

Računovodstveno i porezno postupanje s popisnim razlikama

Na temelju odluke uprave društva knjiže se popisne razlike. Porezno i računovodstveno postupanje s popisnim razlikama ponajprije ovisi o uzroku njihova nastanka i utvrđenoj odgovornosti. O poreznom položaju i računovodstvenom postupanju s popisnim razlikama na imovini kod obveznika poreza na dobitak, pročitajte u nastavku članka.

1. VRSTE POPISNIH RAZLIKA

Razlika između stvarnog stanja utvrđenog popisom i stanja u poslovnim knjigama naziva se popisnom razlikom koja može biti manjak ili višak. S obzirom na to da su predmet popisa i potraživanja i obveze, rezultat provedenog popisa najčešće je utvrđivanje jesu li obveze zastarjele ili nisu te se stoga može donijeti odluka o otpisu pojedinih vrsta obveza. Jednak je slučaj i s različitim vrstama potraživanja kod kojih treba utvrditi jesu li potraživanja i dalje osnovana, jesu li zastarjela te koja je vjerojatnost njihove naplate.

1.1. MANJAK IMOVINE

Manjak imovine nastaje kada je stvarno stanje utvrđeno popisom manje u odnosu na stanje u poslovnim knjigama. Kada se utvrdi postojanje manjka pojedine vrste imovine, potrebno je utvrditi razlog njegova nastanka. Najveći dio manjkova nastaje zbog same prirode poslovnog procesa odnosno kao posljedica radnji koje su nužne za obavljanje pojedine djelatnosti. No, manjak može nastati i ljudskim djelovanjem (krađa, namjerno uništavanje imovine, nesavjesno rukovanje i sl.), djelovanjem više sile (manjak zbog elementarne nepogode ili okolnosti na koje nitko nije mogao utjecati) ili je riječ o manjku koji je nastao zbog poslovnog procesa, ali iznad propisanih svota (prekomjerni manjak).

Kalo, rastep, lom i kvar mogu se javiti na zalihama sirovina i materijala, gotovih proizvoda i robe.

Pod **kalom**, npr. proizvoda, podrazumijeva se gubitak na njegovoj težini ili količini koji nastaje zbog prirodnih procesa isušivanja, hlapljenja, smrzavanja, topljenja i kvarenja. Najčešće je riječ o zalihama koje su zbog svojih karakteristika podložnije djelovanju prirodnih procesa.

Rastep (rasip) nastaje zbog manipulacije, pretovara, prijevoza, premještanja dobara te drugih postupaka (razlijeva, isparivanja) vezanih uz određena dobra. **Kvar** nastaje zbog djelovanja mikroorganizama i drugih prirodnih procesa. **Lom** (kao oštećenje) nastaje u postupcima manipulacije određenim proizvodima koji se u tom procesu mogu polomiti (npr. čaše, keramika i sl.) jer je riječ o dobrima koji su po svojoj naravi lomljivi. **Tehnološki manjak** javlja se u procesu proizvodnje pojedinih vrsta proizvoda, a njihova visina ovisi o vrsti procesa. **Manjak zbog više sile** nastaje kao posljedica elementarnih nepogoda kao što su poplava, potres, požar i slično. Ova vrsta manjka utvrđuje se nakon nastanka štetnog događaja provedbom izvanrednog popisa. **Manjak zbog provalne krađe** nastaje također djelovanjem više sile, ali za razliku od manjka uzrokovanog elementarnom nepogodom,

ovdje je riječ o nepoznatom ljudskom faktoru koji je prouzročio manjak. Za utvrđivanje visine manjka zbog provalne krađe također je potrebno provesti izvanredan popis imovine koja je bila predmet provalne krađe. **Manjak zbog protoka roka trajanja** veže se uz proizvode koji imaju ograničen rok trajanja, a poduzetnik ih nije uporabio do naznačenog roka za potrebe proizvodnje (ako je riječ o sirovinama i materijalu) ili ih nije prodao (ako je riječ o robi i gotovim proizvodima).

Manjak nastao nesavjesnim rukovanjem i nepažnjom radnika je manjak koji se može javiti na svim oblicima imovine i za njegov nastanak je radnik izravno odgovoran. **Manjak zbog izuzimanja za potrebe člana uprave** nastaje kada član uprave trgovačkog društva uzima za svoje privatne potrebe imovinu društva, a koja mu se ne zaračunava putem ispostavljanja računa ili neke druge isprave o prodaji. Ova vrsta manjka nastaje i ako član uprave na račun društva kupuje imovinu za svoje privatne potrebe te se ona evidentira kao imovina društva, ali se ne nalazi u društvu niti služi za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti.

1.2. VIŠAK IMOVINE

Višak imovine pojavljuje se kao rezultat provedenog popisa ako je stvarno stanje veće u odnosu na stanje u poslovnim knjigama. Višak ne nastaje zbog prirodnih karakteristika imovine, nego ga **uzrokuje ljudski faktor, odnosno, višak imovine nastaje najčešće zbog pogrešnog evidentiranja poslovnih događaja u poslovnim knjigama ili zbog propuštanja njihova evidentiranja**. Naime, razlog nastanka viška, npr. sirovina u skladištu, može biti propuštanje evidentiranja primitka sirovina u skladište ili pogreške prilikom brojanja (vaganja) sirovina kada se zaprimaju na skladište. **Čest je slučaj pojave viška sitnog inventara prilikom provedbe godišnjeg popisa**. Naime, praksa nekih trgovačkih društava je nabavljeni sitni inventar izravno evidentirati na računima razreda 4 – *Troškovi prema vrstama, financijski i ostali rashodi*, a ne kao zalihu odnosno imovinu. **Utvrđivanjem viška priznaje se prihod** po procijenjenoj tržišnoj cijeni odnosno po cijeni nove nabave ili cijeni proizvodnje, ovisno o tome o kakvom je višku imovine riječ.

2. PRIMJENA ODLUKA HGK-a I INTERNIH AKATA PODUZETNIKA

Popisom utvrđeni manjak (kalo, rastep, kvar i lom te tehnološki manjak) koji se evidentira kao trošak odnosno rashod izravno utječe na visinu financijskog

* Viša predavačica na RRiF Visokoj školi za financijski menadžment u Zagrebu

rezultata. Porezni položaj utvrđenog manjka uređuje Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/22.). **Visina dopuštenog manjka utvrđena je na temelju iskustva struke, a objavljena je u odlukama Hrvatske gospodarske komore (dalje: HGK) za sve obveznike poreza na dobitak te u odlukama Hrvatske obrtničke komore (dalje: HOK) za sve obveznike poreza na dohodak.** To znači da obrtnici „dobitashi“ prilikom određivanja dopuštene visini pojedine vrste manjka primjenjuju odredbe HGK-a, a ne HOK-a

Do sada je HGK donijela ukupno 18 odluka kojima je propisana dopuštena visina manjka s osnove kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka odnosno manjka koji je nastao kao posljedica prirodnih utjecaja ili svojstava proizvoda odnosno kao posljedica radnji koje se nužno poduzimaju u pojedinim djelatnostima.¹

HGK nije donio odluke za sve proizvodne djelatnosti, stoga je velik djelatnosti koje nemaju propisanu dopuštenu visinu manjka. Poduzetnici koji se bave proizvodnim djelatnostima za koje HGK nije donio odluku, **mogu sami na temelju iskustva donijeti interne odluke o visini manjka koji nastaje zbog prirodnih karakteristika dobara odnosno zbog određenih proizvodnih procesa.**² Utvrđenu visinu manjka potrebno je dokumentirati kako bi se nedvojbeno moglo zaključiti o kakvom je manjku riječ.

Međutim, manjak dugotrajne imovine, novca, sitnog inventara, rezervnih dijelova i slično ne može biti dopušteni manjak, nego se treba utvrditi odgovornost osobe zadužene za upravljanje tom imovinom ili je riječ o manjku na teret društva (prekomjerni manjak).

3. POREZNI POLOŽAJ POPISNIH RAZLIKA

Porezni položaj nastalih popisnih razlika, osobito manjak, uređuju odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 113/22., dalje: Zakon o PDV-u), Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 133/22., dalje: Pravilnik o PDV-u), Zakona o porezu na dobit i Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 138/20.).

3.1. POPISNE RAZLIKE S MOTRIŠTA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Porezni položaj popisnih razlika s motrišta Zakona o PDV-u ovisi ponajprije o vrsti utvrđene popisne razlike. Naime, porezni položaj manjka naveden je u čl. 26. Pravilnika o PDV-u u skladu s kojim **ne podliježe oporezivanju PDV-om:**

- **kalo, rastep, kvar i lom** najviše do visine utvrđene odlukom HGK-a i HOK-a
- **manjak dobara nastao djelovanjem više sile** (manjkovi odnosno štete od elementarnih nepogoda kao što su poplava, požar, potres i dr., ratnih razaranja i **provalnih krađa** do visine utvrđene na temelju očevidnika nadležnog tijela za procjenu štete)
- **tehnološki manjak** nastao u procesu proizvodnje do visine utvrđene normativima prema vrsti

djelatnosti odnosno do visine utvrđene zakoni- ma o posebnim porezima odnosno trošarinama za proizvode koji podliježu plaćanju tih poreza

- **manjak dobara zbog neodgovarajuće kvalitete, proteka roka trajanja, kala, rastepa, loma i kvara iznad visine utvrđene odlukom HGK** odnosno odluke poduzetnika, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlašten službenik Porezne uprave ili ako porezni obveznik raspolaže odgovarajućom dokumentacijom nadležnih tijela ili pravnih osoba o količini i vrsti preuzetih dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje
- **manjak dobara zbog isporuke hrane bez naknade (donacija) koju porezni obveznik obavi u svrhu sprječavanja njenog uništavanja, zaštite okoliša i pomoći krajnjim primateljima** u skladu s Pravilnikom o uvjetima, kriterijima i načinima doniranja hrane i hrane za životinje (Nar. nov., br. 119/15.) isključivo neprofitnim pravnim osobama kojima je nadležno upravno tijelo izdalo rješenje kojim se odobrava stalno prikupljanje i pružanje humanitarne pomoći i registrirane su kao posrednici koji sudjeluju u lancu doniranja hrane, a do 2 % prihoda odnosno primitaka prethodne godine (za porezne obveznike koji nisu poslovali prethodne godine kao kriterij uzima se prihod tekuće godine). Pri tome se za vrijednost isporuka koje se smatraju porezno priznatim manjkom uzima nabavna vrijednost takve hrane bez PDV-a. **Porezni obveznici koji obavljaju donacije hrane, a nisu poslovali u prethodnoj godini, obvezni su u posljednjem razdoblju oporezivanja tekuće godine izvršiti ispravak ako su prešli 2 % od prihoda te godine.**

U slučaju **elementarnih nepogoda** porezno priznatim manjkom dobara smatrat će se i isporuke hrane bez naknade (donacije) koje se obave izravno krajnjim primateljima u skladu s Pravilnikom o uvjetima, kriterijima i načinima doniranja hrane i hrane za životinje.

Ako visina tehnološkog manjka nastalog u procesu proizvodnje nije zakonom uređena, a poduzetnik nije njegovu visinu propisao internom odlukom, **Porezna uprava procjenjuje normative na temelju međuovisnosti između prihoda i rashoda putem normativa utroška materijala, energije, rada i drugih proizvodnih čimbenika (čl. 26. st. 3. Pravilnika o PDV-u).**

Sljedeće vrste manjka **podliježu oporezivanju PDV-om:**

- manjak dobara za koji se ne tereti odgovorna osoba
- kalo, rastep, kvar i lom iznad visine utvrđene odlukom HGK-a ili interne odluke poduzetnika (prekomjerni manjak)
- manjak dobara za koje se tereti odgovorna osoba (izuzimanje dobara u neposlovne svrhe)
- manjak dobara zbog provalne krađe iznad visine utvrđene na temelju očevidnika nadležnog tijela za procjenu šteta
- manjak dobara zbog proteka roka trajanja ako je porezni obveznik ta dobra nabavio unutar tri mjeseca prije isteka otpisnog roka, osim ako je riječ o dobrima čiji je rok trajanja manji od tri mjeseca ili su dobra donirana
- **manjak dobara zbog donacije hrane i hrane za životinje iznad 2 % prihoda prethodne godine**

¹ Popis odluka HGK-a može se pronaći u časopisu *RRIF*, br. 12/21. od str. 97 te na mrežnim stranicama Porezne uprave.

² Primjer jedne takve Odluke / Pravilnika o tehnološkom manjku za industriju prerade mesa u suhomesnate proizvode objavili smo u *RRIF-u*, br. 12/21., st. 95.

odnosno tekuće godine ako je riječ o poduzetnicima koji nisu poslovali prethodne godine.

Nadalje, u čl. 7. st. 3. Zakona o PDV-u navedeno je da se isporukom dobara uz naknadu smatra uporaba dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili se općenito njima koriste u druge svrhe, osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez. U skladu s prethodno navedenom odredbom, PDV se obračunava u slučaju utvrđenog manjka ako je manjak nastao na način da su članovi uprave ili zaposlenici uzeli imovinu trgovačkog društva za svoje privatne potrebe.

Osnovica za obračun PDV-a kod utvrđenog manjka je, u skladu s čl. 33. st. 4. Zakona o PDV-u, **nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke.** Pritom se, u skladu s čl. 42. st. 3 Pravilnika o PDV-u, nabavnom cijenom smatra cijena nove nabave odnosno neto nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nove nabave kada je riječ o izuzimanju odnosno isporuci dobara koja su kupljena, a prilikom nabave PDV je odbijen u cijelosti ili djelomično.

Međutim, potrebno je razlikovati manjak na teret odgovorne osobe i manjak koji je osoba izravno prouzročila (npr. uzimanje dobara za osobne potrebe). Naime, o manjku na teret odgovorne osobe govorimo kada je neka osoba odgovorna za upravljanje pojedinom imovinom (npr. skladištar), a nastao je manjak za koji je odgovorna ta osoba, ali ona nije imala nikakve koristi od toga odnosno nije ga ona izravno prouzročila. Za takav se manjak tereti odgovorna osoba, a uprava društva može odrediti da odgovorna osoba treba nadoknaditi manjak ili se on obračunava kao primitak u naravi. Ako je dokazano da je osoba uzela dobra za svoje privatne potrebe, riječ je o isporuci dobara koja se u poreznom smislu tretira kao prodaja te se ispostavlja račun. U tom slučaju osnovica za obračun PDV-a je tržišna vrijednost u skladu s čl. 33. st. 9. i 10. Zakona o PDV-u koja predstavlja ukupnu svotu koju kupac ili naručitelj u trenutku isporuke dobra prema načelu nenarušavanja tržišnog natjecanja mora platiti isporučitelju dobara u tuzemstvu. Ako se ne može utvrditi usporediva isporuka dobara, tada se tržišnom vrijednosti smatra svota koja nije niža od nabavne cijene tih ili sličnih dobara ili ako je ta cijena nepoznata, ukupna visina utvrđenih troškova u trenutku isporuke. Račun za utvrđeni manjak ispostavlja se s datumom donošenja odluke o terećenju osobe, a datum isporuke je datum provedbe popisa (31. prosinca).

Obveza obračuna PDV-a na utvrđeni manjak nastaje, u skladu s čl. 36. st. 8. Pravilnika o PDV-u, u trenutku kada je utvrđen manjak. S obzirom na to da se manjak dobara utvrđuje popisom koji se provodi sa stanjem 31. prosinca, u prosincu nastaje i obveza obračuna PDV-a.

U skladu s tim, obračunane svote PDV-a po osnovi manjka poduzetnik iskazuje u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja odnosno u obrascu za prosinac 2022. godine koji se predaje do 20. siječnja 2023. godine.

Na utvrđeni manjak novca u blagajni ne obračunava se PDV. Utvrđeni višak ne smatra se isporukom te stoga nije oporeziv PDV-om.

3.2. POPISNE RAZLIKE S MOTRIŠTA POREZA NA DOBITAK

S motrišta odredaba Zakona o porezu na dobit, razlikuje se porezno priznati od porezno nepriznatog manjka. Porezno priznati manjak je onaj koji se evidentira kao trošak i za njegovu svotu se ne uvećava osnovica poreza na dobitak u Prijavi poreza na dobit (dalje: *Obrazac PD*). Nasuprot tomu, **porezno je nepriznati manjak** tijekom godine „uvjetno“ priznati trošak jer se za njegovu svotu treba uvećati osnovica poreza na dobitak u Obrascu *PD*.

U skladu s čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona o porezu na dobit i čl. 26. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05. – 1/21.), osnovica poreza na dobitak uvećava se za manjkove na imovini iznad visine utvrđene odlukom HGK-a odnosno HOK-a, u smislu propisa o PDV-u po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak ako je odluku da se ne tereti odgovorna osoba donio upravni odbor, nadzorni odbor ili skupština trgovačkog društva, a zbog nepostojanja objektivne mogućnosti utvrđivanja osobne odgovornosti radnika, člana društva ili druge fizičke osobe.

Manjkovi dobara na koje je obračunan porez na dohodak smatraju se priznatim troškom s motrišta Zakona o porezu na dobit i za njihovu se svotu ne uvećava porezna osnovica.

Manjkovi koji se s motrišta Zakona o porezu na dobit smatraju porezno nepriznatim troškom, unose se u *Obrazac PD* kao povećanje osnovice poreza na dobitak pod rednim brojem 8. – *Manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore (čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona).*

3.3. POPISNE RAZLIKE S MOTRIŠTA POREZA NA DOHODAK

Odredbe Zakona o porezu na dohodak primjenjuju se ako je riječ o manjku koji se smatra nekim od oblika dohotka odnosno „primanja“. Tako se prema odluci poduzetnika manjak može obračunavati i oporezivati kao:

- **dohodak od nesamostalnog rada (plaća) u naravi radnika** koji je odgovoran za imovinu kod koje je utvrđen manjak
- **dohodak od nesamostalnog rada (plaća) u naravi ovlaštene osobe** koja je trebala donijeti odluku o terećenju odgovorne osobe za svotu utvrđenog manjka, ali je to propustila učiniti i
- **dohodak od kapitala člana društva (fizička osoba)** koji je izuzeo dobra za svoje privatne potrebe.

U skladu s čl. 21. st. 3. Zakona o porezu na dohodak i čl. 21. st. 5. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov.,

br. 10/17. – 112/22.), primitcima po osnovi nesamostalnog rada smatraju se i primitci po osnovi manjkova na imovini iz čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona o porezu na dobit, ako se za svotu tih manjkova ne tereti odgovorna osoba i ako se po toj osnovi ne utvrđuje dohodak od kapitala iz čl. 66. Zakona o porezu na dohodak.

Ako se utvrđeni manjak smatra primitkom u naravi, njegova vrijednost se, u skladu s čl. 22. st. 1. Pravilnika o porezu na dohodak, utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti tih primitaka koja je važeća u mjestu davanja (s uračunanim PDV-om).

Uvažavajući odredbe Zakona o PDV-u i Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak, prilikom utvrđivanja svote manjka na teret radnika, tj. odgovorne osobe, PDV obračunan na nabavnu cijenu ili cijenu proizvodnje dobara dodaje se na prodajnu cijenu dobra.

Zbog jednostavnosti postupanja, u praksi se često odstupa od prethodno navedenog zakonskog okvira te se za potrebe utvrđivanja vrijednosti plaće u naravi po osnovi manjka PDV obračunava na prodajnu cijenu i dodaje prodajnoj cijeni. Na taj je način vrijednost manjka veća jer je i PDV obračunan na veću osnovicu odnosno na osnovicu koja sadržava i maržu.

Sljedeća slika prikazuje vrste manjkova i njihov porezni položaj s motrišta PDV-a, poreza na dobitak i poreza na dohodak.

Tablica 1. Vrste manjkova i njihov porezni položaj

| Red. br. | Vrsta manjka | | Podliježe li oporezivanju PDV-om | Porezni položaj s motrišta Zakona o porezu na dobit | |
|----------|--|---|----------------------------------|---|---------------------------|
| | | | | Porezno priznati trošak | Porezno nepriznati trošak |
| 1. | Kalo, rastep, kvar i lom | do visine propisane odlukom HGK-a | NE | DA | – |
| | | iznad visine propisane odlukom HGK-a | DA | – | DA |
| 2. | Manjak nastao djelovanjem više sile | do visine utvrđene očevidnikom ovlaštene osobe | NE | DA | – |
| | | iznad visine utvrđene očevidnikom ovlaštene osobe | DA | – | DA |
| 3. | Tehnološki manjak | do visine utvrđene normativima ili Zakonom o trošarinama | NE | DA | – |
| | | iznad visine utvrđene normativima ili Zakonom o trošarinama | DA | – | DA |
| 4. | Manjak zbog proteka roka trajanja | nabava unutar 3 mjeseca prije isteka otpisnog roka | DA | – | DA |
| | | nabava izvan roka od 3 mjeseca prije isteka otpisnog roka | NE | DA | – |
| 5. | Manjak na teret odgovorne osobe | | DA | DA | – |
| 6. | Manjak za koji se ne tereti odgovorna osoba (obračun plaće u naravi) | | DA | DA | – |
| 7. | Manjak na teret člana uprave (izuzimanje) | | DA | DA | – |
| 8. | Manjak na teret člana uprave (isplata dobitka) | | DA | DA | – |

Za pravilno porezno postupanje s nastalim manjkovima potrebno je osigurati vjerodostojnu dokumentaciju i utvrditi razlog njihova nastanka.

4. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POPISNIH RAZLIKA

Knjiženju popisnih razlika pristupa se na temelju odluke o načinu njihova knjiženja te priloženih obračuna, ovisno o poreznom položaju popisnih razlika. Knjiženje popisnih razlika obavlja se s datumom bilanciranja odnosno 31. prosinca godine za koju je popis obavljen (ako je poslovna godina jednaka kalendarskoj). Nakon što su proknjižene popisne razlike, stanje u poslovnim knjigama treba odgovarati stvarnom stanju i tek tada se može pristupiti zaključnim knjiženjima vezanim uz utvrđivanje financijskog rezultata. Nastale popisne razlike knjiže se na računima u okviru dva razreda. U razredu 4 – *Troškovi prema vrstama, financijski i ostali rashodi*³ knjiži se manjak koji je utvrđen na dugotrajnoj imovini, novcu te zalihamu sirovina i materijala, sitnog inventara, rezervnih dijelova, ambalaže i autoguma. U razredu 7 – *Pokriće rashoda i prihodi razdoblja* knjiže se manjkovi utvrđeni na zalihamu gotovih proizvoda, robe te same proizvodnje u tijeku. Utvrđeni višak također se knjiži na računima u okviru razreda 7.

U nastavku se daju primjeri knjiženja pojedinih vrsta popisnih razlika.

4.1. MANJAK IMOVINE

4.1.1. Kalo, rastep, kvar i lom

Dopušteni manjak zaliha predstavljaju kalo, rastep, kvar i lom do visine utvrđene odlukom HGK-a ili internom odlukom poduzetnika.

Primjer 1. Kalo, rastep, kvar i lom

Trgovačko društvo bavi se trgovinom na veliko i malo. Obavljen je godišnji popis i utvrđen je manjak od 31 kom metalnih šalica na veleprodajnom skladištu i manjak 38 kom u prodavaonici. Šalice se vode na veleprodajnom skladištu po cijeni od 15,00 kn/kom, a maloprodajna cijena iznosi 25,00 kn/kom (uračunana marža je 5,00 kn/kom i uračunani PDV 5,00 kn/kom). Prema podacima tijekom godine prodano je ukupno 1.780 kom u maloprodaji i 2.330 kom u veleprodaji. Utvrđuje se količina dopuštenog manjka.

Prema Odluci o dopuštenom manjku u trgovini, dopuštena visina manjka za posude od metala (emajlirano i neemajlirano) iznosi:

- 1,0 % od prodane količine u maloprodaji
- 0,50 % od prodane količine u veleprodaji.

Dopuštena visina manjka iznosi:

- u maloprodaji ⇔ 1.780 kg × 1,0 % = 17,80 kom ⇔ zaokruženo 18 kom

To znači da je od utvrđenog manjka 18 kom dopušteni manjak (maloprodajna vrijednost = 18 kom × 25,00 kn = 450,00 kn, uračunani PDV = 90,00 kn, uračunana marža = 90,00 kn, nabavna vrijednost 270,00 kn). Prekomjerni manjak je

³ Prema RRIF-ovu računskom planu za poduzetnike, XXV. izdanje, Zagreb, 2021.

20 kom (maloprodajna vrijednost = 500,00 kn, uračunani PDV = 100,00 kn, uračunana marža = 100,00 kn, nabavna vrijednost = 300,00 kn). Vrijednost prekomjernog manjka s PDV-om je 375,00 kn.

➤ u veleprodaji ⇔ 2.330 kom × 0,50 % = 11,65 kom
⇔ zaokruženo 12 kom

To znači da je od utvrđenog manjka u veleprodaji (31 kom) dopušteni manjak 12 kom (12 kom × 15,00 kn = 180,00 kn), a ostatak od 19 kom (19 kom × 15,00 kn = 285,00 kn) predstavlja prekomjerni manjak. Na prekomjerni manjak obračunava se PDV po stopi od 25 % te iznosi 71,25 kn. Prekomjerni manjak knjiži se na teret društva (nije utvrđena odgovornost neke osobe) u ukupnoj svoti od 356,25 kn.

Knjiženje:

| Red. br. | OPIS | Račun | Svota | |
|--|--|--------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1. | Kalo, rastep, kvar i lom u dop. visini | 7130 | 270,00 | |
| | Prekomjerni kalo, rastep, kvar i lom + PDV | 7133 | 375,00 | |
| | Obveza za PDV – 25 % | 240012 | | 75,00 |
| | Uračunani PDV – 25 % | 6640 | | 190,00 |
| | Uračunana marža | 6681 | | 190,00 |
| | Roba u prodavaonici | 6630 | 950,00 | |
| <i>Za utvrđeni manjak u prodavaonici</i> | | | | |
| 2. | Kalo, rastep, kvar i lom u dop. visini | 7130 | 180,00 | |
| | Prekomjerni kalo, rastep, kvar i lom | 7133 | 356,25 | |
| | Roba u skladištu | 6600 | 465,00 | |
| | Obveza za PDV – 25 % | 240012 | | 71,25 |
| | <i>Za utvrđeni manjak na veleprodajnom skladištu</i> | | | |

Razlog nastanka manjka robe u prodavaonici mogu biti sitne krađe čiji počinitelji nisu odmah otkriveni. Ako sitne krađe prelaze količine dopuštenog manjka, riječ je o prekomjernom manjku na koji se obračunava PDV primjenom odgovarajuće stope PDV-a.

4.1.2. Manjak zbog više sile

Manjak zbog više sile nastaje kao posljedica elementarnih nepogoda (npr. potres), provalnih krađa ili ratnih događanja. Ako je društvo osiguralo svoju imovinu, posljedice takvih događaja mogu se ublažiti ili u cijelosti otkloniti s obzirom na to da će društvo dobiti odštetu od osiguravajućeg društva.⁴

4.1.3. Manjak na teret radnika

Ako je provođenjem popisa utvrđeno da je radnik uzeo nešto od imovine poduzetnika, a to nije platio, tada mu se ispostavlja račun u kojem se na vrijednost manjka obračunava PDV. U pojedinim je slučajevima nabavna vrijednost materijala ujedno i vrijednost po kojoj se može prodati na tržištu te se na tu vrijednost obračunava PDV primjenom odgovarajuće stope.

Primjer 2. Manjak robe u prodavaonici na teret radnika

Proveden je popis robe u prodavaonici. Utvrđen je manjak robe za koji se tereti radnika. Maloprodajna vrijednost manjka je 800,00 kn (nabavna vrijednost 460,00 kn, 25 % PDV-a 160,00 kn i marža 180,00 kn).

⁴ Detaljnije o manjku zbog više sile može se pročitati u članku *Štete na imovini poduzetnika* objavljenom u RRIF-u, br. 2/21. od str. 41.

Obračun manjka:

PDV = 460,00 kn × 25 % = 115,00 kn

Potraživanje od radnika = nabavna vrijednost 460,00 kn + 25 % PDV-a 115,00 kn + marža 180,00 kn = 755,00 kn

Knjiženje:

| Red. br. | OPIS | Račun | Svota | |
|----------|---|--------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1. | Roba u prodavaonici po 25 % PDV-a | 6630 | 800,00 | |
| | Manjak robe na teret odgovorne osobe | 7134 | 460,00 | |
| | Uračunani PDV – 25 % | 6640 | | 160,00 |
| | Uračunana marža | 6681 | | 180,00 |
| | <i>Za razduženje prodavaonice za manjak</i> | | | |
| 2. | Potraživanje od radnika za manjak + PDV | 1303 | 755,00 | |
| | Obveza za PDV – 25 % | 240012 | | 115,00 |
| | Prihod za manjkove od odgovornih osoba | 7838 | | 640,00 |
| | <i>Za terećenje radnika za manjak</i> | | | |

Radnik svotu za koju ga se tereti može podmiriti izravnom uplatom na transakcijski račun društva, uplatom u gotovini u blagajnu društva ili može dati pisanu privolu da mu se za svotu duga obustavi plaća.

Napomena: O obustavi plaće može se pročitati u posebnom članku objavljenom u ovom broju časopisa.

Međutim, poduzetnik može donijeti odluku da radnik ne treba nadoknaditi svotu manjka te se onda manjak obračunava kao plaća u naravi. Ako bi se takva odluka donijela za radnika iz prethodnog primjera, svotu od 755,00 kn koliko iznosi potraživanje od radnika, trebalo bi „podići“ na bruto primjenom odgovarajućih koeficijenata i obračunati kao plaću u naravi.

Primjer 3. Manjak sitnog inventara i dugotrajne imovine na teret radnika

Proveden je popis sitnog inventara u uporabi i dugotrajne imovine te je utvrđeno da je zaposlenik Frano Franić zadužen za mobitel MI i prijenosno računalo HP. Zaposlenik je povjerenu imovinu nepažnjom izgubio, stoga se donosi odluka o potraživanju od njega za nastali manjak. Mobitel je evidentiran kao sitan inventar u uporabi, a prijenosno računalo kao dugotrajna materijalna imovina. Nabavna vrijednost mobitela je 2.500,00 kn i u cijelosti je otpisan prilikom stavljanja u uporabu. Nabavna vrijednost prijenosnog računala je 6.380,00 kn i otpisan je u vrijednosti 2.392,50 kn. Procijenjene su tržišne vrijednosti imovine: mobitel 2.000,00 kn i prijenosno računalo 4.000,00 kn. Na procijenjene vrijednosti obračunan je PDV po stopi od 25 % te on iznosi 1.500,00 kn. Radnika se ukupno tereti za svotu od 7.500,00 kn.

Knjiženje:

| Red. br. | OPIS | Račun | Svota | |
|----------------|---|-------|----------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 5 ⁰ | Računalna oprema – prijenosno računalo | 03110 | 6.380,00 | |
| | Ak. amortizacija prijenosnog računala | 03910 | | 2.392,50 |
| | Sitni inventar u uporabi – mobitel MI | 36000 | 2.500,00 | |
| | Otpis sitnog inventara u uporabi – mobitel MI | 36300 | | 2.500,00 |
| | <i>Za početna stanja</i> | | | |

RAČUNOVODSTVO

| Red. br. | OPIS | Račun | Svota | | |
|----------|--|--------|----------|-----------|--|
| | | | Duguje | Potražuje | |
| 1. | Potraživanja za manjkove i učinjene štete (s PDV-om) | 1303 | 7.500,00 | | |
| | Ak. amortizacija prijenosnog računala | 03910 | 2.392,50 | | |
| | Otpis sitnog inventara u uporabi – mobitel MI | 36300 | 2.500,00 | | |
| | Obveza za PDV – 25 % | 240012 | | 1.500,00 | |
| | Prihod za manjkove od odgovornih osoba | 7838 | | 2.012,50 | |
| | Računalna oprema – prijenosno računalo | 03110 | | 6.380,00 | |
| | Sitan inventar u uporabi – mobitel MI | 36000 | | 2.500,00 | |
| | <i>Za potraživanje od radnika i isknižavanje imovine</i> | | | | |

Procjenu tržišne vrijednosti imovine može obaviti sam poduzetnik koristeći se dostupnim informacijama. U prethodnom primjeru prihod je iskazan primjenom neto-načela – samo za razliku između neto-pisane vrijednosti imovine i tržišne vrijednosti za koju se tereti radnika.

4.1.4. Manjak za koji se ne tereti odgovorna osoba – plaća u naravi

U skladu s čl. 21. st. 5. Pravilnika o porezu na dohodak primitkom po osnovi nesamostalnog rada smatra se i primitak po osnovi manjkova na imovini ako se za svotu tih manjkova ne tereti odgovorna osoba i ako se po toj osnovi ne utvrđuje dohodak od kapitala iz čl. 66. Zakona o porezu na dohodak. Tako utvrđeni manjak uvećan za obračunani PDV smatra se primitkom po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) i pripisuje se radniku koji je ovlašten donijeti odluku o terećenju odgovorne osobe, a to nije učinio.

Primjer 4. Manjak robe za koji se ne tereti odgovorna osoba – plaća u naravi direktora

Na veleprodajnom skladištu robe proveden je izvanredni popis. Utvrđen je manjak 15 kom robe X čija je nabavna cijena 75,00 kn/kom, a prodajna cijena 100,00 kn/kom. Roba je oporeziva s 25 % PDV-a. Utvrđena je odgovornost voditelja skladišta, ali direktor društva nije donio odluku o njegovu terećenju. S obzirom na tu okolnost, nastali manjak obračunava se kao plaća u naravi direktora koji nije donio odluku o terećenju odgovorne osobe. Direktor ima prebivalište u Zagrebu i prilikom obračuna plaće za listopad (isplata u studenome) iskorišten je osobni odbitak, ali nije u cijelosti iskorišteno oporezivanje plaće po stopi od 20 %.

Obračun PDV-a ⇒ 15 kom x 75,00 kn = 1.125,00 x 25 % = 281,25 kn

Neto-svota plaće u naravi ⇒ (15 kom x 100,00 kn) + 281,25 kn = 1.500,00 kn + 281,25 kn = 1.781,25 kn

Bruto-svota plaće u naravi ⇒ 2.914,35 kn⁵

| Red. br. | OPIS | Svota u kn |
|----------|--------------------|-----------------|
| 1. | Bruto-plaća | 2.914,35 |
| 2. | MO I. stup | 437,15 |
| 3. | MO II. stup | 145,72 |
| 4. | Dohodak | 2.331,48 |

⁵ Svota bruto-plaće izračunana je uz pomoć kalkulatora objavljenog na stranici www.rriif.hr.

| Red. br. | OPIS | Svota u kn |
|----------|---|-----------------|
| 5. | Osobni odbitak | 0,00 |
| 6. | Porezna osnovica | 2.331,48 |
| | Porez po stopi od 20 % | 466,30 |
| | Porez po stopi od 30 % | 0,00 |
| 7. | Porez ukupno | 466,30 |
| 8. | Prirrez 18 % | 83,93 |
| 9. | Ukupno porez i prirrez | 550,23 |
| 10. | Neto-plaća u naravi | 1.781,25 |
| 11. | Doprinos za zdravstveno osiguranje 16,5 % | 480,87 |
| 12. | Ukupni trošak plaće | 3.395,22 |

Knjiženje:

| Red. br. | OPIS | Račun | Svota | |
|----------|--|--------|----------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1. | Manjkovi robe na teret odgovorne osobe | 7134 | 1.125,00 | |
| | Roba na skladištu | 660 | | 1.125,00 |
| | <i>Za razduženje skladišta robe za manjak</i> | | | |
| 2. | Ostali povremeni primitci – neto-plaća | 4202 | 1.781,25 | |
| | Ostali povremeni primitci – porez i prirrez | 4212 | 550,23 | |
| | Ostali povremeni primitci – doprinosi iz plaće | 4222 | 582,87 | |
| | Ostali povremeni primitci – doprinosi na plaće | 4232 | 480,87 | |
| | Prihodi za manjkove od odgovornih osoba | 7838 | | 1.500,00 |
| | Obveza za PDV – 25 % | 240012 | | 281,25 |
| | Obveza za porez | 2410 | | 466,30 |
| | Obveza za prirrez | 2411 | | 83,93 |
| | Obveza za doprinos za MO (I. stup) | 2420 | | 437,15 |
| | Obveza za doprinos za MO (II. stup) | 2421 | | 145,72 |
| | Obveza za zdravstveno osiguranje | 2423 | | 480,87 |
| | <i>Za obračun plaće u naravi</i> | | | |

Plaća u naravi koja je obračunana na prethodno prikazani način, posebno se iskazuje i u obrascu JOPPD kao ostali primitak (pod 6.1. 0001, pod 6.2. 0021, razdoblje obračuna je od 1. 1. 2022. do 31. 12. 2022., oznaka načina isplate 5). Na jednak bi se način postupilo i kada se obračun plaće u naravi obavlja za mladu osobu (s motrišta određaba Zakona o doprinosima) jer nije riječ o redovitoj mjesečnoj plaći nego o plaći u naravi (podliježe obračunu doprinosa za zdravstveno osiguranje).

4.1.5. Manjak na teret člana društva

Manjak na teret člana društva može se obračunati kao dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja, kao isplata zadržanog dobitka ili se može prebiti s pozajmicama koje je član društva dao društvu. Ako član društva nema zadržani dobitak koji bi mogao „iskoristiti“ za pokriće manjka ili pozajmica koje je dao društvu, obračunava se dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja.

Primjer 5. Manjak na teret člana društva – kao dohodak od kapitala (izuzimanje)

Popisom je utvrđeno da je član društva za svoje potrebe uzeo iz skladišta robe, robu čija je nabavna vrijednost 15.000,00 kn što je ujedno i procijenjena prodajna vrijednost. Članu društva utvrđuje se dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja koji se oporezuje

s 30 % poreza na dohodak, uvećano za prirez (član društva ima prebivalište u Zagrebu). Dohodak od kapitala u neto-svoti iznosi 18.750,00 kn (vrijednost robe 15.000,00 kn + 25 % PDV-a 3.750,00).

Izračun osnovice za obračun poreza na dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja:

$$18.750,00 \text{ kn} \times 1,547987616 = 29.024,77 \text{ kn}$$

Izračun svote poreza i prireza:

- svota poreza $\Rightarrow 29.024,77 \text{ kn} \times 30 \% = 8.707,43 \text{ kn}$
- svota prireza $\Rightarrow 8.707,43 \text{ kn} \times 18 \% = 1.567,34 \text{ kn}$
- ukupna svota poreza i prireza $\Rightarrow 10.274,77 \text{ kn}$

Knjiženje:

| Red. br. | OPIS | Račun | Svota | |
|----------|---|---------------------------------|-----------|------------------------------------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1. | Manjak na teret odgovorne osobe Roba u skladištu <i>Za razduženje skladišta za manjak robe</i> | 7134 6600 | 15.000,00 | 15.000,00 |
| 2. | Izuzimanja članova društva na koja se obračunava 30 % poreza na dohodak i prirez – porezno priznata Obveza za porez na dohodak od kapitala na izuzimanje (30 % + prirez) Obveza za PDV – 25 % Prihodi za manjak od odgovorne osobe <i>Za obračuna dohotka od kapitala</i> | 4893 24310 240012 7838 | 29.024,77 | 10.274,77 3.750,00 15.000,00 |
| 3. | Obveza za porez na dohodak od kapitala na izuzimanje (30 % + prirez) Transakcijski račun <i>Za plaćanje poreza i prireza</i> | 24310 1000 | 10.274,77 | 10.274,77 |

Prethodno prikazani obračun izuzimanja s motrišta poreza na dobitak je porezno priznati trošak jer su obračunani porez i prirez odnosno izuzimanje je oporezivo porezom na dohodak. No, ako član društva ima na raspolaganju zadržani dobitak, porezno je povoljnije iskoristiti ga za „namirenje“ manjka u odnosu na izuzimanje jer izuzimanje predstavlja najnepovoljniji oblik oporezivanja. Ako se u postupku nadzora utvrdi izuzimanje člana društva koje nije prethodno bilo evidentirao, tada bi ukupna svota od 29.024,77 kn bila porezno nepriznati trošak u skladu s čl. 7. st. 1. t. 12. Zakona o porezu na dobit.

Primjer 6. Manjak na teret zadržanog dobitka

Popisom je utvrđeno da je član društva za svoje potrebe uzeo sa skladišta robu čija je nabavna vrijednost 10.000,00 kn te je to ujedno i tržišna vrijednost. Donosi se odluka o evidentiranju manjka na teret zadržanog dobitka iz 2021. godine koji je prilikom isplate oporeziv s 10 % poreza te prirezom po stopi od 18 % (član društva ima prebivalište u Zagrebu). Svota manjka iznosi 12.500,00 kn zajedno s obračunanim PDV-om po stopi od 25 %. Za podmirenje manjka donosi se odluka o korištenju 14.172,33 kn⁶ zadržanog dobitka.

Izračun svote poreza i prireza:

- svota poreza $\Rightarrow 14.172,33 \text{ kn} \times 10 \% = 1.417,23 \text{ kn}$
- svota prireza $\Rightarrow 1.417,23 \text{ kn} \times 18 \% = 255,10 \text{ kn}$
- ukupna svota poreza i prireza $\Rightarrow 1.672,33 \text{ kn}$

⁶ Za izračunavanje bruto-svote korišten je koeficijent 1,1337868481 koji je dostupan na mrežnoj stranici www.rif.hr pod *Stručne informacije za 2022. godinu*.

Knjiženje:

| Red. br. | OPIS | Račun | Svota | |
|----------|--|--------------------------|-----------|-----------------------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1. | Manjak robe na teret odgovorne osobe Roba u skladištu <i>Za razduženje skladišta za manjak robe</i> | 7134 6600 | 10.000,00 | 10.000,00 |
| 2. | Potraživanje za manjkove od člana društva Obveza za PDV – 25 % Prihodi za manjak od odgovorne osobe <i>Za potraživanje od člana društva za manjak</i> | 128901 240012 7838 | 12.500,00 | 2.500,00 10.000,00 |
| 3. | Zadržani dobitak iz 2021. godine Potraživanje za manjkove od člana društva Porez na dohodak od kapitala na isplate dobitka <i>Za podmirenje manjka na teret zadržanog dobitka</i> | 94030 128901 24311 | 14.172,33 | 12.500,00 1.672,33 |

S obzirom na to da je u prethodnom primjeru došlo do korištenja zadržanog dobitka koji se smatra isplatom, potrebno je predati Obrazac JOPPD na datum obračuna. Ako bi društvo imalo obveze prema svom članu po osnovi pozajmica, potraživanje za manjak moglo bi se „prebiti“ s tom obvezom. U tom slučaju ne dolazi do oporezivanja porezom na dohodak od kapitala te se Obrazac JOPPD ne predaje, ali je također potrebno evidentirati potraživanje od člana društva uz obračun PDV-a.

4.2. VIŠAK IMOVINE

Popisom utvrđeni višak imovine evidentira se kao prihod po procijenjenoj vrijednosti na datum kada je višak utvrđen na računu 7814 – *Inventurni viškovi na robi, proizvodima i zaliham a sirovina, materijala, dijelova i dugotrajne imovine*.

Primjer 7. Višak zaliha robe, autoguma i novca u blagajni

Provedenim popisom imovine utvrđen je višak robe X (5 kom, procijenjena vrijednost je 50,00 kn/kom), 4 autogume (procijenjena ukupna vrijednost 2.000,00 kn) i u glavnoj blagajni 19,00 kn. Pronađene autogume su korištene, ali ih nema u poslovnim knjigama te se donosi odluka o njihovu jednokratnom otpisu.

Knjiženje:

| Red. br. | OPIS | Račun | Svota | |
|----------|---|--|---|-------------------------------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1. | Glavna blagajna Roba na skladištu Autogume u uporabi Troškovi autoguma (za kamione) Otpis autoguma Inventurni viškovi na robi, proizvodima, ... Viškovi u blagajni <i>Za knjiženje utvrđenog viška</i> | 1020 660 3620 4042 365 7814 7815 | 19,00 250,00 2.000,00 2.000,00 | 2.000,00 2.250,00 19,00 |

Utvrđeni će se viškovi robe i autoguma, osim u finansijskom računovodstvu, evidentirati i u analitičkim

knjigovodstvima te na skladištu robe odnosno autogume u uporabi. Za utvrđeni višak u blagajni povećava se stanje novca u blagajni. Pretpostavka za nastanak ovog viška je propust u brojanju sitnog novca.

5. ZAKLJUČAK

Popisne razlike utvrđene popisom imovine i obveza trebaju se pravilno proknjižiti u glavnoj knjizi no prije toga je potrebno odrediti njihov porezni položaj. Kalo, rastep, kvar i lom te tehnološki manjak koji nastaju zbog karakteristika imovine i procesa proizvodnje, a nalaze se u okviru količine koja je dopuštena prema odluci HGK-a, s motrišta poreza na dobitak smatraju se porezno priznatim manjkom na koji se ne obračunava PDVNo, manjak iznad propisanih

svota porezno je nepriznat i podliježe oporezivanju PDV-om. Kod obračuna manjka na teret odgovorne osobe razlikuje se manjak koji će nadoknaditi odgovorna osoba (smatra se prodajom) od manjka koji se obračunava kao plaća u naravi, pri čemu je osnovica za obračun PDV-a nabavna vrijednost, a obračunana svota PDV-a dodaje se na prodajnu vrijednost. Višak utvrđen popisom evidentira se kao prihod bez obračuna PDV-a jer ne dolazi do isporuke. S obzirom na to da će se potraživanja za nastali manjak evidentirati na 31. prosinca 2022. godine, odgovorne osobe podmirit će ih u 2023. godini u eurima te će se i ove svote preračunavati u eure, uz primjenu fiksnog tečaja konverzije i pravila za preračunavanje i zaokruživanje. 