

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE RASHODA POSLOVANJA NA PRIMJERU PODUZEĆA KONZUM D.D.

Lasić, Ivana

Undergraduate thesis / Završni rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:396924>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-23**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJ

**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

ZAVRŠNI RAD

**RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE RASHODA
POSLOVANJA NA PRIMJERU PODUZEĆA
KONZUM D.D.**

Mentor:

Mr. Ivana Perica

Student:

Ivana Lasić

Split, rujan, 2016.

SADRŽAJ:

1. UVOD	3
1.1. Definicija problema rada.....	3
1.2. Cilj rada	3
1.3. Metode rada	3
1.4. Struktura rada.....	4
2. POJMOVNO ODREĐENJE RASHODA.....	5
2.1. Utvrđivanje rashoda i troškova	7
2.2. Klasifikacija rashoda	8
2.2.1. Poslovni rashodi.....	8
2.2.2. Financijski rashodi	11
2.2.3. Udio gubitaka od pridruženih poduzetnika i ostali rashodi	11
2.2.4. Izvanredni rashodi.....	12
2.3. Utjecaj porezno nepriznatih rashoda na poreznu osnovicu	12
3. PRIZNAVANJE I MJERENJE RASHODA.....	14
3.1. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 16	15
3.2. Priznavanje rashoda	23
3.3. Mjerenje rashoda	25
4. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE RASHODA POSLOVANJA NA PRIMJERU KONZUM D.D.....	27
4.1. Organizacijska struktura	28
4.2. Poslovne funkcije.....	29
4.3. Rashodi poduzeća Konzum d.d.....	30
4.3.1. Poslovni rashodi.....	30
4.3.2. Financijski rashodi	32
4.3.3. Vertikalna analiza rashoda	33

5. ZAKLJUČAK.....	34
LITERATURA	35
POPIS SLIKA.....	37
POPIS TABLICA	37
SAŽETAK.....	38
ABSTRACT	38

1. UVOD

1.1. Definicija problema rada

Nedospjeli troškovi su oni od kojih se očekuje buduća ekonomska korist, a rashodi postaju u razdoblju kada je imovina prodana, uništena ili darovana. Rashodi se nadoknađuju iz ukupnih prihoda, ali se ne uključuju u troškove proizvoda i nabave.

Sve profitne i neprofitne organizacije u svom radu imaju zastupljeno računovodstvo. Računovodstvo je disciplina koja se bavi financijskim transakcijama, njihovim planiranjem, nadziranjem, te praćenjem i analiziranjem.

Problem istraživanja predstavlja složenost praćenja rashoda poslovanja i njihovu važnost za analiziranje i planiranje poslovanja

1.2. Cilj rada

Nakon teorijskog prikaza rashoda prikazat će se analiza računovodstvenog praćenja rashoda poduzeća Konzum d.d. u određenom vremenskom okviru. Osnovni cilj rada je objasniti ulogu rashoda u praćenju poslovanja te na primjeru poduzeća Konzum d.d. analizirati rashode i njihovu strukturu kao i utjecaj na rezultat poslovanja.

1.3. Metode rada

Kako bi se prikazao predmet rada te postigao zadani cilj u radu će se koristiti sljedeće znanstvene metode:

- metoda sinteze
- metoda analize
- metoda deskripcije
- metoda kompilacije.

1.4. Struktura rada

Rad sadrži pet dijelova.

Prvi dio rada je *Uvod* u kojem se iznosi predmet i cilj rada, kao i korištene metode te struktura rada.

Drugi dio rada je *Pojmovno određenje rashoda*. U ovom dijelu rada se prikazuje pojam rashoda, klasifikacija rashoda i njihov način praćenja.

Treći dio rada je *Priznavanje i mjerenje rashoda*. U ovom dijelu rada se prikazuju zakonske odredbe prema kojima se mjere i priznaju rashodi.

Četvrti dio rada, empirijski dio je *Računovodstveno praćenje rashoda poslovanja na primjeru Konzum d.d.* U ovom dijelu rada se na primjeru poduzeća Konzum d.d. prikazuje praćenje rashoda.

Peti dio rada je *Zaključak* u kojem se donose ključna saznanja na temelju pisanog rada i korištene literature.

Na kraju rada se nalazi popis korištene literature, kao i popis slika i tablica korištenih u radu.

2. POJMOVNO ODREĐENJE RASHODA

Poslovanje poduzeća nije moguće bez uvida u evidenciju poslovnih informacija, poglavito informacija računovodstva. Računovodstvo pruža mogućnost uvida u poslovanje poduzeća kroz izvore sredstava i njihovo trenutno stanje.

S obzirom na vrijeme ekonomske globalizacije računovodstvo je ključno za planiranje i realizaciju planova prema osnovnim parametrima. Također, prema podacima računovodstva se vidi iznos ukupnih troškova te iznos troškova prema sektorima poduzeća, kao i rentabilnost proizvoda i usluga.

Budući da su danas gospodarski subjekti cijelog svijeta povezani zbog međusobnog uspoređivanja, informiranja, ali i ocjenjivanja, porasla je međuovisnost poduzeća te je bilo potrebno usklađivanje normi pokazatelja uspješnosti poslovanja. Sva iskustva i teorija su objedinjena u načela. Načelima su definirana pravila prikaza podataka iz sustava računovodstva. Načela računovodstva su:

- načelo nastanka događaja (priznavanje učinaka transakcije prilikom nastajanja, a ne prilikom bilježenja u evidenciju računovodstva)
- načelo neograničenog poslovanja (pretpostavka nastavka poslovanja bez određenog vremenskog roka)
- načelo subjekta (vođenje računovodstva za subjekt)
- načelo opreznosti (priznavanje sigurnih prihoda i mogućih rashoda).

Razradom načela formirali su se i računovodstveni standardi koji su razvojem i usvajanjem u zemljama svijeta dobili obilježje međunarodnih standarda.

„Hrvatski standardi financijskog izvještavanja HSFI su računovodstvena načela i pravila sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koja pravila primjenjuje računovodstvena struka.“¹

„Međunarodni standardi financijskog izvještavanja obuhvaćaju međunarodne računovodstvene standarde (MRS), njihove dopune i tumačenja te međunarodne standarde

¹ Narodne novine, (2015): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 134 čl. 12 st. 1.

financijskih izvještavanja (MSFI).² U HSFI su utvrđene zakonitosti sastavljanja financijskih izvješća poduzetnika Republike Hrvatske.

Analiza financijskih izvješća daje uvid u poslovanje poduzeća.

Financijska izvješća čine:³

- bilanca
- račun dobiti i gubitka
- izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti
- izvješće o novčanom toku
- izvješće o promjenama vlasničke glavnice
- bilješke uz financijska izvješća.

„Bilanca je sustavni pregled imovine, kapitala i obveza gospodarskog subjekta na određeni datum.“⁴ Iz pregleda imovine se vidi kojom imovinom raspolaže društvo te koji su izvori financiranja (vlastiti ili tuđi).

„Račun dobiti i gubitka je prikaz prihoda, rashoda i financijskog rezultata u određenom vremenskom razdoblju.“⁵

„Izvješće o novčanom toku daje informaciju o izvorima i upotrebi gotovine tijekom izvještajnog razdoblja, ali predstavlja i bazu za planiranje budućih gotovinskih tijekova i potreba za financiranjem.“⁶

Sastavljanje izvješća o promjenama kapitala je obvezno za sva poduzeća. Izvješće o promjeni kapitala daje prikaz svih promjena glavnice koje su bile u obračunskom razdoblju, odnosno svih transakcija provedenih sa dioničarima ili onih koje su odraz aktivnosti društva.

„Bilješke uz financijska izvješća predstavljaju detaljniju dopunu i razradu podataka iz bilance, računa dobiti i gubitka i izvještaja o novčanom tijeku.“⁷

²Ibid. čl. 12. st. 4.

³ Narodne novine, (2015): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 134.

⁴Vidučić, L.J. (2006): Financijski menadžment, RRIF Plus, Zagreb, str. 366.

⁵ Vidučić, L.J. (2006): Financijski menadžment, RRIF Plus, Zagreb, str. 368.

⁶ Ibid. str. 371.

⁷ Ibid. str. 375.

2.1. Utvrđivanje rashoda i troškova

Rashodi su negativna komponenta financijskog rezultata, i nastaju zbog trošenja većih od planiranih, iznenadnog smanjenja imovine ili obveza većih od planiranih. Rashodi se očituju na smanjenju kapitala poduzeća.

Rashodi su svi troškovi sadržani u prodanim učincima tj. proizvodima i uslugama, kao i troškovi koji terete ukupan prihod u obračunskom razdoblju u kojem su nastali (troškovi razdoblja). U rashode se nadalje ubraja smanjenje sredstava i povećanje obveza radi stvaranja prihoda. Za rashode možemo reći da su to sva ulaganja u poslovni proces. Obuhvaćaju potrošnju dobara zbog stvaranja učinaka i ostalu potrošnju dobara u poduzeću koja je povezana s nastankom izdatka. „Rashod je negativna komponenta poslovnog uspjeha poduzeća, jer ukazuje na povećanje obveza ili smanjenje imovine i vlasničkog kapitala (može, ali ne mora biti u funkciji stvaranja učinka).“⁸

Kako je već navedeno rashodi su „smanjenja ekonomskih koristi u obračunskom razdoblju, u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza, što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.“⁹

Rashodi se prikazuju prema načelu nastanka za razdoblje na koje se odnose, a ne na razdoblja u kojem su plaćeni ili tek dospijevaju na naplatu. „U skladu s načelom oporezivosti i nižeg vrednovanja aktive, potrebno je sve postojeće i očekivane gubitke po bilo kojoj osnovi odmah priznati kao rashod. Tako se svako potraživanje s neizvjesnom naplatom treba knjižiti kao rashod.“¹⁰

„Rashodi i izdaci su različiti pojmovi jer se izdaci odnose na isplate novca odnosno smanjenje novčanih sredstava što ne mora dovesti i do nastanka rashoda. Rashod će nastati tek onda kad se sirovine utroše u proizvodnom procesu i kad se proizvodi prodaju kupcu.“¹¹

Mogući slučajevi su kada je izdatak ujedno i rashod, rashod prethodi izdatku i izdatak prethodi rashodu.

⁸ Sikavica, P., Bahtijarević-Šiber, F. (2001): Leksikon menadžmenta, Masmedia, Zagreb, str. 135.

⁹ Štahan, M., Slovinac, I. (2012): Sastavljanje računa i dobiti i gubitaka za 2012., Financije i računovodstvo Financije, pravo i porezi, 1(13), TEB, Zagreb, str. 48.

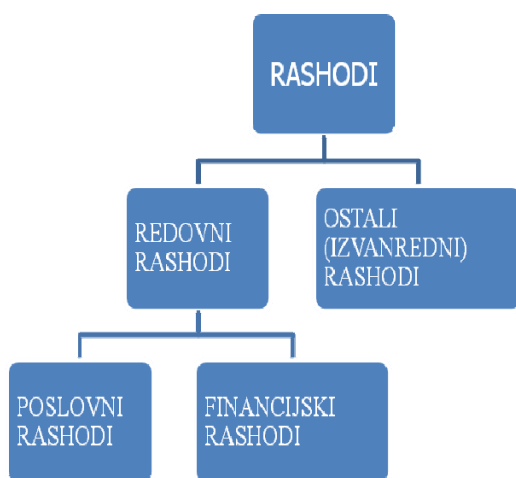
¹⁰ Ibid, str. 40.

¹¹ Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2008): Osnove računovodstva-Računovodstvo za ne računovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 64.

2.2. Klasifikacija rashoda

Prema računu dobiti i gubitaka rashodi se dijele na:

- poslovne rashode
- financijske rashode
- udio gubitaka od pridruženih poduzetnika
- izvanredni (ostali rashodi).



Slika 1: Klasifikacija prihoda

Izvor: Izrada autora

2.2.1. Poslovni rashodi

Poslovni rashodi se odnose na troškove i rashode, odnosno:¹²

- materijalne troškove
- troškovi osoblja
- amortizacija
- ostali troškovi poslovanja
- vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine i kratkotrajne imovine
- rezerviranja
- ostali poslovni rashodi.

¹²Štahan, M., Slovinac, I.: op. cit., str. 39.

Sva poduzeća koja proizvode zadržavaju neprodane proizvode u zalihama koje uključuju izravan trošak proizvodnje te raspored općih troškova. „U ove troškove ne mogu se uključiti troškovi prodaje i opći administrativni troškovi, kamate i tečajne razlike.“¹³

Ako se na kraju obračunskog razdoblja zalihe povećavaju jasno je da treba smanjiti troškove za dio koji je prenesene u vrijednost zaliha, a ako se zalihe smanjuju u obračunskom razdoblju s utvrđenom razlikom je potrebno povećavati rashode.

Materijalni troškovi se odnose na sve troškove sirovina i materijala, kao i prodane robe i ostale vanjske troškove koji se odnose na troškove usluga.

„Troškovi sirovina i materijala obuhvaćaju utrošene sirovine i materijal, utrošenu energiju, utrošene rezervne dijelove i otkup sitnog inventara. Društva koja se bave proizvođačkom djelatnošću, prilikom evidencije utrošenog materijala treba voditi računa o tome koji troškovi materijala ulaze u vrijednost zaliha proizvodnje ili gotovih proizvoda.“¹⁴

Troškovi prodane robe se odnose na nabavnu vrijednost prodane robe i zavisne troškove, a u rashodi se iskazuju na temelju suprotstavljanja troškova i prihoda.

Ostali vanjski troškovi obuhvaćaju „prijevozne, poštanske i telefonske usluge, usluge tekućeg i investicijskog održavanja, usluge na izradi proizvoda, zakupnine i najamnine, troškove promidžbe, reklame, intelektualne usluge, komunalne usluge, troškove registracije prijevoznih sredstava, troškove istraživanja i razvoja, usluge posredovanja te razne druge usluge.“¹⁵

Kada je riječ o troškovima osoblja, troškovi osoblja se dijele na:¹⁶

- neto plaće i nadnice
- troškove poreza i doprinosa iz plaća
- doprinosi na plaće.

¹³ Ibid, str. 45.

¹⁴ Ibid, str. 45.

¹⁵ Ibid, str. 48.

¹⁶ Narodne novine (2015): Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 13 (HSFI 13), Narodne novine d.d, Zagreb, broj 78, raspoloživo na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html[1.09.2016.]

„To znači da se kao troškovi osoblja trebaju iskazati troškovi plaća i nadnica sa svim povezanim propisanim porezima i doprinosima, dakle ukupan trošak plaća. Ali bez obzira na to da li se pojedina davanja formalno obračunavaju u okviru bruto plaća ili izvan tog okvira.“¹⁷

Amortizacija se odnosi na odnosnu godinu tj. nabavnu vrijednost dugotrajne i nematerijalne imovine.

Vrijednosna usklađenja po osnovi ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge, priznaju se kao rashod ako je od dospijeca potraživanja do kraja poreznog razdoblja proteklo više od 120 dana, a ista nisu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave. Svote vrijednosnih usklađenja potraživanja od kupaca iskazane u prethodnim poreznim razdobljima kao porezno priznati rashod uključuju se u prihode, ako do trenutka nastupa zastare prava na naplatu nije postupljeno na način propisan u stavku 2. ovoga članka.¹⁸

Nadalje se može navesti kako:¹⁹

- vrijednosno usklađenje potraživanja priznaje se ako je potraživanje evidentirano u poslovnim knjigama kao prihod i ako su obavljene sve radnje za osiguranje naplate duga, pažnjom dobrog gospodarstvenika
- rashodi smanjenja vrijednosti zaliha i financijske imovine priznaju se u razdoblju u kojemu je imovina prodana ili na drugi način uporabljena
- rashodi zaliha po osnovi manjkova zaliha priznaju se u visini utvrđenoj odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost.

Ostali rashodi mogu biti primjerice, manjkovi, rasip, lom i kvar te je potrebno i o njima voditi računa s obzirom na porezni tretman prema HSFI.

¹⁷ Štahan, M., Slovinac, I.: op. cit., str. 49.

¹⁸ Narodne novine (2016): Zakon o porezu na dobit, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 50, čl. 9.

¹⁹ Narodne novine (2015): Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 12, čl. 10.

2.2.2. Financijski rashodi

Financijski rashode čine rashodi od kamata te tečajnih razlika, kao i drugi troškovi posudbe i nerealizirani gubitci financijske imovine.

„Troškovi posudbe se priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, osim kad se kapitaliziraju (kao dio troškova nabave), odnosno ako se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji (koja će trajati više od jedne godine).“²⁰

Troškove posude uključuju:²¹

- kamate na prekoračenja na bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe
- amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu
- amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju u svezi s posudbom
- financijske troškove financijsko najma priznatog u skladu s MRS-om 17, tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.

Tečajne razlike proizlaze iz podmirenja monetarnih stavki i priznaju se u računu dobiti i gubitaka, a iskazivanje uređuje MRS 21. Ostali odnosno izvanredni rashodi su svi oni koji su se javili od prestanka priznavanja dugotrajne imovine.

2.2.3. Udio gubitaka od pridruženih poduzetnika i ostali rashodi

Udio u gubitku od pridruženih poduzetnika se iskazuju rashodi od primjene metode udjela od ulaganja u pridružene poduzetnike u skladu sam 28 MRS.

„Izvanredni, odnosno ostali rashodi se kao i prihodi priznaju na na osnovi i obuhvaćaju rashode odnosno gubitke od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, ulaganja u nekretnine, dugotrajne financijske imovine, te od prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji ili grupa za otuđenje i prihode od prestanka poslovanja.“²²

²⁰ Ibid, čl. 10.

²¹ Pervan, I., Peko, B. (2009): Računovodstveno praćenje troškova posudbe, Financije i porezi: časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračune i proračunske korisnike, neprofitne organizacije, 11(09), Zagreb, str. 14.

²² Štahan, M., Slovinac, I.: op. cit., str. 55.

2.2.4. Izvanredni rashodi

Izvanredni rashodi nastaju kao rezultat neplaniranog smanjenja poslovne imovine ili neplaniranog povećanja obveza. Najčešće nastaju kao rezultat neracionalnosti iz prethodnog razdoblja ili zbog utjecaja iz okoline (ne nastaju prilikom stvaranja učinka). To znači da ne dovode do stvaranja novih vrijednosti, a utječu na smanjenje rezultata poslovanja.

2.3. Utjecaj porezno nepriznatih rashoda na poreznu osnovicu

U postupku oporezivanja primjenjuju se propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje. Ovim načelom zaštićuje se pravna sigurnost poreznih obveznika. Načelo zakonitosti čini porezna tijela odgovornim za pravilnu i pravednu naplatu poreza kao i za nezakonito neprimjenjivanje poreznih pogodnosti odnosno za odbijanje povrata poreza koji je zakonom propisan. Djelovanje poreznih tijela mora biti, prije svega, usmjereno na ostvarenje ciljeva i zadataka pravne države, a tek zatim na ostvarenje fiskalnih ciljeva.

Porezno tijelo utvrđuje sve činjenice koje su ključne u donošenju zakonitih odluka, uključujući i potrebne radnje u postupku. Sve navedeno porezno tijelo mora obaviti tako da bude objektivno u utvrđivanju činjenica. „U poreznom postupku nikada se ne utvrđuju općepoznate ili notorne činjenice. U središtu su pozornosti one pravne činjenice koje za svoju pravom utvrđenu posljedicu imaju nastanak porezne obveze, odnosno oslobođenje od porezne obveze.“²³

Zakon o porezu na dobit, te Pravilnik o porezu na dobit propisuju povećanje osnovica poreza na dobit, s tim da treba definirati:²⁴

- privremeno porezno nepriznati rashodi koji s u poreznom smislu ne priznaju u tekućem, ali će se priznati u narednim razdobljima
- uvjetno porezno priznati rashodi koji će se porezno priznati samo uz uvjete propisane poreznim propisima
- trajno porezno nepriznati rashodi koji nikad ne smanjuju poreznu obvezu.

²³ Arbutina, H.(2008): Određenje obuhvata porezne obveze – Poglavlje Javni prihodi u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, str. 282.

²⁴ Ibid, str. 293.

Čest je slučaj da mali poduzetnici ne ispravljaju sumnjiva i sporna istraživanja koja se prema poreznim propisima ne priznaju kao rashodi te da na iste treba platiti porez na dobit.

„Iznosi rashoda iskazani u računovodstvu za porezne svrhe su trajno nepriznati rashodi te zbog toga nastaju stalne razlike kod rashoda. Računovodstvenu dobit uvećavaju iznosi trajno porezno nepriznatih rashoda kod postupka utvrđivanja osnovice poreza na dobit. U računovodstvenoj dobiti je u većoj stopi udjela poreza na dobit izražen učinak porezno nepriznatih rashoda u odnosu na propisanu stopu poreza na dobit.“²⁵

Prema Pravilniku o porezu na dobit rashodi se definiraju na sljedeće načine:²⁶

- Rashodima razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavak 1. Zakona, smatraju se smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza koja imaju za posljedicu smanjenje kapitala a u svrhu povećanja prihoda odnosno dobiti.
- Rashodima se ne smatra smanjenje kapitala po osnovi povrata i raspodjele ulagačima ako je učinjeno u skladu s propisima koji uređuju to područje.
- Rashodi kod ulagača temeljem kojih bi nastalo dvostruko smanjenje porezne osnovice ili dvostruko stvaranje poreznog gubitka, jedan put kod ulagača a drugi put kod društva u koje se ulaže, ne priznaju se.
- Rashodima poreznog razdoblja smatraju se i rashodi utvrđeni na način i pod uvjetima propisanim člankom 5. stavkom 5. Zakona te propisima o porezu na dohodak.

²⁵ Ibid, str. 294.

²⁶ Narodne novine (2015): Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 12, čl. 11.

3. PRIZNAVANJE I MJERENJE RASHODA

Poslovni segment je dio poslovnog subjekta, koji je izdvojen u svrhu kvalitetnijeg informiranja, te predstavlja subjekt:²⁷

- koji obavlja poslovne djelatnosti iz kojih može ostvariti prihode i troškove, uključujući prihode i troškove koji se odnose na transakcije s drugim sastavnim dijelovima istog subjekta
- rezultate poslovanja segmenta redovito pregledava i sagledava onaj tko donosi poslovne odluke (izvršni direktor ili član uprave najčešće, a može biti i skupina izvršnih direktora ili drugi, dakle, ne nužno uprava) poslovnog subjekta koja inače donosi poslovne odluke, kako bi donio odluku o resursima koje treba rasporediti na segment i ocijeniti njegovo poslovanje
- za koji postoje zasebne financijske informacije.

Kada je riječ o poslovnom segmentu kao dijelu poslovnog subjekta, mora se naglasiti kako to nije uvijek nužno, jer poslovni segment može biti i obavljanje djelatnosti koja tek treba donijeti prihode, ili poslovni segment može biti i tek započeto poslovanje koje još uvijek ne ostvaruje prihode.

Prije nego se krene razmatrati Međunarodni računovodstveni standard potrebno je naglasiti kako:²⁸

- sastavljači i korisnici financijskih izvješća posebno trebaju razmotriti i steći znanja o računovodstvenim načelima, odnosno Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvješća
- Međunarodni računovodstveni standardi po svojem obilježju nisu iznad zakona, međutim, njihovo neprimjenjivanje nije izvedivo i Zakonom o računovodstvu je uređeno da su praktično dio zakona
- Međunarodni računovodstveni standardi namijenjeni su za eksterno financijsko izvješćivanje

²⁷Odluka o objavljivanju međunarodnog standarda financijskog izvještavanja 8, http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_11_136_3312.html [23.08.2016.]

²⁸ Žager, K., Smrekar, N., Oluić, A. (2009): Računovodstvo malih i srednjih poduzeća, Mikrorad, Zagreb, str. 70.

- odgovornost za eksterno financijsko izvješćivanje uvijek snosi uprava ili osoba u ulozi predsjednika uprave, ali stručnost i sposobnost računovođa u znatnoj će mjeri spriječiti mnogobrojne sukobe sa zakonima, odnosno neprimjenjivanju računovodstvenih standarda
- prema Međunarodnim računovodstvenim standardima uređeno da se obvezno primjenjuju i dodatna objašnjenja, odnosno službena stajališta Stalnog odbora za objašnjenje IASC-a
- za neka dodatna objašnjenja i konkretne prilike su obvezni stavovi Hrvatskog odbora za računovodstvo i računovodstvene standarde
- financijska izvješća imaju svoju punu valjanost kada ih ovjeri ovlašteni revizor, što također zahtijeva od revizora dodatna znanja i vještine, osobito u uvjetima donošenja novih MRS-ova i promjenama postojećih
- bitna je etika računovođa, revizora i drugih koji su vezani uz financijska izvješća i druge informacije, a Udruga „Hrvatski računovođa“ 1998. je izdala kodeks etike za profesionalne računovođe, a taj je kodeks i obavezan prema Pravilima o radu HORS-a.

3.1. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 16

Standard HSFI 16 propisuje kriterije za priznavanje, mjerenje i objavljivanje rashoda u financijskim izvještajima poslovnih subjekata. Prema HSFI 16 rashodi se definiraju kao smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu. U ovom standardu obuhvaćeni su rashodi koji nastaju iz transakcija i poslovnih događaja, a dijele se na poslovne rashode, financijske rashode, nerealizirane gubitke (rashode) i izvanredne rashode.

Prema HSFI 16 rashodi se u Računu dobiti i gubitka priznaju kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i kada se može pouzdano izmjeriti. Na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Ovaj proces naziva se sučeljavanje rashoda s prihodima, a uključuje istodobno priznavanje prihoda i rashoda koji proizlaze izravno iz istih transakcija (npr. razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda).

„Poduzetnici su dužno primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.“²⁹

U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku

Prema HSFI 16:³⁰

- Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine.
- Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Ovaj proces se obično naziva sučeljavanje rashoda s prihodima, uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja, primjerice, razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda.
- Rashod se odmah priznaje u računu dobiti i gubitka kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi, ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve, ili su prestale biti takve, da se kvalificiraju za priznavanje u bilanci kao imovina.
- Rashod se također priznaje u računu dobiti i gubitka u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine, primjerice kada se pojavi obveza po garanciji za proizvod.

²⁹ Odluka o objavljivanju međunarodnog standarda financijskog izvještavanja, http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_11_136_3312.html [23.08.2016.]

³⁰ Ibid

Kada je riječ o mjerenju poslovnih rashoda poduzetnici u računu dobiti i gubitaka iskazuju:³¹

- materijalni i ostali vanjski troškovi
 - o troškovi sirovina i materijala
 - o troškovi prodane robe
 - o ostali vanjski troškovi
 - o troškovi osoblja
 - o nadnice i plaće
 - o troškovi poreza, socijalnog i mirovinskog osiguranja i drugo
 - o amortizacija
 - o ostali troškovi
 - o vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine
 - o vrijednosno usklađivanje kratkotrajne imovine
 - o rezerviranja
 - o ostali poslovni rashodi.

Materijalni troškovi koji se odnose na troškove sirovina i materijala i prodane trgovačke robe priznaju se u skladu s HSFI 10 – Zalihe. Kada se zalihe prodaju, knjigovodstvena vrijednost tih zaliha priznaje se u rashod razdoblja u kojem se priznaje i prihod. Troškovi usluga priznaju se u razdoblju u kojem su usluge stvarno obavljene i u skladu s HSFI 10 – Zalihe.

Troškovi osoblja priznaju se u razdoblju u kojem je radnik pružio svoju uslugu, osim ako nekim drugim standardom (HSFI 10 – Zalihe) nije određeno da se ovaj iznos uključi u vrijednost imovine.

Troškovi amortizacije i vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine priznaju se u skladu s HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina, HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina, HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine, HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, HSFI 10 – Zalihe i HSFI 11 – Potraživanja. Nakon što se prizna stjecanje nematerijalne imovine u poslovne knjige se ista uvodi prema računovodstvenoj politici društva. Društvo bira računovodstvenu politiku troškovnog modela odnosno amortizacije ili revalorizacijskog modela. Prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 16 dugotrajnu materijalnu imovine čine nekretnine, postrojenja i oprema, a navedeno se odnosi na velika poduzeća čiji vrijednosni papiri se nalaze na burzi, dok prema Hrvatskom

³¹ Ibid

standardnom financijskom izvještavanju standard 6 se odnosi na dugotrajnu materijalnu imovinu malih i srednjih poduzeća.

Prema Hrvatskom standardnom financijskom izvještavanju dugotrajnu imovinu čini imovina:

- koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga
- za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva

Uz navedeno nabavna vrijednost mora biti veća od 3 500,00 kn da bi se odredila kao dugotrajna materijalna imovina. Ukoliko je nabavna vrijednost manja od 3 500,00 kuna riječ je o kratkotrajnoj imovini (sitni inventar).

Dok prema međunarodnim financijskim izvještajima dugotrajna materijalna imovina u bilanci mora:

- poduzeće tu imovinu posjeduje ili koristi se njome u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe
- to je imovina koju se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja, odnosno duže od godine dana
- kad je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje su u svezi sa sredstvom pritijecati u poduzeće
- kad se trošak sredstva može pouzdano izmjeriti.

Sve što spada pod nekretnine, postrojenja ili opremu, a namjena mu je prodaja, ne spada po standardima u dugotrajnu imovinu, već zalihe, jer prema MSFI 5 riječ je o imovini koja nije karakteristična tekuća imovina, a prema MSFI 2 riječ je o zalihama koje služe daljnjoj preprodaji. Navedeno je važno s obzirom da se na zalihe ne obračunava amortizacija, te se nekretnine, postrojenja i oprema iz zaliha knjiže prema prodajnoj cijeni u prihodima, a po nabavnoj vrijednosti u rashodima. Iz navedenog se može zaključiti kako se prodajom dugotrajne imovine bilježe samo dobici i gubici iz provedene transakcije.

U dugotrajnu materijalnu imovinu spadaju:³²

- zemljište
- građevinski objekti
- postrojenja i oprema
- alati
- pogonski inventar
- namještaj i transportna sredstva
- dugotrajna biološka imovina
- predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu
- ostala dugotrajna materijalna imovina.

Dugotrajna imovina se može steći kupnjom, izgradnjom, izradom, poklonom, ulaganjem vlasnika ili razmjenom za drugu imovinu. Ukoliko se dugotrajna imovina stječe kupnjom onda trošak nekretnine, postrojenja i opreme se odnosi na:³³

- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata
- troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju sredstva na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je sredstvo smješteno, za koje obveza za subjekt nastaje kada je sredstvo nabavljeno ili kao posljedica korištenja sredstva tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja

Tu su i troškovi nabave:³⁴

- troškovi naknada zaposlenika koji direktno proizlaze iz izgradnje ili nabave sredstva nekretnine, postrojenja i opreme
- početni troškovi pripreme mjesta,
- početni troškovi isporuke i rukovanja
- početni troškovi instaliranja i montaže

³² Ibid

³³ Ibid

³⁴ Ibid

- troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja pogona, nakon odbitka neto koristi od prodaje proizvedenih jedinica tijekom dovođenja sredstva na lokaciju i u stanje spremno za upotrebu
- naknade stručnjacima.

Kada se dugotrajna imovine stječe izgradnjom, riječ je o nekretninama za koje je računovodstveni postupak jednostavan, budući da su troškovi izgradnje kapitalizirani i odgovaraju skladištvim troškovima, bez uzimanja u obzir internih profita.

Ako se dugotrajna imovina stječe vlastitom izradom onda su troškovi izrade jednaki skladištvim troškovima koji se odnose na sredstvo.

Dobitke ili gubitke proizašle od prestanka priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme treba uključiti u dobit ili gubitak kada je prestalo njihovo priznavanje (osim ako MRS 17- Najmovi ne zahtijeva drugačije). Dobici se ne klasificiraju kao prihod. Otudjenje pojedine nekretnine, postrojenja i opreme može nastati na različite načine (prodaja, financijski najam, donacija). Pri utvrđivanju datuma otudjenja sredstva subjekt primjenjuje kriterije navedene u MRS 18- Prihodi za priznavanje prihoda od prodaje dobra. Prodaje i povratni najam obračunavaju se u skladu s MRS 17 – Najmovi.

Međunarodni standard 38 se odnosi na nematerijalnu imovinu odnosno računovodstvene postupke. Karakteristike nematerijalne dugotrajne imovine su da je to imovina bez fizičkog oblika čiji je rok korištenja ograničen, a tu spadaju:

- osnivački izdatci
- izdatci za istraživanje i razvoj (troškovi materijala i usluga, amortizacija opreme i slično)
- patenti (prava izumitelja)
- licence (prava i dozvole za definirano vrijeme i svrhu)
- koncesije (ustupljivanje prava za obavljanje gospodarskih djelatnosti ili korištenja na određeno vrijeme)
- predujmovi za nematerijalnu imovinu.

Materijalna imovina ima veliku važnost u poduzeću s obzirom da čini velik udio u aktivi bilance ako se u obzir uzmu druge vrste imovine. Navedeno se može potkrijepiti i primjerom

koji pokazuje značaj nematerijalne imovine u tržišnoj vrijednosti u razdoblju od 1975. godine do 2005. godine.

U troškovnom modelu se nematerijalna imovina vodi prema nabavnoj vrijednosti koja se umanjuje za akumuliranu amortizaciju u gubitke od smanjenja, tako da se u bilanci nematerijalna imovina iskazuje po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za ispravak odnosno akumulirana amortizacija.

Prema revalorizacijskom modelu, nematerijalna imovina se nakon što je početno evidentirana u poslovnim knjigama prema trošku nabave (nabavnoj vrijednosti), tijekom sljedećih razdoblja evidentira se prema revaloriziranim vrijednostima odnosno prema njezinoj fer vrijednosti na dan procjene smanjenoj za ispravak vrijednosti i za gubitke od smanjenja vrijednosti. Fer vrijednost nematerijalne imovine određuje se prema aktivnom tržištu koje razumijeva istodobno postojanje triju elemenata:

- homogena imovina kojom se trguje
- u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavatelji
- cijene su dostupne javnosti.

Nematerijalna imovina ne treba biti priznata:

- prilikom otuđenja ili
- kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja.

Dobici ili gubici koji proizlaze iz povlačenja ili otuđenja nematerijalne imovine će biti određeni kao razlika između neto primitaka od otuđenja, i ako postoji, knjigovodstvenog iznosa sredstva. To će biti priznato kao dobit ili gubitak kada se sredstvo povuče ili otuđi (osim ako HSFI 6 Najam ne zahtijeva drugačije kod prodaje ili povratnog najma). Dobit neće biti klasificirana kao prihod. Otuđenje nematerijalne imovine može nastati na različite načine (npr. prodajom, financijskim leasingom, ili donacijom). U određivanju datuma otuđenja takvog sredstva, subjekt primjenjuje kriterije iz HSFI 6. Prihodi, za priznavanje prihoda od prodaje dobara. HSFI 6 primjenjuje se za otuđenje imovine prodajom ili povratnim najmom.

Vrijednosno usklađenje kratkotrajne imovine priznaje se u skladu s HSFI 10 – Zalihe i HSFI 11 – Potraživanja.

Rezerviranje troškova i rizika priznaje se kao rashod kada poduzetnik ima obvezu neodređenog vremena ili/i iznosa.

Rezerviranje treba priznati ako, i samo ako:³⁵

- poduzetnik ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlih događaja
- je vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi
- se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

Budući poslovni gubici ne priznaju se kao rezerviranja. Rezerviranja za restrukturiranje priznaju se samo kad poduzetnik:³⁶

- ima detaljan formalni plan restrukturiranja
- započinjanjem provedbe toga plana ili objavom njegovih glavnih značajki onima na koje on utječe nastaju kod njih opravdana očekivanja da će se restrukturiranje provesti.

Ostali poslovni rashodi uključuju, primjerice, inventurne manjkove, kazne, prodaja dugotrajne imovine, gubitak od prestanka poslovanja i slično. Prihodi ili rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne imovine priznaju se u skladu s HSFI 15 – Prihodi i klasificiraju se kao ostali poslovni rashodi.

Poduzetnik će u Računu dobiti i gubitka prikazati financijske rashode grupirane kao:³⁷

- kamate, tečajne razlike i slične troškove iz odnosa s povezanim poduzetnikom,
- kamate, tečajne razlike i slične troškove iz odnosa s nepovezanim poduzetnikom.

Troškovi posudbe mogu uključiti:³⁸

- kamate na prekoračenja na bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe
- amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu
- amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju u svezi s aranžmanima posudbe
- financijske troškove financijskog najma
- tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.

³⁵ Ibid

³⁶ Ibid

³⁷ Ibid

³⁸ Ibid

Nerealizirani gubici (rashodi) s osnove promjene fer vrijednosti i troška umanjenja financijske imovine priznaju se sukladno HSFI 15 – Prihodi.

U bilješkama će poduzetnik objaviti:

- razloge umanjenja pojedine vrste imovine i metode primijenjene pri utvrđivanju umanjenja
- bruto iznos nastalih prihoda i rashoda povezanih s otuđenjem dugotrajne imovine (alternativa: bruto iznos prihoda i rashoda za stavke uključene u račun dobiti i gubitka na neto osnovi)
- objašnjenja iznosa prikazanih kao ostali rashodi
- opis, iznos i očekivano vrijeme odljeva ekonomskih koristi vezanih uz rezerviranja
- iznos kamata i drugih troškova posudbe kapitaliziran tijekom razdoblja
- neto tečajne razlike klasificirane kao zasebnu komponentu kapitala
- iznos nastalih troškova i priznate gubitke po ugovorima o izgradnji
- nepredviđene najamnine priznate kao rashod u razdoblju
- sve druge informacije zahtijevane drugim standardima ili važne korisnicima financijskih izvještaja za pravilno i potpuno sagledavanje poslovanja poduzetnika
- računovodstvenu politiku usvojenu za troškove posudbe.

3.2. Priznavanje rashoda

U računu dobiti i gubitaka se priznaju rashodi gdje smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz povećanja obveza ili smanjenja imovine. Rashodi se priznaju i smanjenjem imovine ili povećanjem obveza.

Rashodi se priznaju i kada se ekonomske koristi nekih stavki ne mogu više očekivati, te se svaka stavka pojedinačno evidentira kao rashod i ne navodi se u bilanci kao imovine. Također, rashodi se priznaju i kada obveze nastalu bez priznavanja imovine prilikom pojave određenih obveza, poput davanja obveza prema garanciji.

„Rashodi su troškovi koji se nadoknađuju iz prihoda, pa se prihodi i rashodi koji se odnose na istu transakciju priznaju i pokazuju istovremeno. Istodobno priznavanje prihoda i rashoda obično se naziva sučelje rashoda s prihodima.“³⁹

U rashode ne spada dio troškova koji se odnosi na proizvodnju i zalihe gotovih proizvoda, jer navedeno spada u rashod razdoblja, a ne imovine, dok se na proizvod ne prodaju. Kada se proizvodi prodaju dolazi do pojave troškova koji su nastali prilikom proizvodnje proizvoda. Tada se javlja razlika između troškova i rashoda određenog razdoblja, jer troškovi proizvodnje zadržavaju se u neprodanim zalihama, što je karakteristika poduzeća koja se bave proizvodnim djelatnostima.

Iz sveg navedenog proizlazi da razliku između troškova i rashoda predstavlja da troškovi podrazumijevaju i buduće rashode, dok rashodi se odnose samo na tekuće razdoblje. Odnosno „razlika između troškova i rashoda se u računu dobiti i gubitaka eliminira na poziciji, promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda.“⁴⁰

Zalihe su trgovačka roba, odnosno nekretnine ili dugotrajna imovina koja je namijenjena ponovno prodaji, a „trošak nabave ovih zaliha se ne iskazuje početno na troškovima razred 4, već se izravno evidentira na razredu 6, a prenosi se na rashode u razdoblju u kojem je trgovačka roba prodana.“⁴¹ Svima onima koji nemaju zalihe proizvodnje, rashodi su jednaki ukupnim troškovima koji nastaju u obračunskom razdoblju.

Pri priznavanju rashoda potrebno je voditi brigu u nekoliko načela, a to su načelo nastanka poslovnih događaja, načelo opreznosti, načelo sučeljavanja prihoda i rashoda, jer rashodi se priznaju kada dolazi od ekonomskih koristi u budućnosti koji se vežu uz povećanjem obveza ili smanjenja imovine.

Prema načelu HSFI 16:

- Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine.

³⁹ Štahan, M., Slovinac, I.: op. cit., str. 39.

⁴⁰ Ibid, str. 39.

⁴¹ Ibid, str. 39.

- Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Ovaj proces se obično naziva sučeljavanje rashoda s prihodima, uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja; primjerice, razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda.
- Rashod se odmah priznaje u računu dobiti i gubitka kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi, ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve, ili su prestale biti takve, da se kvalificiraju za priznavanje u bilanci kao imovina.
- Rashod se također priznaje u računu dobiti i gubitka u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine, primjerice kada se pojavi obveza po garanciji za proizvod.

3.3. Mjerenje rashoda

Rashodi se odmah priznaju u računu dobiti i gubitka kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi, ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve da se kvalificiraju za priznavanje u bilanci kao imovina. Rashodi se također priznaju u računu dobiti i gubitka u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine, primjerice kada se pojavi obveza po garanciji za proizvod. U skladu s HSFI 16 u Računu dobiti i gubitka u okviru poslovnih rashoda treba iskazati najmanje sljedeće pozicije: materijalni troškovi (troškovi sirovina, materijala, prodane robe i ostali vanjski troškovi - troškovi usluga); troškovi osoblja (plaće i troškovi poreza, socijalnog i mirovinskog osiguranja); amortizacija; vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine; vrijednosno usklađivanje kratkotrajne imovine; rezerviranja troškova i rizika; te ostali troškovi poslovanja.

Materijalni troškovi koji se odnose na troškove sirovina i materijala i prodane trgovačke robe priznaju se u skladu s HSFI 10 - Zalihe. Troškovi usluga priznaju se u razdoblju u kojem su usluge stvarno obavljene i u skladu s HSFI 10 - Zalihe. Troškovi osoblja priznaju se u razdoblju u kojem je radnik pružio svoju uslugu, osim ako drugim standardom nije određeno da se ovaj iznos uključi u vrijednost imovine. Troškovi amortizacije i vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine priznaju se u skladu s HSFI 5 - Dugotrajna nematerijalna imovina, HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina, HSFI 7 - Ulaganja u nekretnine, HSFI 8 - Dugotrajna

imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, HSFI 9 - Financijska imovina, HSFI 10 - Zalihe i HSFI 11 - Potraživanja.

Hrvatski standard financijskog izvještavanja 16-Rashodi određuje mjerenje rashoda kada je riječ o mjerenjima rashodi, oni se mjere kada su u visini dospjelih troškova, donosno, „potrebno je voditi računa da postoje i rashodi koji prethodno nisu bili iskazani kao trošak. Sam iznos rashoda ovisi o vrsti rashoda. Radi li se o rashodima prodanih učinaka (rashodi prodanih proizvoda ili robe) rashodi će se utvrditi u iznosu troškova prodanih učinaka. Rashodi razdoblja iskazuju se u visini dospjelih troškova poslovanja (troškovi koji su se vodili po prirodnim vrstama, a zatim su preneseni na troškove razdoblja).“⁴²

⁴² Dražić Lutilsky, I., Gulin, D., Mamić Sačer, I., Tadijančević, S., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2010): Računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 437.

4. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE RASHODA POSLOVANJA NA PRIMJERU KONZUM D.D.

Konzum d.d. je dioničko društvo, čija je osnovna djelatnost trgovina ma veliko i malo. Sjedište poduzeća je u Zagrebu, na adresi Marijana Čavića 1a. Poduzeće je osnovano 1957. godine, te registrirano na Trgovačkom sudu u Zagrebu. Temeljni kapital društva koji je uplaćen u cijelosti iznosi 227.028.600,00 kuna.



Slika 2: Konzum prodavaonice u Republici Hrvatskoj

Izvor: Konzum prodavaonice, <http://www.agrokor.hr/hr/brendovi/konzum/> [20.07.2016.]

“Konzum je vodeći trgovački lanac u Hrvatskoj sa 700 prodavaonica. Prisutan je u tri prodajna formata robe široke potrošnje: ⁴³

- Konzum prodavaonice
- Konzum maxi format
- Super Konzum

⁴³ Agrokor, brendovi, <http://www.agrokor.hr/hr/brendovi/konzum/> [20.07.2016.]

Misija Konzuma je:

„Pružiti svakom kupcu najbolju vrijednost za novac kroz vrhunsku uslugu i zadovoljstvo kupnje te pomno izabran asortiman kvalitetnih roba s naglaskom na svježe, zdravo i domaće.“⁴⁴

Vizija Konzuma je:

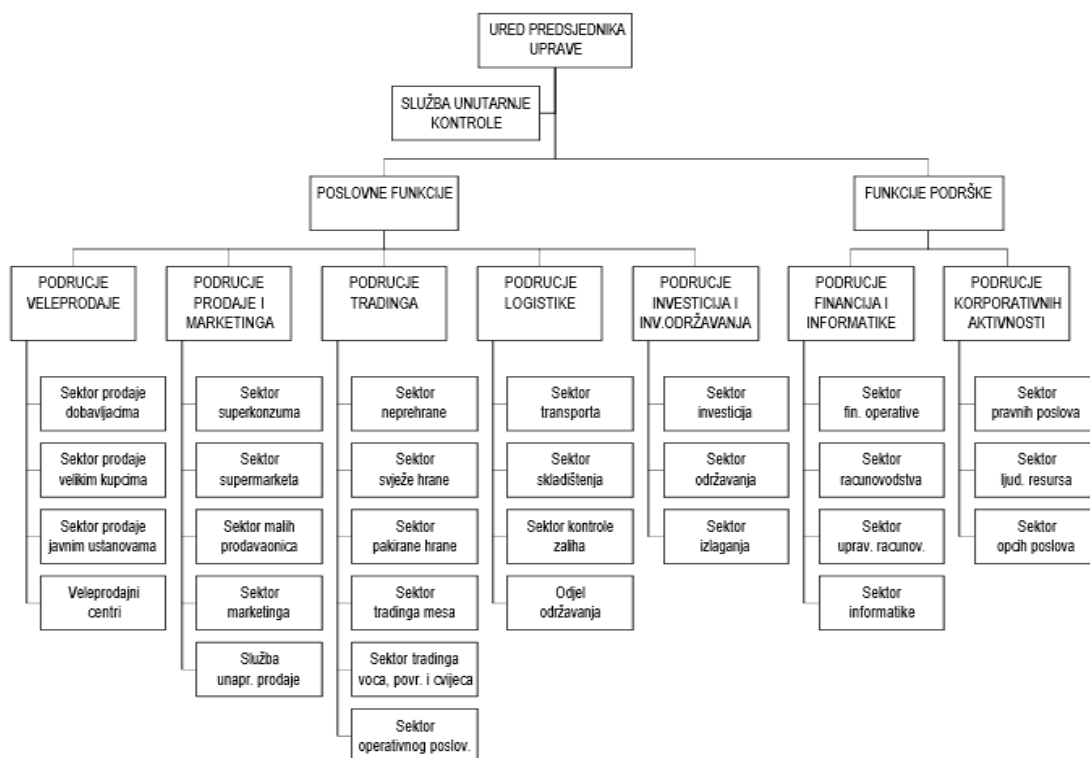
“Biti najbolji trgovački lanac u regiji koji će biti standard i mjerilo kvalitete i profesionalnosti u svim segmentima poslovanja - kupcima prvi izbor pri kupnji, zaposlenima poželjan poslodavac, poslovnim subjektima pouzdan partner i društveno odgovorna kompanija. Vrijednosti na kojima temeljimo naš uspjeh su kvaliteta, uslužnost, povjerenje, inovativnost i razumijevanje potreba naših kupaca.”⁴⁵

4.1. Organizacijska struktura

Organizacijska struktura Konzuma je hibridna, što znači da je na vrhu Ured predsjednika uprave koji upravlja cijelom organizacijom, odnosno ima nadzor nad poslovnim funkcijama i funkcijama podrške. Proces rada se odvija u radnim i poslovnim jedinicama. Radne jedinice su sektori, službe i odjeli, a poslovne jedinice su prodavaonice, skladište, te veleprodajni centri.

⁴⁴ Konzum, O nama, Misija i vizija, <http://www.konzum.hr/O-Konzumu/O-nama/Misija-i-vizija> [20.07.2016.]

⁴⁵ Ibid.



Slika 3: Organizacijska struktura Konzuma

Izvor: Prospekt, Konzum, <http://zse.hr/userdocsimages/prospekti/KNZM-prospekt.pdf> Konzum, O nama, [20.07.2016.]

4.2. Poslovne funkcije

Poslovne funkcije idu od vrha prema dolje, gdje je Ured predsjednika uprava najviša funkcija koja upravlja svim područjima organizacije. Poslovno područje maloprodaje i marketinga je orijentirano na maloprodaju u Konzum prodavaonicama. Sektor marketinga se odnosi na promociju cijele organizacije. Poslovanje veleprodaje i distribucije orijentirano je na veleprodajne centre. Logistika se bavi planiranjem i upravljanjem zaliha robe, a područje investicija osigurava potrebna sredstva za rad iz različitih projekata i ulaganja, te zakupa. Na području financija se rješavaju računovodstvene operacije, evidencije i podatci. Područje ljudskih resursa je bazirano na poslove i aktivnosti koje se odnose na sve zaposlenike Konzuma.

4.3. Rashodi poduzeća Konzum d.d.

U ovom poglavlju se prikazuju poslovni i financijski rashodi Konzum d.d. za 2013. i 2014. godinu.

4.3.1. Poslovni rashodi

Poslovni rashodi su u 2014. godini 12.544.636.031 iznosili što je za su 71.577.690 kn manje nego u 2013. godini kada su iznosili 12.616.213.991 kuna. Sve stavke su smanjenje osim troškova prodane robe, ostalih vanjskih troškova, amortizacije te vrijednosnog usklađivanja kratkotrajne imovine. Pregled poslovnih rezultata se donosi u tablici 1.

Tablica 1: Poslovni rashodi Konzum d.d. u 2013. i 2014. godini

Godina	2013. (tis. kn)	2014. (tis. kn)
POSLOVNI RASHODI	12.616.213.991	12.544.636.031
Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku gotovih proizvoda	-	-
Materijalni troškovi	10.848.901.577	11.067.955.566
Troškovi sirovina i materijala	327.588.621	337.829.062
Troškovi prodane robe	9.755.100.338	9.940.090.852
Ostali vanjski troškovi	748.231.818	790.035.682
Troškovi osoblja	973.959.652	925.522.464
Neto plaća i nadnice	555.210.763	503.042.352
Troškovi poreza i doprinosi iz plaća	275.264.049	214.542.007
Doprinosi na plaće	143.514.820	127.938.105
Amortizacija	222.062.670	261.917.987
Ostali troškovi	648.181.544	563.002.545
Vrijednosno usklađivanje	19.376.980	26.237.639
Dugotrajne imovine	-	-
Kratkotrajne imovine	19.376.960	26.237.439
Rezerviranja	3.719.588	-

Izvor: izrada autora

Analizom poslovnih rashoda uočljivo je kako je u poslovnim rashodima najzastupljeniji rashod materijalnih troškova te troškova prodane robe, a najmanje rashode čine rezerviranjem kratkotrajna imovina i vrijednosno usklađivanje

Također, može se zapaziti kako osim vanjskih troškova i poslovanja sve stavke u 2014. godini su imale manju vrijednost. Najviše je smanjen trošak istraživanja tržišta i najamnina. Navedeno se dogodilo je Konzum d.d. koristi drugačije načine istraživanja tržišta, koje uključuju drugačije metode, efikasnije i isplativije od onih koje su se do sada koristile.

Također, smanjen je i trošak najamnina, jer Konzum d.d. je jedan dio poslovnih prostora otkupio.

Tablica 2: Poslovni rashodi i ostali vanjski troškovi poslovanja

Godina	2013. (tis. kuna)	2014. (tis. kuna)
Najamnine	462.749	413.549
Sajmovi, reklame i promocija	84.185	82.693
Vanjske usluge održavanja	35.277	30.476
Prijevozne usluge	27.877	25.309
Poštarine i telefoni	12.036	16.869
Istraživanje tržišta	1.347	918
Ostale usluge	122.761	95.580

Izvor: izrada autora

U poslovnim rashodima ostalih vanjskih troškova poslovanja najzastupljeniji je rashod najamnina, te ostalih usluga.

Analiziranjem materijalnih troškova, vidljiv je dio smanjenja vrijednosti stavki materijalnih troškova. Povećani su troškovi utrošene sirovine i materijala te ostali materijalni troškovi.

Tablica 3: Materijalni troškovi

Godina	2013. (tis. kuna)	2014. (tis. kuna)
Potrošena energija	195.294	169.761
Utrošene sirovine i materijal	55.277	57.465
Utrošeni rezervni dijelovi, auto gume i sitni inventari	15.376	13.489
Ostali materijalni troškovi	61.623	71.612

Izvor: izrada autora

Najzastupljeniji materijalni troškovi su potrošena energija, a najmanje sredstava je utrošeno u utrošeni rezervni dijelovi, auto gume i sitne inventare.

U poslovne rashode spadaju i troškovi osoblja. U 2014. godini nadnice i plaće su povećane, odnosno rashodi za navedenu stavku, dok su porezi i doprinosi smanjeni.

Tablica 4: Troškovi osoblja

Godina	2013. (tis. kuna)	2014. (tis. kuna)
Nadnice i plaće (neto)	552.211	569.593
Porezi i doprinosi iz i na plaće	418.779	363.731

Izvor: izrada autora

Na koncu u poslovne rashode spadaju i ostali poslovni rashodi, čije vrijednosti za 2013. i 2014. godinu se donose u tablici 5.

Tablica 5: Ostali poslovni rashodi

Godina	2013. (tis. kuna)	2014. (tis. kuna)
Usluge upravljanja (koncerna)	179.757	157.990
Regresi, otpremnine, nagrade i slično	100.145	101.828
Naknadno odobreni popusti	89.947	94.417
Manjkovi	68.853	62.137
Bankovne usluge i naknade za platni promet	33.306	34.564
Troškovi osiguranja	17.727	17.093
Doprinosi, članarine, naknade i porezi koji ne ovise o rezultatu	13.695	16.208
Neotpisana vrijednost prodane imovine	10.090	14.444
Ostale neproizvodne usluge	5.729	6.556
Ostali troškovi službenog puta	6.049	3.278
Izdaci za primarnu zdravstvenu zaštitu	2.815	2.731
Troškovi reprezentacije	3.486	2.261
Dnevnice za službena putovanja	2.180	1.828
Troškovi ugovora o djelu i autorski honorari	1.383	1.503
Kazne, penali, štete	4.020	1.464
Naknade Nadzornom odboru	419	413
Ostali troškovi	15.926	26.521

Izvor: izrada autora

Prema navedenim podacima najveće iznose troškova čine usluge upravljanja (koncerna), regresi, otpremnine, nagrade i slično te naknadno odobreni popusti i manjkovi.

4.3.2. Financijski rashodi

Financijski rashodi u dvije stavke koje se navode u financijskim izvještajima Konzum d.d. za 2013. i 2014. godinu su povećani u 2014. godini, što je vidljivo i iz tablice 6.

Tablica 6: Financijski rashodi

Godina	2013. (tis. kuna)	2014. (tis. kuna)
FINANCIJSKI RASHODI	286.846.860	387.080.355
Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima	88.418.049	45.816.618
Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim	207.488.820	341.263.737
Nerealizirani gubitci (rashodi) od financijske imovine	0	0
Ostali financijski rashodi	0	0

Izvor: izrada autora

Financijske rashode najviše čine kamate i tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim te kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima.

Analizom financijskih izvještaja Konzum d.d. utvrđeno je kako nisu zastupljeni udjeli gubitaka od pridruženih poduzetnika, kao ni izvanredni, odnosno ostali rashodi.

4.3.3. Vertikalna analiza rashoda

U nastavku rada će se u tablici 7 prikazati rashodi za poduzeće Konzum d.d. u razdoblju za 2013. i 2014. godinu.

Tablica 7: Vertikalna analiza rashoda

Godina	2013.	2014.
Materijalni troškovi	69,51%	73,12%
Troškovi osoblja	19,44%	18,26%
Ostali troškovi	6,73%	4,18%
Ostali poslovni rashodi /	1,47%	1,13%
Financijski rashodi	2,85 %	3,31%
UKUPNI RASHODI	100,00%	100,00%

Izvor: izrada autora

U tablici 7 prikazana je vertikalna analiza računa gubitka Konzum d.d. za 2013. i 2014. godinu, kojom se daje uvid u strukturu prihoda i rashoda. Kao što je prikazano najznačajniji dio ukupnih prihoda je od prodaje, koji su u promatranom razdoblju veći od 93 % ukupnih prihoda. Najveći udio poslovnih prihoda zabilježen je 2013. godine (97,29%). U strukturi rashoda najznačajniji su materijalni troškovi, zatim troškovi osoblja.

5. ZAKLJUČAK

Poslovanje poduzeća nije moguće bez uvida u evidenciju poslovnih informacija, poglavito informacija računovodstva. Računovodstvo pruža mogućnost uvida u poslovanje poduzeća kroz izvore sredstava i njihovo trenutno stanje.

S obzirom na vrijeme ekonomske globalizacije računovodstvo je ključno za planiranje i realizaciju planova prema osnovnim parametrima. Također, prema podacima računovodstva se vidi iznos ukupnih troškova te iznos troškova prema sektorima poduzeća, kao i rentabilnost proizvoda i usluga.

Rashodi su negativna komponenta financijskog rezultata i stavke poduzeća koje se navode u financijskim izvještajima kao smanjene ekonomske koristi kroz promatrano, obračunsko razdoblje, gdje je došlo do izljeva imovine ili stvaranja obveza koje dovode do smanjenja glavnice, oni nastaju povećanjem obveza, odnosno smanjivanjem imovine, čime se smanjuju i resursi. Rashodi se nadoknađuju iz ukupnih prihoda, ali se ne uključuju u troškove proizvoda i nabave. Sve profitne i neprofitne organizacije u svom radu imaju zastupljeno računovodstvo. Računovodstvo je disciplina koja se bavi financijskim transakcijama, njihovim planiranjem, nadziranjem, te praćenjem i analiziranjem.

U promatranom poduzeću Konzum d.d., čija je osnovna djelatnost trgovina ma veliko i malo, a sjedište je u Zagrebu u 2013. i 2014. godini, vidljivo je kako su rashodi smanjeni, osim nekoliko pojedinačnih stavki koje su se povećale.

Promatrani su poslovni i financijski rashodi jer udio gubitaka od pridruženih poduzetnika te ostali odnosno izvanredni rashodi nisu navedeni u korištenim financijskim izvještajima.

LITERATURA

1. Agrokor, brendovi, <http://www.agrokor.hr/hr/brendovi/konzum/> [20.07.2016.]
2. Arbutina, H.(2008): Određenje obuhvata porezne obveze – Poglavlje Javni prihodi u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb.
3. Dražić Lutilsky, I., Gulin, D., Mamić Sačer, I., Tadijančević, S., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2010): Računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
4. Financijski izvještaj Konzum 2013. i 2014. godina, <https://www.konzum.hr/O-Konzumu/Financijska-izvjesca/Godisnja-i-polugodisnja-izvjesca> [20.07.2016.]
5. Konzum, O nama, Misija i vizija, <http://www.konzum.hr/O-Konzumu/O-nama/Misija-i-vizija> [20.07.2016.]
6. Narodne novine (2015): Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 12.
7. Narodne novine (2015): Hrvatski standardi financijskog izvještavanja 13 (HSFI 13), Narodne novine d.d, Zagreb, broj 78.
8. Narodne novine, (2015): Zakon o računovodstvu , Narodne novine d.d. Zagreb, broj 134.
9. Narodne novine (2016): Zakon o porezu na dobit, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 50.
10. Odluka o objavljivanju međunarodnog standarda financijskog izvještavanja, http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_11_136_3312.html [23.08.2016.]
11. Pervan, I., Peko, B. (2009): Računovodstveno praćenje troškova posudbe, Financije i porezi: časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračune i proračunske korisnike, neprofitne organizacije, 11(09), Zagreb, str. 14.
12. Sikavica, P., Bahtijarević-Šiber, F. (2001) Leksikon menadžmenta, Masmedia, Zagreb.
13. Štahan, M., Slovinac, I. (2012): Sastavljanje računa i dobiti i gubitaka za 2012., Financije i računovodstvo Financije, pravo i porezi, 1(13), TEB, Zagreb, str. 48.
14. Vidučić, LJ. (2006): Financijski menadžment, RRIF Plus, Zagreb.
15. Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2008): Osnove računovodstva- Računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

16. Žager, K., Smrekar, N., Oluić, A. (2009): Računovodstvo malih i srednjih poduzeća, Mikrorad, Zagreb.

POPIS SLIKA

1. Slika 1: Klasifikacija rashoda	8
2. Slika 2: Konzum prodavaonice u Republici Hrvatskoj	27
3. Slika 3: Organizacijska struktura Konzuma	29

POPIS TABLICA

1. Tablica 1: Poslovni rashodi Konzum d.d. u 2013. i 2014. godini	30
2. Tablica 2: Poslovni rashodi ostali vanjski troškovi poslovanja	31
3. Tablica 3: Materijalni troškovi	31
4. Tablica 4: Troškovi osoblja	32
5. Tablica 5: Ostali poslovni rashodi	32
6. Tablica 6: Financijski rashodi	33
7. Tablica 7: Vertikalna analiza rashoda	33

SAŽETAK

Rashodi su bitan element u poslovanju svakog poduzeća, ponajviše za utvrđivanje rezultata poslovanja, da bi se uvidjela uspješnost poslovanja svakog poduzeća pojedinačno. Zbog navedenog važno je poznavati pojmovno određenje rashoda, kao i vrste, te značajke, način njihova mjerenja i iskazivanja. Cilj ovog rada je objasniti ulogu rashoda u praćenju poslovanja te na primjeru poduzeća Konzum d.d. analizirati rashode i njihovu strukturu kao i utjecaj na rezultat poslovanja. Glavni rezultati ovog istraživanja pokazuju da je praćenje i analiza rashoda neophodna jer utječe na sami rezultat poslovanja. Praćenjem i analizom rashoda na primjeru poduzeća Konzum utvrđeno je kako su rashodi smanjeni i samim time pozitivno utječu na rezultat poslovanja.

Ključne riječi: računovodstvo, rashodi, Konzum d.d.

ABSTRACT

Expenses are an essential element in the business of each company, mainly for determining the results of operations to be realized business performance of each company individually.

Because of this it is important to know the conceptual definition of expenditures, as well as the types and features, the method of their measurement and disclosure. The aim of this paper is to explain the role of expenditure in monitoring operations and on the example of the company Konzum dd analyze expenditures and their structure as well as the impact on the operating result. The main results of this study show that the monitoring and analysis of expenditures necessary because it affects their own business results. Monitoring and analysis of expenditures on the example of the company Konzum found that expenditures were reduced and consequently positive impact on business results.

Keywords: accounting, expenses, Konzum d.d.