

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE REZERVIRANJA I REZERVI PODUZEĆA

Blažević, Valentina

Undergraduate thesis / Završni rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic in Pozega / Veleučilište u Požegi**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:112:932352>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-26**



VELEUČILIŠTE U POŽEGI
STUDIA SUPERIORA POSEGANA

Repository / Repozitorij:

[Repository of Polytechnic in Pozega - Polytechnic in Pozega Graduate Thesis Repository](#)



zir.nsk.hr



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

VELEUČILIŠTE U POŽEGI



STUDENT: VALENTINA BLAŽEVIĆ, MBS:7195

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE REZERVIRANJA I REZERVI PODUZEĆA

ZAVRŠNI/DIPLOMSKI RAD

Požega, 2017. godine.

VELEUČILIŠTE U POŽEGI

DRUŠTVENI ODJEL

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO

**RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE REZERVIRANJA I
REZERVI PODUZEĆA**

ZAVRŠNI RAD

IZ KOLEGIJA RAČUNOVODSTVO ZA PODUZETNIKE II

MENTOR: dr. sc. Verica Budimir

STUDENT: Valentina Blažević

Matični broj studenta: 7195

Požega, 2017. godine

SAŽETAK

Rezerviranja se mogu definirati kako svota troška koja tereti sadašnji račun dobiti i gubitka. Navedeni troškovi će predstavljati izdatke budućeg razdoblja. Rezerviranja se priznaju u trenutku kada poduzeće ima sadašnju obvezu koja je nastala kao rezultat prošlog događaja, ako će podmirenje obveza zahtijevati odljev sredstava, te ako se može utvrditi pouzdanom procjenom. Osnovni uvjet da bi neke obveze bile priznate kao rezerviranje je da su proizašle iz prošlih događaja. Obveze koje će proizaći iz budućih događaja ne mogu biti priznate u financijskim izvješćima kao rezerviranja jer financijski izvještaji pokazuju položaj subjekta na kraju izvještajnog razdoblja, odnosno na dan sastavljanja bilance.

Kao rashodi se priznaju: rezerviranja za otpremnine, rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih resursa, rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima, rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima.

Rezerve ili pričuve su sastavni dio kapitala društva koje se formiraju iz ostvarene dobiti. Podjela rezervi: zakonske rezerve, rezerve za vlastite dionice, statutarne rezerve, ostale rezerve, kapitalne rezerve, kapitalni dobitak, revalorizacijska rezerva.

Ključne riječi: rezerviranja, rezerve poduzeća, obveze.

SUMMARY

Provisions can be defined as the amount of expense charged by the current profit and loss account. These costs will represent the expenses of the future period. Provisions are recognized at the time the company has a present obligation arising from the past event if the settlement of the obligation requires a cash outflow and the can be determined by a reliable estimate. The basic requirement for some liabilities to be recognized as a provisions is that they arise from past events. Liabilities arising from future events cannot be recognized in the financial statements as provisions because the financial statements show the entity's positions at the end of the reporting period, is on the balance sheet date.

Expenditures that are recognized: severance provisions, provisions for natural resource replenishment costs, provisions for warranty expense, provision for contingent charges.

Reserves are an integral part of the capital of a company that is formed from earnings.

Allocation of reserves: legal reserves, reserves for treasury shares, statutory reserves, other reserves, capital reserves, capital gains, revaluation reserves.

Key words: provisions, company reserves, commitments.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. POJAM I RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE REZERVIRANJA	2
2.1. Rezerviranje za mirovine i otpremnine	4
2.2. Rezerviranja po započetim sudskim sporovima	6
2.3. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	8
2.4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava.....	10
3. POJAM I RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE REZERVI PODUZEĆA	13
3.1. Zakonske rezerve.....	13
3.2. Rezerve za vlastite dionice i udjeli.....	16
3.3. Vlastite dionice i udjeli.....	17
3.4. Statutarne rezerve	19
3.5. Ostale rezerve	19
3.6. Kapitalne rezerve.....	24
3.7. Kapitalne rezerve iz dodatnih uplata	25
3.8. Kapitalni dobitak	26
3.9. Revalorizacijska rezerva.....	28
4. UTJECAJ REZERVI I REZERVIRANJA NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE I PRIMJERI IZ PODUZEĆA	32
4.1. Utjecaj rezerviranja i rezervi poduzeća na financijske izvještaje.....	32
4.2. Analiza rezerviranja i rezervi na primjerima poduzeća.....	33
5. ZAKLJUČAK.....	36

1. UVOD

Za izradu završnog rada odabrana je tema Računovodstveno praćenje rezerviranja i rezervi poduzeća. Rezerviranja predstavljaju nepredviđene obveze, uključuju se u bilancu pa je stoga cilj ovog završnog rada predstaviti pojam rezerviranja, objasniti utjecaj rezerviranja na financijske izvještaje poduzeća, objasniti način na koji se rezerviranja bilježe u računovodstvu, objasniti kakve vrste rezerviranja postoje.

Nakon obrađenog pojma rezerviranja, obradit će se i pojam rezervi poduzeća. Također će se predstaviti sam pojam rezervi, objasniti računovodstveno praćenje rezervi poduzeća, objasniti vrste rezervi, objasniti njihov utjecaj na financijske izvještaje poduzeća.

Nakon svih objašnjenih teoretskih pojmova na primjerima poduzeća će biti objašnjene stavke rezerviranja i rezervi, analizirat će se učestalost pojavljivanja navedenih stavki. Rezerve su sastavni dio kapitala i većinom se pojavljuju u financijskim izvještajima svih poduzeća, dok stavka rezerviranja nije toliko učestala pa će se analizirati i opisati situacije kad se pojavljuju stavke rezerviranja u financijskim izvještajima.

Pod pojmom rezerviranja biti će opisane i vrste rezerviranja, kao što su: rezerviranja za mirovine i otpremnine, rezerviranja po započetim sudskim sporovima, rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima, rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava.

Pod pojmom rezervi poduzeća bit će navedene i opisane slijedeće vrste rezervi: zakonske rezerve, rezerve za vlastite dionice, vlastite dionice i udjeli, statutarne rezerve, ostale, rezerve, kapitalne rezerve, kapitalni dobitak, revalorizacijska rezerva.

2. POJAM I RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE REZERVIRANJA

Dugoročna rezerviranja predstavljaju sadašnje obveze za buduće izdatke, jer obveze predstavljaju izvor financiranja koji je oblikovan na teret prihoda budućeg razdoblja. (Belak et al., 2012:568). Prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja-u 13, t. 13.25., rezerviranje se priznaje kada poduzetnik ima sadašnju obvezu, te će imati vjerojatan odljev resursa i kad se to može pouzdano procijeniti.

Rezerviranjem se bavi HSFI 16, u kojem se navodi da svota koja je priznata kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka koja su potrebna da bi se podmirile sadašnje obveze. Zakon o porezu na dobit (2014: čl. 11. st. 2.), uređuje porezno dopuštena rezerviranja i to kao porezno priznata, sljedeća rezerviranja:

- za troškove u jamstvenom roku,
- po započetim sudskim sporovima,
- za troškove obnavljanja prirodnih izvora,
- za otpremnine,
- za neiskorištene godišnje odmore.

Postoje i situacije kada rezerviranja nisu dopuštena za buduće poslovne gubitke, za investicije koje planiramo te za investicijsko održavanje.

„Opća načela o rezerviranjima sadržana su u Međunarodnom računovodstvenom standardu 37 – Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina.“ (Gulin, et al., 2001:339)

„Rezerviranje je obveza neodređenog vremena ili iznosa“ (MRS 37.t.10.)

Troškovi rezerviranja se u računovodstvenom praćenju, knjiže u razredu 9, a protustavku čine troškovi na skupini 45 – Rezerviranja troškova i rizika. Prema navedenom, ukupni troškovi rezerviranja terete rashode u računu dobiti i gubitka u godini u kojoj je izvršeno rezerviranje.

„Rezerviranje treba priznati kada:

a) poduzeće ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja,

b) je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s ekonomskim koristima i

c) pouzdanom procjenom može se utvrditi iznos obveze.“

Ako navedeni uvjeti nisu ispunjeni, rezerviranje se ne treba priznati“ (MRS 37 t. 14.). Samo ako su ispunjeni svi uvjeti navedeni uvjeti rezerviranje se može priznati kao sadašnja obveza na datum bilance i kao rashod razdoblja.

Prema mišljenju Belaka (2012:569) prilikom ukidanja kod kojih su prestali rizici potrebno je paziti na sljedeće:

- u trenutku nastanka troška ukida se obveza i prenosi u korist prihoda,
- saldo nedospjele obveze za dugoročno rezerviranje razrješava se u skladu s odlukom na temelju koje je i provedeno rezerviranje. Ako je s nastankom troška u potpunosti ispunjena svrha (obveza) rezerviranja, tada se preostali potražni saldo prenosi u prihode. Ako se i dalje očekuje nastanak troška, rezerviranje se ostavlja do prestanka rizika (obveza);
- u trenutku prestanka postojanja rizika za troškove, preostali saldo se prenosi u prihode, odnosno dolazi do ukidanja dugoročnog rezerviranja.

Pervan et al. (2007) smatra da računovodstvo treba razlikovati dvije vrste dugoročnih rezerviranja:

1. Rezerviranja koja su porezno priznati rashodi (2014.: čl. 11 Zakona o porezu na dobit),
2. Rezerviranja koja nisu porezno priznati rashodi, to su rezerviranja koja proizlaze iz računovodstvenih politika i odluka poduzeća, a nisu navedena u Zakonu i Pravilniku.

Rezerviranja se knjiže na temelju vjerodostojne knjigovodstvene dokumentacije i odluka društva, dokument koji će u knjigovodstvu poslužiti kao osnova za knjiženje je odluka o dugoročnom rezerviranju s pregledom osnova za koje se provodi dugoročno rezerviranje.

2.1. Rezerviranje za mirovine i otpremnine

Rezerviranja za mirovine se odnose na obveze iz mirovinskih planova, rezerviranja za naknade zbog odsutnosti s posla, za isplate naknada zbog prestanka rada. MRS 19 obrađuje modalitete za stvaranje rezerviranja prema usvojenim mirovinskim i drugim planovima.

Gulin et al.(2001) smatra da se rezerviranja za otpremnine smatraju porezno priznatim rashodima ako se radi o otpremninama u skladu s odredbama Zakona o radu. Sukladno članku Zakona o radu (2014:čl.116.) radnik koji ima sklopljen ugovor na radu na neodređeno vrijeme, a kojeg poslodavac otkazuje nakon dvije godine neprekidnog rada.

Rezerviranja za otpremnine se odnose na pravo zaposlenika na otpremninu kad mu poslodavac otkazuje ugovor o radu poslije dvije godine neprekidnog rada kod istog poslodavca u visini 1/3 plaće za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavaca, a maksimalno taj iznos može iznositi 6 prosječnih plaća.

Baica (2010:35) smatra da postoje sljedeće vrste otkaza za koje je poslodavac dužan isplaćivati otpremninu:

a) poslovno uvjetovani otkaz koji nastaje kada prestane potreba za obavljanjem određenog posla zbog raznih razloga, kao što su gospodarski, tehnički ili organizacijski razlozi i,

b) osobno uvjetovani otkaz koji nastaje kada radnik više ne može izvršavati obveze iz radnog odnosa.

Iz navedenog proizlazi da je u navedenim situacijama poslodavac obavezan isplatiti otpremninu.

Izvanredni otkazi ne predstavljaju osnovu za rezerviranje za otpremnine, nego osnovu predstavlja plan restrukturiranja kojim se predviđa tehnološki višak koji će nastati u budućem razdoblju.

Gulin et al. (2001) smatra da rezerviranje za otpremnine s ekonomskog i financijskog gledišta ima smisla samo ako se planirani iznosi otpremnine, koje će društvo morati isplatiti uključuje u rashode u poslovnim godinama prije godine u kojoj će nastati obveza isplate.

Primjer 1: Rezerviranja za otpremnine

Plan dugoročnog rezerviranja za otpremnine koje će se isplatiti 2015.g. za radnike koji će postati tehnološki višak.

Tablica 1: Plan rezerviranja za otpremnine

Tek.br.	Popis radnika	Stož do 2010.	Svota jedinične otpremnine po godini	Otpremnina koja će se isplatiti 2015. godine za radnike koji će postati tehnološki višak
1.	A. B.	18	2.000,00	36.000,00
2.	C. D.	6	2.000,00	12.000,00
3.	E. F.	9	2.000,00	18.000,00
.
.
24.	Ž. V.	21	2.000,00	42.000,00
25.	Sveukupno	240	xxxx	480.000,00

Prilagođeno prema Belak et al., 2012:773

Rezerviranje se provodi u:

- 2011. godini svota od 120.000,00.
- 2012. godini svota od 120.000,00
- 2013. godini svota od 120.000,00
- 2014. godini svota od 120.000,00

Nastale razlike u prosjecima plaća bit će ispravljene pri isplati otpremnina 2013. godine.

Shema 1: Knjiženje rezerviranja za otpremnine

Knjiženje od 2011. do 2015.

1. Evidentiranje troškova rezerviranja u svezi restrukturiranja i isplata otpremnina za tehnološki višak radnika.
2. Jednako kao i pod 1.

Knjiženje u 2015. godini (godina isplate otpremnina)

3. Evidentiranje rezerviranja za troškove otpremnina zbog uručenih otkaza radnicima koji su tehnološki višak.

4. Evidentiranje ukidanja dugoročnih rezerviranja za otpremnine.

4502 – Troškovi dugoročnog rezerviranja
za otpremnine

1) 120.000,00

960 – Obveze za dug. rezerviranja

4) 480.000,00 | 120.000,00 1)

4671 – Otpremnine zbog danih otkaza
zbog tehnološkog viška radnika

3) 480.000,00

2633 – Obveze prema zaposlenima s
temelja otpremnina

480.000,00 3)

781 – Prihodi od ukidanja dug. rez.

480.000,00 4)

Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:773

U navedenom primjeru br.1 ne postoji porezna obveza (porezi i doprinosi) jer nije predviđeno Pravilnikom o porezu na dohodak te se utvrđuje mogućnost bez porezne isplate otpremnine u slučaju poslovno ili osobno uvjetovanih otkaza u svoti od 6.400,00 kn po svakoj navršenoj godini staža kod toga poslodavca. U slučaju isplate otpremnine za otkaz zbog profesionalne bolesti ili ozljede na radu bez poreza na dohodak se može isplatiti do 8.000,00 kn za svaku navršenu godinu staža kod toga poslodavca.

2.2. Rezerviranja po započetim sudskim sporovima

Osnova za dugoročno rezerviranje za potencijalne gubitke po započetim sudskim sporovima je gubitak, te se s tim u vezu može povezati sudsko rješenje, koje predstavlja dokaz o nastaloj obvezi. Potencijalni gubici po započetim sudskim sporovima, znače sporove koje su druge osobe započele protiv društva, a iz kojih postoje odštetni zahtjevi. Odštete i sudski troškovi predstavljaju izvedenu obvezu za koje se provodi dugoročno rezerviranje, a

ujedno predstavlja i porezno priznati trošak prema čl. 11. stavka. 2. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine 143/14)

Belak et al. (2012.) smatra, da se prilikom knjiženja rezerviranja, rezerviranja knjiže u prihode kad nastanu stvarni gubici, ili ako po tužbenom zahtjevu prestanu obveze. Prilikom određivanja iznosa rezerviranja, iznos rezerviranja se može odrediti u svoti koja je utužena i za troškove spora, a kao rashod se ne priznaje porezni rashod rezerviranja za eventualne kamate.

Rezerviranja po započetim sudskim sporovima se ukidaju u poreznom razdoblju u kojem je donesena pravomoćna presuda, ili nagodba u postupku mirenja.

Dugoročna rezerviranja za troškove sudskih sporova su porezno priznati rashodi ako su ispunjeni uvjeti koji određuju propisi o porezu na dobit. Priznavanje i ukidanje rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima iz čl. 11. ZoPD-a (NN/14) detaljnije su definirana u čl. 36. st.4. Pravilnika o porezu na dobit.

„Navedenom odredbom propisano je da se kao rezerviranja za ovu vrstu troškova priznaju rezerviranja za pokrenute sudske sporove protiv poreznog obveznika do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave, u visini utužene svote uvećane za pripadajuće troškove spora, osim kamata na utuženu svotu.“(Baica, 2010:33.str.)

Primjer 2: Troškovi dugoročnog rezerviranja po započetim sudskim sporovima

Zbog raskida menadžerskog ugovora s radnikom A. B., bivši zaposlenik sudskim putem je zatražio ispunjenje svojih ugovornih prava, u svoti od 125.000,00 kn. Društvo smatra da nije krivo za nastale štete, ali zbog opreznosti i moguće drukčije presude provelo je dugoročno rezerviranje za te potencijalne gubitke u svoti od 150.000,00 kn. Tužitelji su izgubili spor te trgovačko poduzeće ukida dugoročna rezerviranja

Shema 2: Knjiženje rezerviranja po započetim sudskim sporovima

1. Evidentiranje rezerviranja troškova za gubitke po započetim sudskim sporovima.

2. Evidentiranje dobivenih sudskih sporova.

451 – Troškovi dug. rezerviranja za gubitke po započetim sudskim sporovima

952 – Dug. rezerviranja po sporovima

1) 150.000,00

2) 150.000,00

150.000,00 1)

	150.000,00 2)
--	---------------

Prilagođeno prema Belak et al., 2012:770

Rezerviranja se mogu prenijeti u prihode u trenutku kada nastanu stvarni gubitci, ili ako po tužbenom zahtjevu prestanu obveze, odnosno kad je predmet riješen u korist tuženika. Iznos troškova mogu se odrediti u svoti koja je utužena i troškove spora. Rezerviranja po toj osnovi se ukidaju, odnosno prenose u prihode u trenutku u kojem je donesena pravomoćna presuda, ili nagodba u postupku mirenja.

2.3. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima

Belak et al. (2012) smatra, da troškove dugoročnog rezerviranja za rizike u jamstvenom (garancijskom) roku predstavljaju troškovi koji se očekuju s osnove danih jamstava za prodana dobra, temelje se na procjeni očekivanih izdataka koji će nastati zbog otklanjanja nedostataka i dovođenja u ispravnu funkciju. Razlog takvom mišljenju je, što kad se realizira određena roba ili proizvod, ukoliko postoji jamstvo za taj proizvod ili robu, da ako dođe do određenih nedostataka da će to prouzročiti troškove.

Svota rezerviranja za troškove u jamstvenom roku, mora biti u skladu s vrijednošću dobara za koju se daje jamstvo. Ukoliko dođe do nedostataka ili neispravnosti prodavatelj je obvezan u jamstvenom roku otkloniti kvarove ili zamijeniti neispravne dijelove. Jamstvo određuje proizvođač. Svota troška koja bi se trebala rezervirati, uobičajeno se procjenjuje od ukupne neto vrijednosti prihoda od prodaje dobara za koja se jamstvo daje. „U tom slučaju procijenjena visina rezerviranja mogla bi značajno odstupati od prosjeka djelatnosti, ili usporedivo s nekim drugim proizvođačem, pa će davatelj jamstva morati posebnu pažnju posvetiti prikupljanju dokumentacije kojom će pravdati ovako utvrđenu visinu rezerviranja.“ (Baica, 2010:28)

„Jamstva koja financijski pokriva dobavljač dobara mijenjaju pristup dugoročnom rezerviranju za ovu svrhu. Naime, ako je ugovorom o distribuciji određeno da će sve troškove jamstva snositi proizvođač odnosno isporučitelj, tada trgovac distributer nema osnove za provođenje politike dugoročnog rezerviranja jer će svotu potraživanja s te osnove podmiriti isporučitelj.“ (Belak et al. 2012.:769)

Rezerviranja po osnovi troškova u jamstvenom roku ukidaju se u poreznom razdoblju u kojem istječu jamstveni rokovi.

Primjer 3: Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima

Društvo „Trgocentar“ d.o.o. prodaje dvije vrste dobara za koja izdaje jamstveni list na godinu dana. Usvojena je politika postotka rizika mogućih troškova procijenjeno iz dosadašnjeg iskustva u prodaji tih proizvoda ili procjenom neovisnih stručnjaka u skladu s t.36. do 41. MRS-a 37, a koja je određena u slijedećoj tablici.

Tablica 2: Procjena troškova dugoročnog rezerviranja za 2012. godinu

Tekući broj	Naziv dobra	Vrijednost godišnje prodaje	Procijenjeni rizik kvarova i zamjena	Rezervirana stopa
1.	Proizvodi „A“	2.000.000,00	3 %	60.000,00
2.	Proizvodi „B“	2.000.000,00	2%	100.000,00

Izvor: prilagođeno prema Belak et al., 2012:768

Svotu od 160.000,00 kn to bi društvo rezerviralo za troškove otklanjanja kvarova koje će obaviti drugi serviseri, ili će se obaviti zamjena kad ne postoji mogućnost popravka.

Shema 3: Knjiženje troškova dugoročnog rezerviranja za rizike u jamstvenom roku

1. Evidentiranje rezerviranja za troškove po izdanim jamstvima za proizvode u jamstvenom roku.
2. Evidentiranje stvarnih troškova u jamstvenom roku.
3. Evidentiranje prihoda od ukinutih rezerviranja.

453 – Tr.dug.rezerviranja u jamstvenom roku

1) 160.000,00

963 – Dug.rez.za izdana jamstva

3) 123.400

160.000,00 1)

429 – Usluge popravaka u jamstvenom roku	1820 - Pretporez
2) 30.000,00	2) 7.500,00
429 – Tr. zamjene u jamstvenom roku	2200 - Dobavljači
2) 93.400,00	37.500,00 2)
3200 – Dijelovi za ugradnju u proizvode	781 - Prihodi od ukidanja rez.
93.400,00 2)	123.400,00 3)

Prilagođeno prema Belak et al., 2012:768

U slučaju usluga drugih poduzetnika za popravke dobara u jamstvenom roku trgovačko poduzeće može odbiti pretporez u cijelosti. Za isporuke pričuvnih dijelova u jamstvenom roku ne nastaje obveza za PDV (2013: čl. 15. Pravilnika o PDV-u).

2.4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava

Rezerviranja za troškove koji će nastati pri obnovi prirodnog bogatstva kad korištenje prestane, ili prilikom obnove tijekom iskorištavanja.

„Sukladno čl. 11. Zakona o porezu na dobit (NN 2014), u porezno priznate rashode mogu se uključiti i rezerviranja za troškove sanacije prirodnih bogatstava, ako su ispunjeni uvjeti koji određuju propisi o porezu na dobit.“

Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava se priznaju i u slučaju kada se koriste prirodna bogatstva sa područja koja su u koncesiji, ili kad se koriste s područja koja su u vlasništvu države. Prema čl.12. st.4. Zakona o porezu na dobit (NN 2014), amortizaciji ne podliježe zemljište, šuma i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela. „Stoga se umjesto amortizacijom, upravo rezerviranjem postiže učinak ravnomjernog raspoređivanja očekivanog izdatka na sve godine u kojima se stječe prihod od eksploatacije.“ (Baica, 2012:35)

Primjer 4: Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava

Društvo „Mineral“ d.o.o. koristi mineralno bogatstvo za što plaća koncesiju. Ugovorom je utvrđeno da se po isteku 10 godina uredi obala umjetnog jezera, ozeleni zemljani teren i obavi pošumljavanje korištenih terena. Predviđeni su troškovi uređenja u svoti 300.000,00 kn. Stvarno nastali troškovi nakon prestanka eksploatacije iznose 290.000,00 kn za usluge drugih poduzetnika uvećano za PDV. Zatvorena je lokacija i ukida se rezerviranje.

Razdoblje eksploatacije je 10 godina, pa se i rezerviranje provodi sukladno tom roku.

Shema 4: Knjiženje rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava

1. Evidentiranje dugoročnog rezerviranja prema ugovoru o koncesiji.
2. Evidentiranje usluga na obnovi prirodnog bogatstva.
3. Evidentiranje ukidanja rezerviranja za obnovu prirodnog bogatstva.

452 – Troškovi dugoročnog rezerviranja		964 – Dugoročna rezerviranja za obnovu	
1) 300.000,00		3) 300.000,00	300.000,00 1)
4623 – Usluge na obnovi bogatstva		1820 – Pret porez	
2) 290.000		2) 72.500,00	
2200 – Dobavljači usluga		781 – Prihodi od ukidanja rezerviranja	
	362.500 2)		300.000,00 3)

Prilagođeno prema Belak et al., 2012:771

U primjeru br. 4, prikazano je knjiženje u ukupnoj svoti za cijelo razdoblje, a svota rezerviranja će se knjižiti svakog mjeseca. Na prikazanom primjeru, prihodima od mineralnih sirovina se sučeljavaju troškovi rezerviranja za obnovu korištenog terena, te se na taj način postiže uravnoteženo terećenje poslovnog rezultata za izdatak koji će nastati u trenutku

završetka uporabe prirodnih bogatstava. Nakon što su nastali stvarni troškovi za obnovu prirodnih bogatstava, ukida se rezerviranje i u tom trenutku se prenosi u korist prihoda.

3. POJAM I RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE REZERV I PODUZEĆA

„Kapital je vlastit izvor financiranja imovine izračunava se kao ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih njegovih obveza.“ (Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Gulin, 2006:915)

Kapital se mjeri u financijskim izvještajima ovisno o mjerenju pojedinih vrsta imovine i obveza koje utječu na promjenu kapitala.

Rezerve se formiraju iz neto dobiti, a mogu biti:

- zakonske (obvezne prema zakonu, koje služe za pokriće gubitaka iz tekućih i prethodnih godina),
- statutarne (izdvajaju se prema statutu društva),
- druge rezerve (formiraju se prema potrebi poduzeća),
- rezerve za vlastite dionice,
- revalorizacijske rezerve,
- kapitalni dobitak.

„Društva s ograničenom odgovornošću nemaju zakonsku obvezu formiranja rezervi, dionička društva, sukladno Zakonu o trgovačkim društvima, obvezna su formirati rezerve.“ (Pervan et al., 2007: cjelina 12, poglavlje 2, potpoglavlje 1, str.3)

3.1. Zakonske rezerve

Belak et al. smatra, da društva s ograničenom odgovornošću nemaju zakonsku obvezu oblikovanja rezervi. Članak 220. Zakona o trgovačkim društvima (NN 2015), obvezuje raspored dijela dobitka u zakonske rezerve, karakteristično za dionička društva. Visina rezervi se određuje u postotku 5 % temeljnog kapitala. Također, zakonske rezerve se mogu koristiti i za pokriće gubitaka, u slučaju ako nema dostatnog iznosa u zadržanoj dobiti ili u ostalim rezervama. Dio zakonskih rezervi koji prelazi iznos od 5 % temeljnog kapitala, može se upotrijebiti za povećanje temeljnog kapitala, ili se može vratiti u zadržanu dobit. Gulin et al. (2001) smatra da izdvajanje dobiti u zakonske rezerve obvezno sve dok rezerve zajedno s kapitalom ne dosegnu visinu od 5 % temeljnog kapitala društva ili iznos koji je određen

statutom.

Obvezu izdvajanja za zakonske rezerve ima i jednostavno društvo s ograničenom odgovornošću temeljem čl. 390.a. st.5. ZTD-a (NN 2015). Društvo mora imati zakonske rezerve u koje mora unijeti četvrtinu iznosa dobiti društva iskazane u godišnjim financijskim izvještajima umanjene za iznos gubitka iz prethodne godine. Zakonske rezerve smiju se upotrijebiti:

- 1) za povećanje temeljnog kapitala pretvaranjem rezervi u kapital društva,
- 2) za pokriće gubitka iskazanog za godinu za koju se podnose godišnja financijska izvješća ako nije pokriven iz dobiti prethodne godine i
- 3) za pokriće gubitka iskazanog za prethodnu godinu ako nije pokriven iz dobiti iskazane u godišnjim financijskim izvještajima za godinu koju se podnose. (2015.;čl. 390.a st. 5. ZTD-a).

Primjer 5: Zakonske rezerve

Dioničko društvo „Drava“ ima upisani temeljni kapital i pozicije pričuva na dan 31.12.2011.g.:

- Upisani dionički kapital (konto 90)	100.000,00 kn
- Kapitalne rezerve (skupina 91)	2.324,70 kn
- Zakonske rezerve (konto 92)	990,00 kn

Izračun svote zakonske rezerve za koju ovo društvo treba rasporediti iz dobiti:

Formula 1: Udjel zakonske rezerve i kapitalnih rezervi u temeljnom kapitalu

Udjel zakonske rezerve i kapitalnih rezervi u temeljnom kapitalu =

$$\frac{\text{Rezerve oblikovane iz dobitka} + \text{Kapitalne rezerve}}{\text{Upisani temeljni kapital}} * 100$$

Izvor: Prilagođeno prema Belak et al., 2012:1079

$$\text{Odnosno, } \frac{990,00 + 2.324,70}{100.000,00} * 100 = 3,3147 \%, \text{ odnosno } 3.314,70 \text{ kn}$$

Pod pretpostavkom da društvo „Drava“ d.d. nije imalo gubitka, iz dobitka financijske godine treba izdvojiti u rezerve razliku do zakonske obveze. Zakonska obveza iznosi 5 %, u navedenom primjer iznosi 5.000,00 kn, odnosno razliku od najmanje 1.685,30 kn (5.000,00 – 3.314,70). Društvo bi imalo obvezu izdvojiti svotu iz dobitka za zakonske rezerve, ali ne manje od 5 % dobiti tekuće godine. Ukoliko se ne ostvari dobit, ta obveza se prenosi za sljedeću financijsku godinu.

1. Dobitak financijske godine	20.000,00 kn
2. 1/20 dobitka financijske godine	1.000,00 kn
3. Za zakonske rezerve raspoređena je svota od	3.314,70 kn
4. U rezerve za vlastite dionice raspoređeno je	7.000,00 kn
5. Ostatak dobiti za dividende	9.685,30 kn

Shema 5: Knjiženje zakonskih rezervi

1. Evidentiranje dobiti u rezerve temeljem donesene odluke.

942 – Dobitak financijske godine	920 – Zakonske rezerve
1) 10.314,70	3.314,70 1)
922 - Pričuve za vlastite dionice	
	7.000,00 1)

Prilagođeno prema Belak et al., 2012:1079

U navedenom primjeru, za isplatu dividendi je preostala svota dobitka od 9.685,30 kn, dobit nije potrebno više raspoređivati u zakonske rezerve.

3.2. Rezerve za vlastite dionice i udjeli

Vlastite dionice društvo može steći naplatno i nenaplatno. Nenaplatno stjecanje vlastitih dionica se ne evidentira u bilanci jer uopće ne postoji financijski učinak tog događaja, dok kod naplatnog stjecanja nastaje financijski učinak koji se evidentira u bilanci i to predstavlja otkupljene vlastite dionice. Za tako stečene dionice društvo treba formirati rezerve za otkup vlastitih dionica i to u visini stjecanja dionica. (Baica, 2017:51)

Otkup vlastitih dionica ima učinak smanjenja kapitala. Kako bi se spriječilo smanjenje kapitala moguće je formirati rezerve za vlastite dionice u iznosu troškova kupnje dionica.

Gulin et al. (2001) smatra da se u rezerve za otkup vlastitih dionica treba izdvojiti iznos u visini troška stjecanja, koji uključuje vrijednost dionica uvećan za ovisne troškove koji su nastali s vezi s kupnjom dionica, ako su dionice stečene u iznosu ispod nominalnog iznosa. U slučaju da su dionice kupljene po cijeni koja je veća od nominalnog iznosa dionica, tada bi se rezerve trebalo izdvojiti u visini nominalnog iznosa dionica. Prilikom utvrđivanja kupovne cijene stečenih dionica, utvrđuje se prosječna kupovna cijena raspoloživih vlastitih dionica za koje se izdvaja u rezerve.

Mogu se formirati iz statutarnih rezervi, ali samo ako je određeno statutom da se mogu upotrijebiti u tu svrhu, kao i iz ostalih rezervi ako prelaze iznos prenesenog gubitka, a koje se nije moglo pokriti iz neto dobiti. Smanjenje kapitala koje uzrokuju rezerve za vlastite dionice se provodi na teret ukupnog kapitala i ne upisuje se u sudski registar.

Rezerve za vlastite dionice se mogu ukinuti tek nakon prodaje ili u trenutku povlačenja otkupljenih vlastitih dionica. Ukoliko dođe do prodaje po cijeni koja je jednaka ili

veća od prvotne cijene, prestaje potreba za postojanjem ovakve vrste rezervi.

Primjer 6: Rezerve za vlastite dionice i udjele

Kamen d.o.o. je otkupilo vlastite dionice u svoti od 400.000,00 kn. s obzirom da će ovaj proces trajati više od godine dana, oblikuju se pričuve u svoti od 400.000,00 kn:

- iz zadržanog dobitka	280.000,00 kn
- iz dobitka tekuće godine	70.000,00 kn
- iz ostalih pričuva	50.000,00 kn

Shema 6: Knjiženje rezervi za vlastite dionice i udjele

1. Evidentiranje rezervi za vlastite dionice po odluci skupštine

<u>929 – Ostale rezerve</u>	<u>940 – Zadržana dobit</u>
1) 50.000,00	1) 280.000,00
<u>942 – Dobit tekuće godine</u>	<u>922 – Rezerve za vlastite dionice</u>
1) 70.000,00	400.000,00 1)

Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:1080

Ako se vlastite dionice prodaju po cijeni koja je jednaka ili veća od nominalne vrijednosti dionica, tada nema potrebe za postojanjem rezervi za vlastite dionice. Ukoliko se provodi smanjenje kapitala za iznos povučenih dionica, prilikom upisu tog smanjenja dolazi do smanjenja tih rezervi.

3.3. Vlastite dionice i udjeli

Prilikom otkupa vlastitih dionica ili udjela od članova u društvima s ograničenom odgovornošću ima učinak smanjenja kapitala.

Osnovni uvjeti stjecanja vlastitih dionica uređeni su čl. 233. Do 238. ZTD (NN 2015). U navedenom zakonu su opisani slučajevi stjecanja vlastitih dionica. Društvo može stjecati vlastite dionice i u slučaju kada nije dobivena ovlast glavne skupštine, a posebno ako je to potrebno zbog otklanjanja teške štete koja predstoji društvu, ako je potrebno da dionice steknu

zaposleni u društvu, ukoliko se dionice stječu da bi se obeštetilo dioničare društva, ukoliko je stjecanje nenaplatno, u slučaju kada se dionice povlače zbog smanjenja temeljnog kapitala ili u slučaju da bi društvo namirilo neku svoju tražbinu od dioničara.

Vrijednost otkupljenih dionica i dionica koje društvo posjeduje, ne može premašiti 10 % temeljnog kapitala. Stjecanje vlastitih dionica je dopušteno ako društvo ima propisane rezerve za te dionice, tako da ne dođe do smanjenja temeljnog kapitala. Ako se vlastite dionice stječu s namjerom da se ponude zaposlenicima, a njihovo čuvanje u trezoru je dopušteno do godine dana od dana otkupa. Iz otkupljenih dionica i udjela ne ostvaruju se nikakva prava pa u skladu s tim ne postoji ni pravo na dividendu, kao ni pravo glasa na skupštini.

Primjer 7: Vlastite dionice i udjeli

1. Radi zaustavljanja daljnjeg pada vrijednosti dionica na tržištu kapitala, Glavna skupština dioničkog društva „DD“ donosi Odluku u kupnji 1.000 kom vlastitih dionica u svoti 200.000,00 kn te da se iz zadržane dobiti prenese svota na poziciju rezervi za vlastite dionice.
2. Evidentiranje kupnje 1.000 kom vlastitih dionica u svoti 200.000,00 kn.
3. Evidentiranje prodaje svih vlastitih dionica u svoti 220.000,00 kn.
4. Evidentiranje ostatka rezervi za vlastite dionice koji se vraća u zadržanu dobit.

Shema 7: Knjiženje rezervi za vlastite dionice i udjele

923 – Otkupljene vlastite dionice		1000 – Žiro-račun	
1) 200.000,00	200.000,00 3)	S0 xxxx	200.000,00 1)
		3) 220.000,00	
940 – Zadržana dobit		922 – Rezerve za vlastite dionice	
2) 200.000,00	200.000,00 2)	4) 200.000,00	200.000,00 2)

20.000,00 3)

Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:1083

Knjiženje otkupa vlastitih dionica se knjiži na teret kapitala, odnosno dolazi do smanjenja imovine i kapitala. Smanjenje kapitala nastaje u trenutku knjiženja kupljenih vlastitih dionica, a knjiže se na teret računa Vlastitih dionica i udjela.

3.4. Statutarne rezerve

Statutarne rezerve nisu obvezne, ali kada postoji volja članova, mogu se predvidjeti statutom ili društvenim ugovorom.

Statutarne rezerve oblikuju se iz neto dobitka (dobitka poslije oporezivanja), za potrebe koje mogu biti određene statutom ili društvenim ugovorom. (ZTD 2015: čl.222 a.)

Statutom je potrebno odrediti:

- visinu rezervi u apsolutom iznosu, li dijelom temeljnog kapitala,
- dio neto dobitka, koji je umanjen za iznos koji je korišten za pokriće prenesenog gubitka, i dio koji je unesen u zakonske rezerve,
- namjene za koje se mogu koristiti navedene rezerve.

Prema stavku 1. Zakona o trgovačkim društvima, statutom društva se može ovlastiti Glavna skupština društva da, nakon što je izdvojen dio dobiti za pokriće gubitaka i izdvajanje u zakonske i statutarne rezerve, da u ostale rezerve može unijeti najviše 50 % tekuće dobiti.

3.5. Ostale rezerve

Ostale pričuve mogu se oblikovati i unosom imovine, koja može biti u različitim oblicima, koje bi služile za pokriće gubitaka i drugih događaja na temelju odluka skupštine

društva. Najčešći način formiranja ostalih rezervi nastaje rasporedom čistog dobitka ili rasporedom zadržane dobiti u ostale rezerve.

Primjer 8: Ostale rezerve

Član društva u temeljni kapital unosi skladišnu zgradu, čija je tržišna vrijednost procijenjena na 450.000,00 kn. Registrirano je povećanje temeljnog kapitala u iznosu od 400.000,00 kn.

Shema 8: Knjiženje ostalih rezervi

0201 – Skladišta		900 – Upisani temeljni kapital	
1) 450.000,00			xxx S0
			400.000,00 1)
929 – Ostale pričuve			
	50.000,00 1)		

Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:1083

Porezna obveza se ne utvrđuje za ovaj primjer, jer je za ovaj slučaj propisano porezno oslobođenje (2014.: čl. 12. Zakona o porezu na promet nekretnina). Nekretnine se ne unose iz privatne imovine u temeljni kapital ako su bile kupljene prije nego što su protekle 3 godine od nabave, jer Porezna uprava ovakav prijenos smatra podložnim plaćanju poreza na dohodak (2004.: čl.27., st. 5 Zakona o porezu na dohodak).

Primjer 9: Raspoređivanje neto dobiti tekuće godine

Dioničko društvo L d.d. 2000.g. je ostvarilo neto dobit u iznosu 100.000 kn. U bilanci na dan 31.12.2000. na stavci – Dobit tekuće godine iskazan je iznos 100.000. Tijekom 2001.g. skupština društva je donijela odluku o raspodjeli neto dobit za 2000.g. u kojoj je utvrđeno da se dobit raspoređuje na slijedeći način:

- 5 % (ZTD čl. 222.) zakonske rezerve	5.000,00
---------------------------------------	----------

- 10 % prema statutu za statutarne rezerve	10.000,00
- 5 % za rezerve za otkup vlastitih dionica	5.000,00
- 5 % u ostale rezerve	5.000,00
- ostataka dobiti se zadržava	75.000,00

Shema 9: Knjiženje raspoređivanje neto dobiti tekuće godine

Knjiženje u 2001.g.

1. Evidentiranje rasporeda tekuće godine.

940 – Zadržana dobit	920 – Zakonske rezerve
1) 25.000,00	5.000,00 1)
921 – Statutarne rezerve	922 – Rezerve za otkup vlastitih dionica
10.000,00 1)	5.000,00 1)
929 – Ostale rezerve	
5.000,00 1)	

Prilagođeno prema: Gulin et al., 2001:612

U navedeno primjeru knjiženje je provedeno na teret konta zadržane dobiti, nije korišten konto neto dobiti jer je pri otvaranju početnog stanja na dan 01.01.2001. iznos stanja s ovoga konta 100.000 31.12.2000. uključen u početno stanje na dan 01.01.2001. na konto zadržane dobiti.

Primjer 10.: Raspoređivanje neto dobiti

Dioničko društvo K d.d. za tekuću 2000. ostvarilo je neto dobit od 500.000 kn. U bilanci društvo ima na stavci – Preneseni gubitak 100.000. Nakon pokrića gubitka društvo je po zakonu izdvojilo 5 % u zakonske rezerve, a prema statutu izdvojeno je u statutarnu rezervu 5 % i u rezerve za vlastite dionice 5 %. Ostatak neto dobiti prenesen je u zadržanu dobit.

Skupština je donijela odluku o raspodjeli neto dobiti za 2000.g..

- za pokriće gubitka	100.000,00
- 5 % za zakonske rezerve	20.000,00
- 5 % za statutarne rezerve	20.000,00
- za otkup vlastitih dionica	30.000,00
- za dividende	180.000,00
- ostatak dobiti se zadržava	150.000,00

Shema 10: Knjiženje raspoređivanje neto dobiti tekuće godine

1. Evidentiranje rasporeda neto dobiti.

2. Evidentiranje isplate dividende.

940 – Zadržana dobit

1) 250.000

920 – Zakonske rezerve

20.000,00 1)

921 – Statutarne rezerve

1) 20.000,00

922 – Rezerve za otkup vlastitih dionica

30.000,00 1)

2604 – Obveza za dividendu

2) 180.000,00 180.000,00 1)

1000 – Žiro-račun

180.000,00 2)

Prilagođeno prema: Gulin et al., 2001.:613

Računovodstvena osnova za izglasavanje dividendi, u navedenom primjeru, se sastoji od neto dobiti uvećanu za zadržanu dobit iz prethodnih godina.

Primjer 11: Pokriće gubitka iz prethodnih godina korištenjem rezervi

Dioničko društvo o d.d. u bilanci ima na dan 31.12.2000. stanja na sljedećim kontima:

- preneseni gubitak	(200.000,00)
- zakonske rezerve	20.000,00
- statutarne rezerve	30.000,00
- dobit tekuće godine	160.000,00

U odluci o raspodjeli dobiti za 2000.g. utvrđeno je da se ukupna dobit u iznosu od 160.000,00 kn koristi za pokriće gubitka, također u istoj odluci je utvrđeno da se za pokriće gubitka koriste i statutarne rezerve 30.000,00 kn i zakonske rezerve 10.000,00 kn.

Shema 11: Knjiženje pokrića gubitka iz rezervi

Knjiženje u 2001.g.

1. Evidentiranje pokrića gubitka

921 – Statutarne rezerve	920 – Zakonske rezerve
1) 30.000,00	1) 10.000,00
940 – Zadržana dobit	
	40 .000,00 1)

Prilagođeno prema: Gulin et al., 2001:613

Kada društvo posluje s gubitkom, kao u navedenom primjeru, tada može koristiti zakonske rezerve koje je prethodno formiralo, za pokriće gubitka nakon što uporabi dobit tekuće godine i ostale rezerve. U računovodstvenom smislu pokriće gubitka iz dobiti 2000.g.

u iznosu od 160.000,00 kn je istovremeno iskazano s otvaranjem početnog stanja na dan 01.01. 2001.g. Za iznos neto dobiti 160.000,00 k na dan 31.12.2000. na stavci dobit tekuće godine umanjeno je početno stanje na stavci zadržana dobit ili preneseni gubitak na san 01.01.2001. nakon prijetoja prenesenih gubitaka i neto dobit početno stanje na kontu zadržane dobiti je dugovno od 40.000, 00 kn.

3.6. Kapitalne rezerve

„Kapitalne rezerve su dio kapitala kojeg poduzetnik ostvaruje realizacijom dionica, odnosno udjela iznad nominalne vrijednosti upisanog kapitala odnosno troška stjecanja trezorskih dionica (udjela), kao i dodatno uplaćen kapital i sve ostalo prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima“. (Točka 7. HSFI 12-Kapital)

Što se unosi u kapitalne rezerve propisano je odredbama Zakona o trgovačkim društvima (NN 11/93 do 110/15).

Društvo (d.d.) unosi u rezerve kapitala:

1) dio uplaćenog iznosa za koji se izdaju dionice koji prelazi nominalni iznos dionica, a ako su izdane dionice bez nominalnog iznosa onaj iznos koji prelazi knjigovodstveno iskazani iznos temeljnog kapitala što se odnosi na dionice,

2) dio iznosa uplaćenog društvu za stjecanje zamjenjivih dionica ili obveznica s opcijom kupnje dionica koji prelazi nominalni iznos izdanih obveznica,

3) iznose dodatnih drugih uplata dioničara u vlastiti kapital društva,

4) iznos za koji je pojednostavnjeno smanjen temeljni kapital da bi se sredstva unijela u rezerve kapitala. (2015: čl.222. st.2.ZTD)

U rezerve kapitala društvo (d.o.o.) unosi:

1) dio uplaćenih iznosa za koje se izdaju poslovni udjeli koji prelazi nominalne iznose udjela,

2) iznose dodatnih plaćanja članova društva radi stjecanja posebnih prava u društvu,

3) iznose ostalih dodatnih plaćanja članova društva kao npr. dodatnih činidbi,

4) iznos za koji je pojednostavnjeno smanjen temeljni kapital da bi se sredstva unijela u rezerve kapitala. (2015.: čl.406.a st.1. ZTD-a).

Ulaganja dioničara ili članova društva u neupisani kapital društva te pozitivne razlike koje su proizašle iz transakcija s vlastitim udjelima prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima. Spomenute razlike nastaju kad se dionice prodaju iznad nominalne vrijednosti kapitala, ili troška stjecanja dionica.

Također, kapitalne rezerve mogu nastati i dodatnim ulogom u kapital društva, ako se u kapital unose udjeli u obliku stvari ili prava, unos treba obaviti po usporedivoj vrijednosti na dan unosa.

Kapitalne rezerve predstavljaju dio kapitala koji su dioničari ili članovi društva dodatno uplatili, u odnosu na temeljni ulog. Članovi se dodatno mogu obvezati u statutu na uplatu u kapitalne rezerve bez upisa u sudski registar.

3.7. Kapitalne rezerve iz dodatnih uplata

Ukoliko postoji potreba za povećanjem temeljnog kapitala, prilikom upisa u sudski registar se upisuje za svakoga člana prema njegovom temeljnom ulogu.

„Prema čl. 406.a ZTD-a (NN 2015), u kapitalne rezerve unose se dodatna plaćanja članova društva radi stjecanja posebnih prava u d.o.o., kao dodatne činidbe ili kao svote nastale iz ostatka pri smanjenju temeljnog kapitala.“

Prema Belak et al., kapitalne rezerve se koriste i radi sprječavanja zaduženosti, jer imovina unesena u te vrste rezerve je imovina društva, što znači da društvo može neograničeno raspolagati te za njih neće postojati ni sadašnja ni buduća obveza.

Prema čl. 10. Pravilnika o porezu na dobit (NN 20014), ne smatra se prihodom ulaganje članova društva (dioničara) ako se radi o: „...ulaganju u novcu, stvarima i pravima predanim društvu na raspolaganje u poslovne svrhe, a koje ne potječu od obavljanja djelatnosti.“ Navedene uloge dioničari mogu slobodno i neoporezivo isplatiti ili povući u slučaju likvidacije ili odlukom o smanjenju.

Primjer 12: Kapitalne rezerve iz dodatnih uplata

Članovi društva s namjerom poboljšanja kreditne sposobnosti ulažu u kapitalne rezerve 300.000,00 kn. Donesena je odluka o prijenosu prije danog zajma člana A. A. u svoti 200.000,00 kn u kapitalne rezerve., a član B. B. na žiro-račun uplaćuje dodatnu svotu od 100.000,00 kn također u svrhu ulaganja u kapitalne rezerve.

Shema 12: Knjiženje kapitalne rezerve iz dodatnih uplata

1. Evidentiranje ulaganja u kapitalne rezerve prijenosom pozajmice člana društva na temelju Odluke.

2. Evidentiranje ulaganja uplate na žiro-račun člana društva B. B. na temelju Odluke.

2145 – Kapitalne rezerve člana A. A.	9120 – Kapitalne rezerve člana A. A.
1) 200.000,00	200.000,00 1)
1000 – Žiro-račun	9120 – Kapitalne rezerve člana B. B.
2) 100.000,00	100.000,00 2)

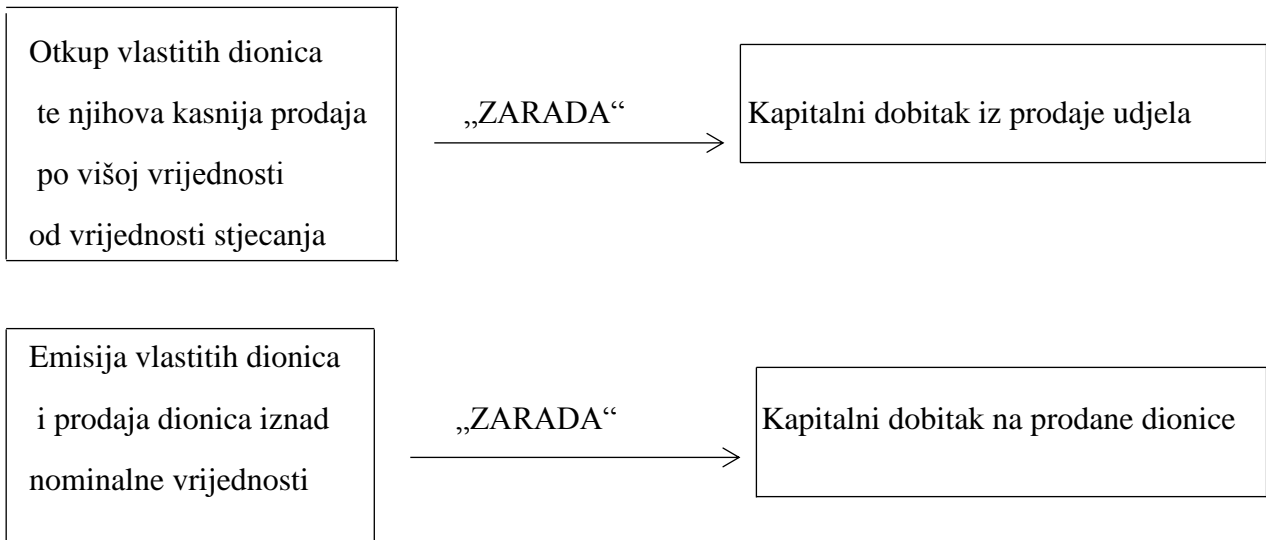
Kapitalne rezerve se ne oblikuju rasporedom dobitka, nego se kod povrata pristupa kao i kod isplata iz temeljnog kapitala.

Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:1075

3.8. Kapitalni dobitak

Kapitalni dobitak predstavlja pozitivne razlike nastale iz transakcija s vlastitim dionicama dioničkih društava kada su dionice prodane po cijeni većoj od nominalne

Slika 1: Kapitalni dobitak



Prilagođeno prema: Belak et al., 2012:1076

Porez na dobit se ne plaća na kapitalni dobitak prema oslobodjenju iz čl. 13., st. 4. Pravilnika o porezu na dobit, pa se stoga ne iskazuje u okviru prihoda, već na skupini kapitalnog dobitka.

Prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja - 2 plaćanje temeljeno na dionicama određuje da se kupnja ili naknadna ponovna prodaja vlastitih dionica ne iskazuje kao prihod ili kao rashod jer vlastite dionice ne nose nikakva prava.

Kapitalni dobitak nije karakterističan za d.o.o, ako ipak nastane to je rezultat stjecanja vlastitog poslovnog udjela i njegove ponovne prodaje iznad troška stjecanja.

Primjer 13: Kapitalni dobitak

Za svotu povučenih dionica se smanjuje temeljni kapital. Vlastite dionice nominalne vrijednosti 87.000,00 kn su otkupljene po 3.000,00 kn višoj cijeni.

Shema 13: Knjiženje kapitalnog dobitka

1. Evidentiranje smanjenja temeljnog kapitala zbog povučenih dionica HSFI.

<u>910– Upisani dionički kapital</u>		<u>9121 – Kapitalni dobitak</u>	
1) 87.000,00		1) 3.000,00	
<u>923 – Otkupljene vlastite dionice</u>			
	90.000,00 1)		

Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:1077

Nakon pokrića gubitka, kapitalne rezerve se mogu prenijeti u ostale rezerve, ukoliko se ne smanjuje temeljni kapital.

3.9. Revalorizacijska rezerva

Revalorizacijske rezerve su dio kapitala koje nastaju ponovnom procjenom imovine iznad troškova nabave (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine). (Točka 9. HSFI 12-Kapital)

Revalorizacija je rezultat ponovnog procjenjivanja imovine, a uzrok provedbe revalorizacije je razlikovanje stvarne vrijednosti imovine i njene fer vrijednosti. Revalorizacija nastaje procjenom dugotrajne materijalne, nematerijalne imovine te udjela i dionica. Svrha revalorizacije je usklađivanje iskazane vrijednosti imovine u poslovnim knjigama sa njezinom fer vrijednosti, te je odredbama HSFI-a zahtijevano da se revalorizacija mora provoditi dovoljno redovito, da ne bi došlo do značajnih razlika od one vrijednosti do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti. Revalorizacijska rezerva predstavlja razliku troška nabave imovine i akumulirane amortizacije.

Revalorizacijska rezerva nastala iz revalorizacije dugotrajne imovine i prenosi se u zadržanu dobit:

- kada se revalorizirana imovina amortizira,
- kada je imovina povučena,

- kada je imovina otuđena (prodaja, manjak, uništenje),
- kada je prestalo priznavanje imovine.

Prema Belak et al., prijenos revalorizacijske rezerve ne provodi se kao iskazivanje prihoda u računu dobitka i gubitka, nego izravno u korist računa zadržani dobitak. Za svotu revalorizacijske rezerve koja je prenesena u zadržanu dobit, povećava se osnovica poreza na dobit.

Revalorizacijska rezerva predstavlja neostvareni dobitak pa se onda ne smije upotrebljavati za: pokriće gubitka, povećanje temeljnog kapitala, isplatu dobitka, prijenos u rezerve.

Primjer 14: Revalorizacijska rezerva

Pretpostavimo da je revalorizacijska rezerva koja se prenosi u zadržanu dobit u 2011.g. 100.000,00 kn. U PD obrascu na rb.25 je iskazana svota 100.000,00 kn. Porez na dobit je 20 % pa povećanje porezne obveze za revalorizacijsku rezervu iznosi 20.000,00 kn. Za isto povećanje poreza na dobit smanjena je dobit tekuće godine i prenesena na obvezu za porez na dobit.

Shema 14: Revalorizacijska rezerva

942 - Dobit tekuće godine	930 – Revalorizacijska rezerva
20.000,00 1)	1) 100.000,00
940 – Zadržana dobit	
80.000,00 1)	

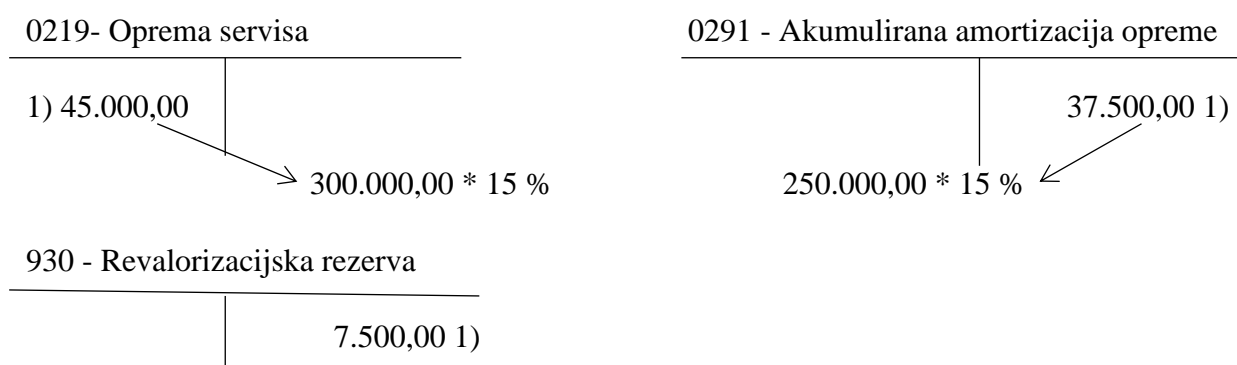
Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:1087

Primjer 15: Razmjerno povećanje nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti

Trgovačko poduzeće XYZ d.o.o. ima opremu servisa u vrijednosti 300.000,00 kn nabavne vrijednosti (bruto knjigovodstvena vrijednost), a ispravak vrijednosti (akumulirana vrijednost) navedene opreme iznosi 250.000,00 kn. Pretpostavka je da se revalorizacija u navedenom promjeru provodi indeksom porasta cijena od 15 %.

Shema 15: Knjiženje razmjernog povećanja nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti

1. Evidentiranje revalorizacije opreme



Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:1088

Učinak revalorizacije se knjiži kao povećanje rezervi, za iznos razlike koja se dobije kada se od iznosa povećanja nabavne vrijednosti opreme oduzme iznos povećanja vrijednosti ispravka vrijednosti.

Primjer 16: Revalorizacija neto knjigovodstvene vrijednosti

Trgovačko društvo ZYX d.o.o. ima zgradu servisa nabavne vrijednosti 1.300.000,00 kn i ispravak vrijednosti 750.000,00 kn. Zgrada se revalorizira procjenom na 1.550.000,00 kn čija vrijednost ujedno predstavlja tržišnu vrijednost.

Shema 16: Knjiženje revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti

1. Evidentiranje revalorizacije opreme.

0201 – Poslovne zgrade – radionice	930 – Revalorizacijska rezerva
1) 1.000.000,00	1.000.000,00 1)

U primjeru je revalorizacija provedena procjenom.

Nova procijenjena vrijednost kao knjigovodstvena vrijednost:

Nabavna vrijednost (02)	1.300.000,00 kn
Amortizacija (029)	750.000,00 kn (-)
Knjigovodstvena vrijednost	550.000,00 kn (=)
Revalorizacija	1.000.000,00 kn (+)
Nova knjigovodstvena vrijednost	1.550.000,00 kn (=)

Prilikom provođenja postupka revalorizacije, a ta vrijednost revalorizacijske uključuje u vrijednost porezne osnovice u sljedećim poreznim razdobljima, tada je potrebno evidentirati odgođenu poreznu obvezu, na način da se na iznos revalorizacijske rezerve primjeni stopa poreza na dobit.

Prilagođeno prema Belak et al., 2012.:1089

Shema 17: Knjiženje odgođene porezne obveze

1. Evidentiranje odgođene porezne obveze s temelja revalorizacije zgrade

930 – Revalorizacijska rezerva	26 – Odgođena porezna obveza
1) 200.000,00	200.000,00 1)

4. UTJECAJ REZERVI I REZERVIRANJA NA FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE I PRIMJERI IZ PODUZEĆA

Rezerve i rezerviranja predstavljaju stavke bilance i nalaze se u pasivi bilance.

Bilanca je financijski izvještaj koji prikazuje stanje imovine na određeni dan, naziva se i izvještaj o financijskom položaju. Rezerviranja se bilježe i kao trošak, pa stoga utječu i račun dobiti i gubitka. Rezerve utječu na bilancu jer se nalaze u pasivi bilance, u stavki kapitala i rezervi

4.1. Utjecaj rezerviranja i rezervi poduzeća na financijske izvještaje

Rezerviranja i rezerve poduzeća utječu na temeljne financijske izvještaje: bilancu i račun dobiti i gubitka. Rezerve poduzeća i rezerviranja se nalaze na desnoj strani bilance, odnosno u pasivi.

Rezerviranja nisu obvezna stavka u bilanci poduzeća, jer rezerviranja nastaju samo ako je to potrebno, odnosno ako se predviđaju neki budući troškovi (rezerviranja za otpremnine i mirovine, za troškove u jamstvenom roku, ako će doći do sudskih sporova), stoga ih neka poduzeća evidentiraju u bilanci dok ih druga ne evidentiraju. Rezerviranja na neki način predstavljaju obveze, pa se stoga i nalaze u pasivi bilance. U trenutku kad dođe do nastanka troškova za koje su rezervirana sredstva, tada se ti troškovi evidentiraju u računu dobiti i gubitka i samim time utječu na smanjenje dobiti, jer dolazi do povećanja rashoda.

Rezerve se, također, nalaze u bilanci poduzeća i nalaze se u pasivi bilance i dio su stavke kapitala. Rezerve u poduzeću ovise i o vrsti društva (d.d. ili d.d.o.o.). Dionička društva su obvezna formirati rezerve, dok društva s ograničenom odgovornošću nemaju tu obvezu. Rezerve nastaju iz ostvarene dobiti tekuće godine, jer se ta dobit raspodjeljuje u rezerve, koje se mogu koristiti za pokriće gubitka, za kupnju dionica (d.d.), prilikom provedbe revalorizacije i sl.. Rezerve povećavaju kapital i time dolazi i do povećanja ukupne pasive.

4.2. Analiza rezerviranja i rezervi na primjerima poduzeća

Za analizu rezerviranja i rezervi poduzeća odabrana su poduzeća Magma d.o.o i Spin Valis d.d.. Za primjer je odabrano dioničko društvo i društvo s ograničenom odgovornošću, kako bi se uočile razlike u rezervama poduzeća koje se razlikuju u dioničkim društvima i društvima s ograničenom odgovornošću. Navedeni izvještaji se odnose na 2014. i 2015.g., kako bi se uočila razlika u iznosima rezerviranja i rezervi poduzeća tijekom dvije promatrane godine.

Magma d.o.o se bavi proizvodnjom metalnih konstrukcija i dijelova, proizvodnjom cisterni i bačvi od čelika. Društvo je osnovano 1995.g. Društvo je, prema Zakonu o računovodstvu, razvrstano u srednje poduzetnike.

Spin Valis d.o.o. se šest desetljeća bavi proizvodnjom namještaja, uslugama projektiranja, rješavanja detalja, proizvodnjom briketa.

Magma d.o.o. u svojoj strukturi bilance ima stavku rezerviranja u iznosu 1.083.789 kn, dok je 2014.g. imala 2.558.030 kn za rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima, iz čega je vidljivo da je iznos koji je rezerviran u 2015.g. manji za gotovo 58 % u odnosu na prethodnu 2014.g. Na temelju navedenog možemo zaključiti da je društvo očekivalo manje troškove za jamstvene rokove, pa je time i smanjen rezervirani iznos u 2014.g. Ukidanja rezerviranja su provedena za iznos rezerviranja koji je realiziran, ukidanje je provedeno u korist prihoda.

Stavku kapitala društva Magma d.o.o. čini upisani kapital, revalorizacijske rezerve, kapitalne rezerve, zadržana dobit i dobit tekuće godine.

Upisani kapital iznos 3.100.00 kn, a sastoji se od tri udjela osnivača. Jedan udjel u vrijednosti 100.000 kn i dva udjela pojedinačne vrijednosti od 1.500.000 kn. Upisani kapital 2015.g. je povećan jer je neto dobit koja je ostvarena u 2014.g. odlukom članova društva iskorištena za povećanje temeljnog kapitala i iznosu 1.500.000 kn, a preostali iznos je prenesen u zadržanu dobit. Povećanje upisanog kapitala, odnosno reinvestiranje dobiti je upisano u registar Trgovačkog suda.

Revalorizacijske rezerve 2015.g. su iskazane u iznosu 600.765 kn, a 2014.g. iznos revalorizacijskih rezervi je iznosio 636.542 kn, formirane su ranijih godina zbog revalorizacije dugotrajne materijalne imovine. U 2015.g. iznos realizirane rezerve je prenesen

u zadržanu dobit. Formirane su i kapitalne rezerve na temelju Odluke o oblikovanju kapitalnih rezervi iz dugoročnog zajma člana društva u iznosu od 13.000.000 kn.

Spin Valis d.d. u strukturi bilance ima stavku rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze. Rezerviranja se odnose na procijenjena primanja radnika za jubilarne nagrade i otpremnine, što je definirano kolektivnim ugovorom.

Rezerviranja za jubilarne nagrade se mjere na temelju metode u kojoj se koriste parametri kao što su očekivanja diskontna stopa, buduće povećanje naknade, stope fluktuacije radne snage i povećanja plaća. Društvo pritom pregledava ključne pretpostavke kod određivanja iznosa rezerviranja za jubilarne nagrade i otpremnine na godišnjoj razini, i pritom uključuje uspješnost korištenja aktualne diskontne stope koja je korištena prilikom utvrđivanja sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova i ocjenjivanja primjerenosti kretanja stopa koje se koriste prilikom određivanja iznosa rezerviranja. Diskontna stopa koja je korištena prilikom izračuna iznosa za 2015.g. iznosila je 3,7 %, dok je 2014.g. iznosila 4,18 %.

Strukturu kapitala u društvu Spin Valis d.d. čini upisani kapital, zakonske rezerve, statutarne rezerve, ostale rezerve.

Upisani kapital društva iznosi 28.910.640 kn, prema izvratku iz Registra Trgovačkog suda u Osijeku, a sastoji se od 65.706 dionica nominalne vrijednosti 440 kn po dionici. Strukturu upisanog kapitala čine slijedeći dioničari:

- Mali dioničari (95,77 %)
- Podravska banka (2,83)
- Raiffeisenbank Austrija d.d. (0,95 %)
- MICOS d.o.o. (0,33 %)
- Erste& Steierm b (0,11 %)

Zakonske rezerve su u 2015.g. iznosile 1.458.100 kn, kao i u 2014.g., a formirane su izdvajanjem iz dobiti do visine 5 % temeljnog kapitala, u skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima.

Statutarne rezerve su iskazane u iznosu 13.263.023 kn, kao i u 2014.g., a takve vrste rezerve su formirane u godinama inflacije (1992 i 1993. godine), kada se revalorizacija obavljala primjenom koeficijenta rasta cijene industrijskih proizvoda.

Ostale rezerve su bile iskazane u iznosu 6.486.918 kn, su nastale prilikom ukidanja rezerviranja za vlastite dionice.

Ostvarena neto dobit u 2014.g. je raspoređena u reinvestiranu dobit i zadržanu dobit. 2015.g. je na temelju odluke Glavne skupštine iz zadržane dobiti isplaćena dividenda u iznosu 1.314.120 kn, a dividenda po dionici je iznosila 20 kn.

5. ZAKLJUČAK

Dugoročna rezerviranja predstavljaju sadašnje obveze za buduće izdatke. Porezno dopuštena rezerviranja koja su porezno priznata su rezerviranja za: troškove u jamstvenim rokovima, za započete sudske sporove, za troškove obnavljanja prirodnih izvora, za otpremnine i mirovine, za neiskorištene godišnje odmore. Rezerviranja se priznaju u trenutku kada poduzeće ima sadašnju obvezu proizašlu iz prošlog događaja, ako je vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa, ako se pouzdanom procjenom može utvrditi iznos obveze.

Troškovi rezerviranja se u računovodstvenoj evidenciji knjiže na temelju vjerodostojne knjigovodstvene isprave i odluka društva. Dokument koji će u knjigovodstvu poslužiti kao osnova za knjiženje je odluka o dugoročnom rezerviranju s navedenim osnovama za koje se provode rezerviranja. Troškovi rezerviranja se u računovodstvenom praćenju knjiže kao trošak u razredu 4 i kao obveza u razredu 9. Prema navedenom ukupni troškovi rezerviranja terete rashode u računu dobiti i gubitka u godini u kojoj je izvršeno rezerviranje.

Rezerviranja za mirovine se odnose na obveze koje su sadržane u mirovinskim planovima. Rezerviranja za otpremnine se odnose na pravo zaposlenika na otpremninu u trenutku kada mu poslodavac otkazuje ugovor o radu poslije dvije godine neprekidnog rada. Osnovu za dugoročno rezerviranje za započete sudske sporove čini gubitak s kojim se može povezati sudsko rješenje. Troškove dugoročnog rezerviranja za rizike u jamstvenom (garancijskom) roku predstavljaju troškovi koji se očekuju s osnove danih jamstava za prodana dobra, temelje se na procjeni očekivanih izdataka koji će nastati zbog otklanjanja nedostataka i dovođenja u ispravnu funkciju. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava predstavlja rezerviranja za troškove koji će nastati pri obnovi prirodnog bogatstva kad korištenje prestane, ili prilikom obnove tijekom iskorištavanja.

Rezerve se formiraju iz neto dobiti. Rezerve mogu biti: zakonske koje su obvezne prema zakonu, statutarne koje se izdvajaju prema statutu društva, rezerve za vlastite dionice, revalorizacijske rezerve koje nastaju prilikom procjene imovine, kapitalni dobitak koji nastaje prilikom prodaje dionica po cijeni koja je veća od nominalne vrijednosti dionice, ostale rezerve koje se formiraju prema potrebi društva.

LITERATURA

1. Belak, V.; Vudrić, N. (2012) Osnove suvremenog računovodstva: dugoročna rezerviranja za rizike i troškove. XXIII. Zagreb: *Belak excellens*.
2. Belak, V. et al. (2012) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb RRiF plus
3. Broz Tominac, S. et al. (2010) Računovodstvo-priručnik za vježbe. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
4. Dražić Lutitsky, I. et al. (2010) Računovodstvo. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
5. Gulin, D. et al. (2006) Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja i poreznih propisa. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
6. Pervan, I. (2007) Praktični vodič kroz računovodstvo: osnovno djelo. Zagreb.
7. Stoha, M. et al. (2010) Računovodstvo trgovačkih društava.
8. Žager, K. i Dečman, N. (2015) Računovodstvo malih i srednjih poduzeća. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Časopisi:

9. Baica, Z. (2012) Računovodstvo dugoročnog rezerviranja za troškove i rizike. Računovodstvo i porezi u praksi, 12 (10), str. 28 – 39.

Web:

10. Zakon o radu. (NN 93/14)

<https://www.zakon.hr/z/307/Zakon-o-radu>

11. Zakon o porezu na dodanu vrijednost. (NN 143/14)

<https://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>

12. Zakon o porezu na dohodak. (NN 137/15).

<http://www.porezna->

[uprava.hr/hr_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro6](http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro6)

13. Pravilnik o porezu na dobit. (NN 143/14).

http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro19

14. Zakon o trgovačkim društvima. (NN 110/15)

<https://www.zakon.hr/z/546/Zakon-o-trgova%C4%8Dkim-dru%C5%A1tvima>

15. Zakon o porezu na dobit. (NN 143/14)

<http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>

16. Međunarodni računovodstveni standardi:

MRS 37. <http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/21/46/100/Odluka.pdf>

MRS 19. <http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/21/46/100/Odluka.pdf>

17. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja:

HSFI 13. http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_03_30_992.html

HSFI 16. http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_03_30_992.html

HSFI 12. http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_03_30_992.html

18. RRif kontni plan 2016.

https://www.google.hr/search?q=rrif+kontni+plan+2016&ie=utf-8&oe=utf-8&gws_rd=cr&ei=3asqWcbND8HIUauxjLAN

POPIS TABLICA:

Tablica 1: Plan rezerviranja za otpremnine.....5

Tablica 2: Procjena troškova dugoročnog rezerviranja za 2012. godinu.....9

POPIS SLIKA:

Slika 1: Kapitalni dobitak.....27

POPIS SHEMA:

Shema 1: Knjiženje rezerviranja za otpremnine.....5

Shema 2: Knjiženje rezerviranja po započetim sudskim sporovima.....7

Shema 3: Knjiženje troškova dugoročnog rezerviranja za rizike u jamstvenom roku.....9

Shema 4: Knjiženje rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava.....11

Shema 5: Knjiženje zakonskih rezervi.....15

Shema 6: Knjiženje rezervi za vlastite dionice i udjele.....17

Shema 7: Knjiženje rezervi za vlastite dionice i udjele.....18

Shema 8: Knjiženje ostalih rezervi.....20

Shema 9: Knjiženje raspoređivanje neto dobiti tekuće godine.....21

Shema 10: Knjiženje raspoređivanje neto dobiti tekuće godine.....22

Shema 11: Knjiženje pokrića gubitka iz rezervi.....23

Shema 12: Knjiženje kapitalne rezerve iz dodatnih uplata.....26

Shema 13: Knjiženje kapitalnog dobitka.....28

Primjer 14: Revalorizacijska rezerva.....29

Shema 15: Knjiženje razmjernog povećanja nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti.....30

Shema 16: Knjiženje revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti.....31

POPIS FORMULA:

Formula 1: Udjel zakonske rezerve i kapitalnih rezervi u temeljnom kapitalu.....15

POPIS KRATICA:

HSFI - Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

MRS- Međunarodni računovodstveni standardi

Čl. – Članak

St. – Stavak

NN – Narodne novine

ZTD – Zakon o trgovačkim društvima

MSFI – Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

ZoPD – Zakon o porezu na dobit

IZJAVA O AUTORSTVU RADA

Ja, **Valentina Blažević**, pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor završnog/diplomskog rada pod naslovom **Računovodstveno praćenje rezerviranja i rezervi poduzeća** te da u navedenom radu nisu na nedozvoljen način korišteni dijelovi tuđih radova.

U Požegi, 27.06.2017.

Ime i prezime studenta
