustav obračuna troškova po radnom nalogu prikuplja potrebne podatke o nastalim troškovima za jedinicu proizvoda bez obzira na obračunsko razdoblje u kojem je posao dovršen jer se svaki posao, odnosno radni nalog u potpunosti prati.

Sustav obračuna troškova po radnom nalogu koriste proizvođači proizvoda koji se prilagođavaju kupcima, odnosno nazivano ih “jedinstveni“ proizvodi. Bitno obilježje vođenja sustava obračuna troškova po radnom nalogu je da se troškovi proizvodnje evidentiraju za svaki posao posebno, stoga se ovaj sustav često naziva i sustav obračuna troškova po poslu.

### ***Primjer 3.: Računovodstveno praćenje proizvodnje vrata prema Sustavu obračuna troškova po radnom nalogu***

Trgovačko društvo Kuhinje d.o.o. iz Zagreba, bavi se izradom kuhinja po mjeri. Tijekom mjeseca rujna zaprimljene su narudžbe kupaca te su po tim narudžbama ispostavljeni radni nalozi, ukupno pet radnih naloga. Mjesta troška su pogon i uredske prostorije koje su u vlasništvu društva Kuhinje d.o.o. U pogonu se nalaze strojevi za obradu drveta i drugih sličnih materijala od kojih se proizvode kuhinje. Ukupna nabavna vrijednost strojeva iznosi 95.000,00 €. Akumulirana amortizacija iznosi 19.000,00 €, godišnja stopa amortizacije je 20%. Dugotrajna imovina koja se nalazi u administraciji i upravi nabavne je vrijednosti u iznosu od 15.000,00 €, gdje je akumulirana amortizacija iznosi 13.000,00 €, godišnja stopa amortizacije 25%. U proizvodnom pogonu zaposlena su četiri djelatnika od kojih su dva stolara, jedan dizajner i četvrta je osoba ona koja rukuje sa strojevima, u administraciji i upravi zaposlena su tri djelatnika (računovođa, komercijalist i direktor).

Primljena je narudžba br. 15 od društva Maris d.o.o. (15. listopada 2023. godine) za izradu kuhinje Alcantra po mjeri koja će se nalaziti u poslovnom prostoru i služiti za zaposlenike. Rok isporuke kuhinje je 21. listopada 2023. godine. Za izradu ormara zaposlenih koji je dizajner izradio je nacrt u 3D formatu koji su kupci prihvatili. Nabavljen je materijal mediapan (debljina 18 mm, 35 m<sup>2</sup>) od dobavljača, primljen je račun broj 45-01-6 na 700,00 € (vrijednost: 560,00 € + 25% PDV-a 140,00 €). Ispostavlja se radni nalog br. 42. Ispostavljena je zahtjevnica za materijal skladištu materijala. Materijal koji je potreban je

mediapan (debljina 18 mm, 25 m<sup>2</sup>). U proizvodni pogon dostavljen je materijal (izravni materijal) ukupne vrijednosti 400,00 € (16,00 €/m<sup>2</sup>). Dana 16. listopada 2023. godine nabavljene su crne ručke za kuhinju (10 komada) od nehrđajućeg čelika koje su odmah otpremljene u proizvodni pogon te je primljen račun br. 360-01/2 na 92,90 € (vrijednost: 74,32 € + 25% PDV-a 18,58 €).

Obračunani su neizravni troškovi za mjesec listopad 2023. godine i prikazani su u tablici br. 6., a oni predstavljaju troškove električne energije, vode, amortizacije osnovnih sredstava te sitnog inventara. Raspored troškova električne energije napravljen je prema kvadraturi prostora, a ostali troškovi raspoređeni su prema mjestu gdje su nastali i iskustvu poduzetnika. Ključ za raspored neizravnih troškova pogona (OTP) je izravan materijal izrade.

Prema izvještaju računovodstva vidljivo je da su na izradi kuhinje radila 4 radnika ukupno 50 sati (vrijednost sata je 5,50 € - bruto svota uvećana za doprinose na plaću). Ključ za raspored neizravnih troškova (%OTP) proizvodnog pogona je 65% i utvrđen je na početku poslovne godine, a osnovica je izravan materijal izrade.

**Tablica 6:** Raspored općih troškova za listopad 2023.

RAČUN	VRSTA TROŠKA	UKUPNI TROŠAK	POGON	ADMINISTRACIJA I UPRAVA
1	Električna energija	225,00	175,00	50,00
2	Voda	55,00	47,00	8,00
3	Amortizacija	1833,33	1583,33	250,00
4	Sitan inventar	80,00	80,00	0,00
UKUPNO		2193,33	1885,33	308,00

**Izvor:** Vuk J., mag. oec., recenzirana skripta Računovodstvo troškova, IV. dopunjeno izdanje 2022. godine, str. 38.

Dovršena je proizvodnja kuhinje koja se isporučuje naručitelju 21. listopada 2023. godine. Ugovorena prodajna cijena kuhinje je 2.500,00 € (iznos bez PDV-a), 20. listopada 2023. godine ispostavlja se račun br. 45-01-91 na iznos od 2.500,00 € + 25% PDV-a. Zatvara se radni nalog, knjiži se raspored troškova proizvodnje, ispostavlja se otpremnica br. 25. te se knjiži prodaja kuhinje kupcu.

Radni nalog br. 42.

Kuhinje d.o.o., Zagreb				
Radni nalog br. 42				
Datum ispostavljanja RN	15. listopada 2023.			
Rok isporuke RN	21. listopada 2023.			
Pogon	A			
Kupac	Maris d.o.o.			
Narudžba br.	15			
Datum narudžbe	15. listopada 2023.			
Proizvod	Kuhinja Alcantra			
Količina	1			
Napomena	Izrada kuhinje po mjeri prema nacrtu 1144			
Radni nalog ispostavio	Marcela Sabljo			
Mjesto i datum	Zagreb, 15. listopada 2023.			
I. IZRAVNI MATERIJAL				
DATUM	OPIS	KOLIČINA	JED. TROŠAK	SVOTA
15.10.2023.	materijal prema nacrtu (mediapan)	25,00 m2	16,00 €	400,00 €
16.10.2023.	ručke od nehrđajućeg čelika	10 kom	7,43 €	74,32 €
UKUPNO				474,32 €
II. IZRAVNI RAD				
DATUM	OPIS	KOLIČINA	JED. TROŠAK	SVOTA
15.10.2023.	rad radnika	8	8,00 €	64,00 €
16.10.2023.	rad radnika	8	8,00 €	64,00 €
17.10.2023.	rad radnika	8	8,00 €	64,00 €
21.10.2023.	rad radnika	8	8,00 €	64,00 €
UKUPNO				256,00 €
III. OPĆI TROŠKOVI PROIZVODNJE				
MJESEC	OSNOVICA	%OTP		SVOTA
listopad	materijal izrade	65%		850,00 €
UKUPNO				850,00 €
TROŠAK PROIZVODNJE				1.580,32 €

Na temelju dovršenog radnog naloga i ostalih isprava koje ga prate, knjiže se poslovne promjene na računima glavne knjige kao što je prikazano u nastavku.

Redni br.	OPIS	RAČUN	SVOTA	
			DUGUJE	POTRAŽUJE
1.	Zaliha sirovine i materijala	3100	560,00	
	Pretporez - 25%	140012	140,00	
	Dobavljači	2200		700,00
	<i>Za nabavljeni materijal (mediapan)</i>			
2.	Osnovni materijal i sirovine	4000	400,00	
	Zaliha sirovine i materijala	3100		400,00
	<i>Za utrošeni osnovni materijal (mediapan)</i>			
3.	Osnovni materijal i sirovine	4000	74,32	
	Pretporez - 25%	140012	18,58	
	Dobavljači	2200		92,90
	<i>Za nabavljene čelične ručke</i>			
4.	Proizvodnja u tijeku RN 42	600042	256,00	
	Raspored troškova za obračun proizvoda	4900		256,00
	<i>Za prijenos troška izravnog rada</i>			
5.	Proizvodnja u tijeku RN 42	600042	474,32	
	Raspored troškova za obračun proizvoda	4900		474,32
	<i>Za raspored troška izravnog materijala</i>			
6.	Proizvodnja u tijeku RN 42	600042	850,00	
	Raspored troškova za obračun proizvoda	4900		850,00
	<i>Za prijenos neizravnih troškova</i>			
7.	Zaliha gotovih proizvoda	6300	1.580,32	
	Proizvodnja u tijeku RN 42	600042		1.580,32
	<i>Za dovršenu proizvodnju</i>			



8.	Potraživanje od kupca Maris d.o.o.	12000	3.125,00	
	Obveza za PDV - 25%	240012		625,00
	Prihod od prodaje gotovih proizvoda	7500		2.500,00
	<i>Za prodaju proizvoda</i>			
9.	Trošak zaliha prodanih proizvoda	7000	1.580,32	
	Zaliha gotovih proizvoda	6300		1.580,32
	<i>Za razduženje skladišta za prodane g.p.</i>			

Uobičajeno se sustav obračuna troškova po radnom nalogu koristi kada kupac naruči proizvod po narudžbi, specifičan i jedinstven. Bitno obilježje vođenja sustava obračuna troškova po radnom nalogu je da se troškovi proizvodnje evidentiraju za svaki posao zasebno, stoga se ovaj sustav često naziva i sustav obračuna troškova po poslu.

Radni nalog kao privremeni nositelj troška sakuplja sve troškove kako bi se nakon završetka procesa proizvodnje utvrdila cijena proizvodnje, odnosno cijena koštanja po jedinici proizvoda. Na radnom nalogu se troškovi evidentiraju neposredno nakon nastanka, to uključuje troškove izravnog materijala i rada. Opći troškovi proizvodnje raspoređuju se nakon dovršetka posla, upotrebom računskog ključa za raspored svih neizravnih troškova koji se izračunavaju pomoću pogonskog obračunskog lista (POL) koji je ranije spomenut u ovom radu.

Elementi i formalni izgled radnog naloga nisu zakonom propisani i to poduzetnicima daje slobodu da oblikuju formu radnog naloga ovisno o podacima koji su im bitni. Uobičajeno je da radni nalog sadrži opće podatke kao što su naziv kupca, datum narudžbe, datum završetka proizvodnje, naziv i količinu proizvoda te broj radnog naloga.

## 6. ISKAZIVANJE PROMJENE VRIJEDNOSTI ZALIHA U RAČUNU DOBITI I GUBITKA

*Dva najznačajnija godišnja financijska izvještaja (izvještaj o financijskom položaju – bilanca i račun dobiti i gubitka) sastavljaju se za sve djelatnosti i sve veličine poduzetnika na jednakim propisanim obrascima. Najveća posebnost društava koja se bave proizvodnom djelatnosti očituje se u iskazivanju stavki rashoda u računu dobiti i gubitka.<sup>6</sup>*

Poslovni rashodi u Računu dobiti i gubitka iskazuju se prema metodi ukupnih troškova na način da se troškovi klasificiraju prema prirodnim vrstama. Poslovni rashodi se u Računu dobiti i gubitka (dalje: RDG) nalaze na poziciji II., na poziciji II.-1 evidentira se Promjena vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda.

Ukupni poslovni rashodi na poziciji II. Računa dobiti i gubitka moraju se umanjiti za troškove proizvodnje koji su na kraju poslovne godine ostali „zarobljeni“ na računima u skupinama 60 – *Proizvodnja – troškovi konverzije*, 63 – *Zalihe gotovih proizvoda* odnosno poluproizvodima i gotovim proizvodima na zalihi. U rashode tekuće godine treba uključiti trošak zaliha prodanih proizvoda koji su proizvedeni u prethodnim godinama i ranije, a prodani u tekućoj. To se postiže kroz promjenu vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i zalihe gotovih proizvoda.

Na poziciji II.1. RDG-a unosi se izračunana razlika stanja zaliha na kraju godine u odnosu na početak kao svota smanjenja zaliha s predznakom plus (+) ili svota povećanja zaliha s predznakom (-). Razlog zašto je potrebno utvrditi promjenu vrijednosti zaliha leži u činjenici da računi 700 – *Trošak zaliha prodanih proizvoda* i 701 – *Troškovi realiziranih usluga* nemaju svoje mjesto u RDG-u.

Promjena vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda računa se tako da se usporedi početna vrijednost zaliha (stanje na dan 1. siječnja promatrane godine) i zaključna vrijednost zaliha (stanje na dan 31. prosinca iste godine).

---

<sup>6</sup> Vuk, J. (2024). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2023. godinu. Računovodstvo, revizija i financije 2/2024, str. 57-58.

### 6.1. Smanjenje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda

O smanjenju vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda riječ je kada je vrijednosti tih zaliha na dan bilanciranja (31. prosinca promatrane godine) manja u odnosu na njihovo stanje na početku razdoblja (1. siječnja iste godine).

Računovodstveno gledano, troškovi proizvodnje nastali u promatranoj godini, knjiženi na računima razreda 4 – *Troškovi prema vrstama, financijski i ostali rashodi* i preneseni putem rasporeda troškova na proizvodnju u tijeku te nakon završetka proizvodnje dalje na zalihu gotovih proizvoda, manji su od troška zaliha prodanih proizvoda koji su knjiženi prilikom smanjenja vrijednosti zaliha na računu 700 – *Trošak zaliha prodanih proizvoda*.

#### ***Primjer. 4: Smanjenje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda***

Dana 1. siječnja 2023. godine stanje zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda iznosilo je 27.000,00 €. Stanje zaliha na dan 31. prosinca 2023. godine iznosilo je 19.000,00 €. Tijekom godine evidentiran je manjak gotovih proizvoda u svoti od 1.500,00 €, te je utvrđen i manjak na teret odgovorne osobe u svoti od 500,00 €.

Promjena vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i zaliha gotovih proizvoda utvrđuje se na sljedeći način:

**Tablica 7: Smanjenje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda**

1.	Početno stanje zaliha na početku obračunskog razdoblja 1.1.2023. (računi skupina 60, 62, 63 i 64)	27.000,00 €	
2.	Stanje zaliha na kraju obračunskog razdoblja 31.12.2023. (računi skupina 60, 62, 63, i 64)	20.500,00 €	(19.000,00 + 1.500,00)
3.	Smanjenje vrijednosti zaliha na kraju obračunskog razdoblja (1. - 2.)	3.350,00 €	

**Izvor:** Izradila autorica

U ovom primjeru razlika nastalog smanjenja vrijednosti zaliha u svoti od 3.350,00 € unosi se u poziciju II. – 1. i povećava troškove nastale u vezi s proizvodnjom evidentirane u pozicijama II. – 2 do II. – 8., odnosno povećava ukupne poslovne rashode.

Manjak koji je nadoknadila odgovorna osoba knjižen je kao prodaja te se iz toga razloga ne uključuje u izračunavanje promjene vrijednosti zaliha.

## **6.2. Povećanje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda**

Do povećanja vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i zaliha gotovih proizvoda dolazi kada je stanje zaliha na početku razdoblja (1. siječnja promatrane godine) manje u odnosu na stanje zaliha na kraju razdoblja (31. prosinca promatrane godine).

Učinak povećanja vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i zaliha gotovih proizvoda odražava se na smanjenje poslovnih rashoda u tekućoj godini. Porast navedenih zaliha na kraju poslovne godine u odnosu na početak godine znači da je dio troškova proizvodnje ostao „uskladišten“ na razredu 6 – *Proizvodnja, biološka imovina, gotovi proizvodi, roba i dugotrajna imovina namijenjena prodaji*.

Trošak zaliha prodanih proizvoda za one koji su na kraju godina ostali na skladištu ili za one čija proizvodnja još nije dovršena, priznati će se u razdoblju kada se gotovi proizvodi budu prodali ili na drugi način realizirali.

### ***Primjer 5. Povećanje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda***

Dana 1. siječnja 2023. godine stanje zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda iznosilo je 25.000,00 €. Stanje zaliha na dan 31. prosinca 2023. godine iznosilo je 32.000,00 €. Tijekom godine evidentiran je manjak gotovih proizvoda u svoti od 1.000,00 €, te je utvrđen i manjak na teret odgovorne osobe u svoti od 500,00 €.

Promjena vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i zaliha gotovih proizvoda utvrđuje se na sljedeći način:

**Tablica 8: Povećanje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda**

1.	Početno stanje zaliha na početku obračunskog razdoblja 1.1.2023. (računi skupina 60, 62, 63 i 64)	25.000,00 €	
2.	Stanje zaliha na kraju obračunskog razdoblja 31.12.2023. (računi skupina 60, 62, 63, i 64)	33.000,00 €	(32.000,00 + 1.000,00)
3.	Povećanje vrijednosti zaliha na kraju obračunskog razdoblja (1. - 2.)	8.000,00 €	

Izvor: Izradila autorica

Utvrđena razlika nastalog povećanja zaliha na kraju razdoblja u vrijednosti 8.000,00 € unosi se u poziciju II. – 1. s predznakom minus (-) i umanjuje rashode nastale u vezi s proizvodnjom evidentirane u pozicijama II. – 2 do II 8 (Poslovni rashodi).

Bitno je naglasiti da se stanje zaliha proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda na dan 31. prosinca koje se uzima u izračun, utvrđuje bez umanjenja zaliha za svote vrijednosnog usklađenja (708 / 609, 629, 639 i 649) i manjkova gotovih proizvoda koji su izravno teretili rashode (7040; 7041; 7042 / 620; 621; 630; 2400). Ovo treba pojasniti u bilješkama uz RDG, ali i uz Bilancu.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Jurić, Đ (2024). Sastavljanje Računa dobiti i gubitka za 2023. godinu. Računovodstvo revizija i financije, prilog 2, str. 12-13.

**Slika 6:** Račun dobiti i gubitka

<b>RAČUN DOBITI I GUBITKA</b>				<b>Obrazac POD-RDG</b>	
za razdoblje 01.01.2023. do 31.12.2023.					
Obveznik: 12345698712; FINACIJE d.o.o.				Iznosi u EUR	
Naziv pozicije	AOP oznaka	Rbr. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina	
1	2	3	4	5	
<b>I. POSLOVNI PRIHODI (AOP 128 do 132)</b>	<b>127</b>		<b>2.573.584,66</b>	<b>5.921.786,22</b>	
1. Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe	128		0,00	0,00	
2. Prihodi od prodaje (izvan grupe)	129		2.389.654,50	5.890.326,22	
3. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga	130		25.930,16	31.460,00	
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe	131		158.000,00	0,00	
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	132		0,00	0,00	
<b>II. POSLOVNI RASHODI (AOP 134+135+139+143 do 145+148+155)</b>	<b>133</b>		<b>1.251.541,68</b>	<b>1.489.646,02</b>	
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	134		3.350,00	-8.000,00	
2. Materijalni troškovi (AOP 136 do 138)	135		895.187,65	1.079.569,00	
a) Troškovi sirovina i materijala	136		19.504,25	20.583,24	
b) Troškovi prodane robe	137		750.520,22	890.740,63	
c) Ostali vanjski troškovi	138		125.163,18	168.245,13	
3. Troškovi osoblja (AOP 140 do 142)	139		221.621,45	269.924,70	
a) Neto plaće i nadnice	140		130.580,00	158.236,87	
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	141		59.653,00	73.458,15	
c) Doprinosi na plaće	142		31.388,45	38.229,68	
4. Amortizacija	143		45.690,00	58.125,00	
5. Ostali troškovi	144		12.560,00	15.789,00	
6. Vrijednosna usklađenja (AOP 146+147)	145		0,00	0,00	
a) dugotrajne imovine osim financijske imovine	146		0,00	0,00	
b) kratkotrajne imovine osim financijske imovine	147		0,00	0,00	
7. Rezerviranja (AOP 149 do 154)	148		27.500,00	16.780,00	
a) Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	149		0,00	0,00	
b) Rezerviranja za porezne obveze	150		0,00	0,00	
c) Rezerviranja za započete sudske sporove	151		12.500,00	0,00	
d) Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	152		0,00	0,00	
e) Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	153		15.000,00	16.780,00	
f) Druga rezerviranja	154		0,00	0,00	
8. Ostali poslovni rashodi	155		45.632,58	57.458,32	

**Izvor:** GFI-POD Godišnji financijski izvještaji poduzetnika, izradila autorica

Slika prikazuje Račun dobiti i gubitka u kojem je u prethodnoj godini (2022. godina) iskazano smanjenje vrijednosti zaliha za 3.350,00 € (iskazuje se bez predznaka jer se smanjenje zaliha evidentira kao povećanje ukupnih rashoda), a u tekućoj godini iskazano je povećanje vrijednosti zaliha za 8.000,00 € (iskazuje se s predznakom – jer svota povećanja vrijednosti zaliha umanjuje ukupno iskazane rashode).

Na jednak način se postupa i kod trgovačkih društava koja se bave pružanjem usluga koje nisu dovršene do 31. prosinca godine za koju se sastavljaju financijski izvještaji.

## 7. ZAKLJUČAK

U svakom proizvodnom poduzeću, proces proizvodnje zahtjevan je i kompleksan dio poslovanja. Bitno je poznavati cjelokupni proces proizvodnje poduzeća u kojemu radimo obračune proizvodnje, kako bi podaci koje obrađujemo bili što točniji.

Izrada plana proizvodnje bitan je element računovodstva proizvodnje kao početak proizvodnje nekog gotov proizvoda. Plan proizvodnje sadrži sve podatke bitne za svakoga tko je uključen u proces proizvodnje. Praćenje proizvodnje po svim koracima i metodama koje smo naveli olakšati će nam vođenje proizvodnje u računovodstvu.

Kroz ovaj završni rad prošli smo kroz niz koraka, pojasnili zakonsku regulativu računovodstva proizvodnje, metode obračuna troškova, kretanje svih isprava u proizvodnom procesu, nabavu zaliha sirovina i materijala te drugih poluproizvoda, načine obračuna proizvodnje i načine praćenja proizvodnog procesa.

Možemo zaključiti da je računovodstvo proizvodnje zahtjevno ali ako se prati sve što je navedeno u ovom radu, svakako će nam olakšati vođenje istog da bi se ostvario temeljni cilj svakog poduzeća a to je uspješno poslovanje.

## 8. LITERATURA

1. Alnoor Bhimani, Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, George Foster (2018.) Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova. Zagreb: Mate d.o.o.
2. Belak, V. (2021). Računovodstvo poduzetnika XII. Izdanje Zagreb: RRiF plus d.o.o.
3. Brkanić, V. (2005). Računovodstvo poduzetnika IV. Izdanje Zagreb: RRiF plus d.o.o.
4. Jurić, Đ. dr.sc., ur. 2022. Recenzirana skripta - Financijsko računovodstvo II., III. Izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF
5. Jurić, Đ (2024). Sastavljanje Računa dobiti i gubitka za 2023. godinu. Računovodstvo revizija i financije, prilog 2, str. 12-13.
6. Odbor za standarde financijskog izvještavanja (2008.): Odluka o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Zagreb
7. Računovodja.hr. URL: <https://www.racunovodja.hr/> (pristupljeno 2. rujna 2023.).
8. Vuk, J. (2021). Recenzirana skripta – Računovodstvo. Zagreb: RRiF
9. Vuk, J. (2022.) Recenzirana skripta – Računovodstvo troškova, IV. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF.
10. Vuk, J. (2024). Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti za 2023. godinu. Računovodstvo, revizija i financije 2/2024, str. 57-58.



## **9. POPIS TABLICA**

Tablica 1: Uskladištivi troškovi

Tablica 2: Vrste zaliha

Tablica 3: Obračun utroška zaliha materijala primjenom FIFO metode

Tablica 4: Obračun utroška zaliha materijala metodom prosječno ponderiranog troška

Tablica 5: Elementi dodatne kalkulacije cijene proizvodnje

Tablica 6: Raspored općih troškova za listopad 2023.

Tablica 7: Smanjenje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda

Tablica 8: Povećanje vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda

## **10.POPIS SLIKA**

Slika 1: Podjela računovodstva proizvodnog društva

Slika 2: Pogonski obračunski list (POL)

Slika 3: Stope obračuna amortizacije

Slika 4: Kretanje isprava u proizvodnom trgovačkom društvu

Slika 5: Troškovi koji se uključuju u cijenu proizvodnje

Slika 6: Račun dobiti i gubitka