

# Inventurne razlike – računovodstveno i porezno postupanje

Davor Vašiček\*

*Godišnji popis imovine i obveza provodi se u pravilu koncem godine, a nerijetko i na samom početku nove poslovne godine. Popisom se usklađuje knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem. O pripremnim radnjama pisali smo u našem prethodnom broju časopisa. Utvrđene razlike mogu biti rezultat računovodstvenih pogrešaka ili u postupanju s imovinom. Računovodstvena i porezna obrada popisnih elaborata slijedi tek po stvarnim i formalno pravno reguliranim odstupanjima knjigovodstvenog od stvarnog stanja utvrđenog popisom. U članku se podsjeća na računovodstveno postupanje s utvrđenim inventurnim razlikama kod proračunskih i neprofitnih organizacija. Knjiženja inventurnih razlika i utvrđivanje mogućih poreznih obveza na utvrđene manjkove treba provesti s datumom 31.12.2022.godine.*

## 1. Izvještaj o obavljenom popisu i obrada utvrđenih razlika

Računovodstvenim propisima naložena je obveza zakonskog predstavnika da osniva povjerenstvo/a za popis, određuje datum popisa, rokove obavljanja popisa i dostavljanja izvještaja s priloženim popisnim listama. Zakonski predstavnik proračunskog i neprofitnog subjekta obvezno donosi odluku o popisu. Odlukom se određuje koja i koliko povjerenstava za popis se osniva, formira središnje (centralno) povjerenstvo ako se to ocijeni potrebnim, postavlja plan i predmet popisa, utvrđuju se rokovi obavljanja popisa i dostavljanja izvještaja te imenuju predsjednici i članovi povjerenstava. Povjerenstva za popis osnivaju se prema veličini kao i specifičnostima organizacije. Sve osobe odgovorne za popis trebaju biti upoznate sa svojim obvezama koje proizlaze iz dodijeljenih im zadataka, ali i odgovornosti. Predsjednik i članovi povjerenstva za popis odgovorni su za:

- točnost stanja utvrđenog popisom,
- pravilno sastavljanje popisnih lista,
- pravodobno obavljanje popisa,
- vjerodostojnost i točnost izvještaja o obavljenom popisu.

**Svako povjerenstvo obvezno je nakon obavljenog popisa sastaviti izvještaj o rezultatima obavljenog popisa i uz njega priložiti popisne liste.**

**Izvještaj povjerenstva o obavljenom popisu treba sadržavati:**

- mišljenja o utvrđenom manjku, odnosno višku,
- mišljenje o sumnjivim i spornim potraživanjima kao i nenaplativim te zastarjelim potraživanjima,
- mišljenje o načinu likvidacije trajno neupotreblijive dugotrajne nefinancijske imovine i obustavljenih investicija,
- primjedbe i izjave zaposlenika koji rukuju materijalnim i novčanim vrijednostima o ustanovljenim razlikama i moguće druge primjedbe,

- objašnjenje viškova odnosno manjkova koji su nastali kao posljedica mogućih pogrešaka zbog zamjene pojedinih vrsta odnosno dimenzija istovrsnog materijala, robe, sitnog inventara i dr.,
- prijedlog mjera za otklanjanje nedostataka.

Središnje povjerenstvo (ako je osnovano) uz izvještaje pojedinih povjerenstava, sastavlja izvještaj o općim opažanjima pri popisu.

## 2. Postupanje s utvrđenim razlikama

Nakon razmatranja izvještaja o obavljenom popisu i prijedloga popisnih povjerenstava, naturalnom i financijskom utvrđivanju razlika, zakonski predstavnik **dužan je donijeti odluku temeljem koje se usklađuju stanja imovine, obveza i izvora iskazanih u analitičkom i sintetičkom knjigovodstvu s njihovim stvarnim stanjima ustanovljenim u izvještaju o popisu.**

U tom kontekstu, zakonski predstavnik treba **odlučiti** i o:

1. Nadoknađivanju utvrđenih manjkova,
2. Priznavanju i evidentiranju utvrđenih viškova,
3. Otpisu nenaplativih i zastarjelih potraživanja i obveza,
4. Rashodovanju sredstava, opreme i sitnog inventara te načinu njihova otuđenja i
5. Mjerama protiv osoba odgovornih za manjkove, oštećenja, neusklađenost knjigovodstvenog i stvarnog stanja, zastaru i nenaplativost potraživanja i slično.

Računovodstvena evidencija inventurnih **manjkova** ovisi o **obveznoj odluci** zakonskog predstavnika o načinu postupanja s inventurnim manjkovima. Za inventurni manjak može se:

- **Teretiti odgovorna osoba** – tako utvrđeni manjak iskazuje se kao potraživanje od odgovorne osobe (supstitut prodaji) uz istodobno isknjižavanje nedostajuće imovine.
- **Teretiti zaposlenika koji je ovlašten donijeti odluku o terećenju odgovorne osobe** za utvrđeni manjak (upravitelj, ravnatelj i sl.), a to je propustio učiniti – tako

utvrđeni manjak smatra se njegovim primitkom po osnovi nesamostalnog rada (plaćom).

- **Teretiti neprofitnu organizaciju** – (odluka da odgovornost za manjak nije individualizirana) za utvrđeni manjak iskazat će se rashod.

Usklađivanje u poslovnim knjigama obavlja se s datumom pod kojim je obavljen popis, a to je u pravilu 31. prosinac. Utvrđene popisne (inventurne) razlike – viškovi i manjkovi, evidentiraju se u knjigovodstvenim evidencijama na temelju naloga za knjiženje (temeljnice) koji u tu svrhu sastavlja ovlaštena osoba za računovodstvo, a u skladu sa svojim odlukama ovjerava zakonski predstavnik.

Imovina koja više nije za upotrebu rashoduje se na temelju odluke o rashodovanju. Odlukom o rashodovanju utvrđuje se imovina koja je za rashodovanje uz navođenje njezine nabavne i sadašnje vrijednosti, te ispravka vrijednosti. Istim se aktom može utvrditi kako će se dalje postupiti s rashodovanom imovinom, iako se u praksi to često propisuje posebnim odlukama. Rashodovanu imovinu moguće je uništiti ili na drugi način otuđiti (prodajom, predajom na zbrinjavanje ovlaštenim skupljačima, davanjem bez naknade ...).

Isknjižavanje imovine iz knjigovodstvene evidencije ne provodi se na temelju same odluke o rashodovanju, već na temelju knjigovodstvenih isprava (utemeljenih na toj odluci) o provedenom otuđenju (prodaji, donaciji, predaji specijaliziranom poduzeću za zbrinjavanje otpada), odnosno komisijskog zapisnika o drugačijem načinu uništenju rashodovane imovine. Na temelju odluke zakonskog predstavnika sastavljaju se knjigovodstvene isprave i obavljaju knjiženja konstatiranih popisnih razlika.

Knjigovodstveni postupci kod neprofitnih i proračunskih subjekata se razlikuju s obzirom na to da ovi subjekti primjenjuju različite računovodstvene sustave.

Porezni aspekti utvrđenih inventurnih razlika na teret pravne osobe ovise o njenom poreznom statusu u sustavu PDV-a i sustavu poreza na dobit.

U nastavku se komentiraju tipična računovodstvena postupanja i komentar poreznog statusa kod neprofitnih i proračunskih organizacija.

### 2.1. Inventurne razlike kod neprofitnih organizacija

Načelno, s obzirom na punu primjenu načela nastanka događaja, **viškovi** utvrđeni popisom iskazuju se na odjeljku **3633 – Ostali nespomenuti prihodi**, budući da nije predviđen poseban odjeljak za iskazivanje popisnih viškova. Prihodi priznati zbog viškova dugotrajne imovine postupno će se u vremenu korištenja neutralizirati obračunatom amortizacijom. **Viškovi utvrđeni godišnjim popisom nerijetko su rezultat knjigovodstvenih pogrešaka, a za neprofitne organizacije koje su obveznice PDV-a važno je znati da za tako utvrđene viškove ne nastaje obveza plaćanja PDV-a jer isti nemaju obilježja oporezivog prometa.**

#### Primjer:

1. *Udruga je provedenim popisom utvrdila inventurni višak prijenosnog računala. Interno je procijenjena nabavna vrijednost u iznosu od 6.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 3.000,00 kn.*
2. *Popisom je utvrđen višak gotovine od 200,00 kn u glavnoj blagajni.*

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Višak opreme : - procijenjena nabavna vrijednost - procijenjeni ispravak vrijednosti - inventurni viškovi	6.000 3.000 3.000	0221	0291 3633
2.	Višak u blagajni	200	1131	3633

Neprofitne organizacije koje nisu u sustavu PDV-a nisu u obvezi plaćanja PDV-a na manjkove. Neprofitne organizacije, obveznici PDV-a, obračunavaju PDV na manjkove za koje se tereti odgovorna osoba. Također PDV se obračunava i na manjkove ako je utvrđeni kalo, rastep, kvar i lom veći od iznosa utvrđenog Odlukom nadležne komore i tehnološki manjak iznad normativa, a odnosi se na neodgovarajuću kvalitetu ili zastarjelost zalihe. **Navedeno vrijedi ako je u postupku nabave imovine koja manjka korišteno pravo na odbitak pretporeza.**

*Primjer: Inventurna komisija neprofitne organizacije obveznice PDV-a, utvrdila je manjak opreme. Knjigovodstveni podaci su sljedeći: trošak nabave je 15.600,00 kn, a ispravak vrijednosti 10.240,00 kn. Pri nabavi je iskorišteno pravo na pretporez. Procijenjena tržišna vrijednost opreme je 9.150,00 kn (od toga PDV-a 1.830,00 kn). **Za manjak je terećena odgovorna osoba.***

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	<b>Ustanovljeni manjak –</b> nabavna vrijednost - ispravak vrijednosti - <b>Manjak po inventuri</b>	15.600 10.240 <b>5.360</b>		0221 0291 <b>4623</b>
2.	<b>Potraživanje od odgovorne osobe za nastali manjak:</b> - procijenjena tržišna vrijednost aparata - prihod od prodaje - obveza za PDV (25%)	9.150 <b>7.320</b> 1.830	1231	<b>3621</b> 2492

S obzirom na to da manjak tereti odgovornu osobu, knjiženje *de facto* odražava prodaju nedostajuće imovine odgovornoj osobi. Ostvareni prihod evidentira se na 3621 – *Prihodi od prodaje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*. Neamortizirani iznos nabavne vrijednosti nedostajuće imovine predstavlja rashod u visini neotpisane vrijednosti odnosno računu 4623 – *Ostali nespomenuti rashodi – manjak po inventuri*.

Inventurni manjkovi za koje se **ne tereti odgovorna** osoba iskazuju se samo kao rashod na odjeljku 4623 – *Ostali nespomenuti rashodi*.

**Primjer:** Popisom je utvrđen manjak materijala u vrijednosti 8.400 kn. Za prouzročeni manjak tereti se neprofitna organizacija (nije obveznik PDV-a), budući da je manjak prouzročen provalom o čemu postoji zapisnik s policijskog očevida.

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Manjak – na teret neprofitne organizacije	8.400,00	4623	0612

Inventurne razlike obvezno treba provesti i u analitičkoj evidenciji nefinancijske imovine radi usklađenosti sintetičke i analitičke evidencije. Zalihe se u sustavu neprofitnog računovodstva u pravilu ne prate bilančno već su predmet evidentiranja u pomoćnim knjigama i evidencijama. Udio zaliha u strukturi imovine kod ove kategorije pravnih osoba u pravilu nije velik. Pretežno se radi o manjim zalihama potrošnog materijala za redovnu djelatnost. Inventurne razlike na ovoj imovini knjiže se najčešće samo u spomenutim pomoćnim knjigama, a njihovo postojanje pouzdan je pokazatelj ne/pravilnosti postupanja s ovom vrstom imovine.

**Rashodovanje imovine** provodi se u slučajevima kada je imovina zbog svojih funkcionalnih svojstava neupotrebljiva. To može biti uslijed fizičke dotrajalosti, tehničke zastarjelosti, uništenja ili oštećenja i sl. Imovina se rashoduje u razdoblju u kojemu se više ne očekuje korist od njezine uporabe, a neamortizirana vrijednost tereti rashode u razdoblju u kojem je izvršeno rashodovanje.

**Primjer:** Neprofitna organizacija donijela je odluku o rashodovanju amortiziranih računala čija nabavna i otpisana vrijednost prema podacima iz računovodstva iznosi 16.500,00 kn. Računala će se prodati u otpadni materijal i time ostvariti prihod od 800,00 kn.

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Rashodovanje računala po odluci	16.500	0291	0221
2.	Račun kupcu sekundarnih sirovina	800	1611	3621

Dugotrajna imovina se, nakon što je u cijelosti otpisana, zadržava u evidenciji i iskazuje u bilanci do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja.

**Primjer:** Neprofitna organizacija donijela je odluku o rashodovanju uredskog namještaja koji nije do kraja amortiziran. Nabavna vrijednost uredskog namještaja iznosi 40.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 32.000,00 kn.

**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Rashodovanje uredskog namještaja po odluci	40.000 32.000 8.000	0291 4621	0221

**Obrazloženje:** Kada je riječ o imovini koja nije u cijelosti amortizirana, neamortiziranu vrijednost rashodovane imovine knjižit će se na teret odjeljka 4621 – *Neotpisana vrijednost i drugi rashodi otuđene i rashodovane dugotrajne imovine*.

**2.2. Inventurne razlike kod proračunskih subjekata**

**Prethodno navedene odluke zakonskog predstavnika u pogledu odgovornosti za inventurne razlike i postupanje s razlikama odnose se i na sve na proračunske subjekte.**

Prikazani primjeri jednako su ilustrativni i za poslovanje proračunskih subjekata. Ipak, računovodstveno evidentiranje i postupci s utvrđenim inventurnim razlikama drugačiji su. To proizlazi iz primjene propisanog računskog plana i modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja na kojemu se temelji proračunsko računovodstvo.

Razlike utvrđene popisom mogu se pojaviti na svim oblicima imovine. Postupanje s popisnim razlikama u sustavu proračuna znatno je jednostavniji s poreznog aspekta u slučaju da su proračunski subjekti izuzeti iz sustava PDV-a i poreza na dobit. U slučajevima kada je neki proračunski subjekt uključen u ove porezne sustave ukupnim ili dijelom svojih aktivnosti, nalaže mu da se u poreznom smislu ponaša istovjetno kao poduzetnik.

Kao što je poznato, u trenutku stjecanja **dugotrajne materijalne imovine**, njena ukupna nabavna vrijednost se iskazuje kao rashod u razredu 4. To za posljedicu ima da se **iskazani manjkovi ne odražavaju na financijski rezultat već se manjkovi imovine iskazuju na odgovarajućim računima u razredu 0, a na teret vlastitih izvora u skupini 91.**

Također, sukladno računovodstvenim pravilima, **popisom utvrđeni višak ove imovine iskazuje se kao izravno povećanje odnosno imovine u korist vlastitih izvora (posredstvom podskupine 915 – Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza).**

**Kratkotrajna materijalna imovina** također se, sukladno računovodstvenim propisima iskazuje kao rashod već u trenutku nabave i u pravilu se ne prati bilančno. To implicira da se konstatirani manjkovi neće odraziti na financijski rezultat s obzirom na to da je on već u cijelosti terećen ukupnom nabavnom vrijednošću ove imovine.

Konstatirani viškovi kratkotrajne imovine, odrazit će se na financijski rezultat samo neizravno kroz smanjenu potrebu nove nabave, a time i manji trošak u budućnosti.

**Iznimke su djelatnosti proizvodnje, trgovine i zdravstva** gdje se trošak kratkotrajne imovine priznaje u trenutku njene stvarne potrošnje pa se i inventurne razlike odražavaju na prihode i rashode. Tako u ovim djelatnostima

inventurom utvrđeni manjkovi na zalihama predstavljaju povećanje materijalnih rashoda (podskupina 322) uz istovremeno smanjenje zaliha na računima u skupini 06.

U slučaju da se za utvrđeni manjak kod ovih subjekata tereti odgovorna osoba, umanjeње vrijednosti zaliha iskazuje se na računu 38591 – *Ostali izvanredni rashodi* uz istodobno iskazivanje potraživanja od odgovorne osobe i odgovarajućeg prihoda (1741/741).

U nastavku se prikazuju neki tipični primjeri slučajeva inventurnih razlika kod proračunskih subjekata **koji nisu u sustavu PDV-a i poreza na dobit**.

1. Ustanovljeno je neevidentirano pravo vlasništva na kč.525 – zemljište čija tržišna vrijednost je procijenjena na 2.550.000 kn
2. Ustanovljen je manjak računala čije nabavna vrijednost iznosi 4.500 kn, a ispravak vrijednosti 2.000 kn. Za manjak se, odlukom čelnika, tereti zaposlenik – odgovorna osoba.
3. Ustanovljen je manjak namještaja čije nabavna vrijednost iznosi 3000 kn, a ispravak vrijednosti 2500 kn. Za manjak nije moguće utvrditi individualnu odgovornost te on tereti pravnu osobu.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
<b>Zemljište</b>				
1.	Procijenjena vrijednost	2.550.000	01112	91512
		2.550.000	91512	91111
<b>Manjak računala na teret zaposlenika</b>				
2.	<b>Isknjiženje</b>			
	- nabavna vrijednost	4.500		02211
	- ispravak vrijednosti	2.000	02922	
	- smanjenje izvora	2.500	91111	
	- terećenje zaposlenika	2.500	17222	97222
<b>Manjak namještaja na teret pravne osobe</b>				
3.	<b>Isknjiženje:</b>			
	Nabavna vrijednost	3.000		02212
	Ispravak vrijednosti	2.500	02922	
	Promjena obujma imovine	500	91512	
	Smanjenje izvora imovine	500	91111	91512



SVEUČILIŠNA  
**TISKARA**

Trg Republike Hrvatske 14  
10000 Zagreb, Hrvatska  
T: 385(01) 45 64 430, 45 64 428  
F: 385(01) 45 64 427  
E: info@sveucilisnatiskara.hr  
[www.sveucilisnatiskara.hr](http://www.sveucilisnatiskara.hr)