

# Specifičnosti računovodstva u ugostiteljstvu - case study "Makarun j.d.o.o."

---

**Makarun, Katarina**

**Undergraduate thesis / Završni rad**

**2023**

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:191:569082>

*Rights / Prava:* [Attribution 4.0 International](#)/[Imenovanje 4.0 međunarodna](#)

*Download date / Datum preuzimanja:* **2025-03-28**



*Repository / Repozitorij:*

[Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management](#)



**SVEUČILIŠTE U RIJECI**  
**Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**  
**Preddiplomski sveučilišni studij**

**Katarina Makarun**

**Specifičnosti računovodstva u ugostiteljstvu – case study**  
**“Makarun j.d.o.o.”**

**Specifics of accounting in hospitality – case study “Makarun**  
**j.d.o.o.”**

Završni rad

Opatija, 2023.

**SVEUČILIŠTE U RIJECI**  
**Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**  
**Preddiplomski sveučilišni studij**  
Poslovna ekonomija u turizmu i ugostiteljstvu  
Studijski smjer: Menadžment u turizmu

**Specifičnosti računovodstva u ugostiteljstvu – case study**  
**“Makarun j.d.o.o.”**

**Specifics of accounting in hospitality – case study “Makarun**  
**j.d.o.o.”**

Završni rad

Kolegij:                   **Računovodstvo**                    Student:                    **Katarina Makarun**

Mentor:            **Dr.sc. Dubravka Vlašić, izv.prof.**                    Matični broj:                    **24341**

Opatija, rujan 2023.



## IZJAVA O AUTORSTVU RADA I O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG ZAVRŠNOG RADA

---

**Katarina Makarun**

(ime i prezimestudenta)

**24341**

(matičnibrojstudenta)

---

### Specifičnosti računovodstva u ugostiteljstvu – case study “Makarun j.d.o.o.”

---

(naslov rada)

Izjavljujem da sam ovaj rad samostalno izradila/o, te da su svi dijelovi rada, nalazi ili ideje koje su u radu citirane ili se temelje na drugim izvorima, bilo da su u pitanju knjige, znanstveni ili stručni članci, Internet stranice, zakoni i sl. u radu jasno označeni kao takvi, te navedeni u popisu literature.

Izjavljujem da kao student–autor završnog rada, dozvoljavam Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci da ga trajno javno objavi i besplatno učini dostupnim javnosti u cjelovitom tekstu u mrežnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci.

U svrhu podržavanja otvorenog pristupa završnim radovima trajno objavljenim u javno dostupnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci, ovom izjavom dajem neisključivo imovinsko pravo iskorištavanja bez sadržajnog, vremenskog i prostornog mog završnog rada kao autorskog djela poduvjetima *Creative Commons* licencije CC BY Imenovanje, prema opis u dostupnom na <http://creativecommons.org/licenses/>.

U Opatiji, 10.09.2023.

Potpis studenta

## **Sažetak**

Računovodstvo je djelatnost koja se kao jezik poslovanja pojavljuje u svim granama i djelatnostima gospodarstva te se temeljem njegovih informacija donose mnoge poslovne odluke. Računovodstvenim bilježenjem poslovnih procesa unutar poslovnog subjekta nastaju računovodstvene informacije koje se objavljuju unutar temeljnih financijskih izvještaja. Putem financijskih izvještaja, prvenstveno eksterni korisnici dobivaju uvid u opće stanje poslovnog subjekta i osiguravaju potrebne informacije za donošenje poslovnih odluka. Iz tih razloga računovodstveni sustav predstavlja osnovu informacija svakog poslovanja. Računovodstvene usluge potrebne su u svim djelatnostima ali svaka djelatnost ima svoje računovodstvene specifičnosti i razlikuje se u vidu provođenja zakona, pravila i propisa te odluka donesenih od strane pravnog tijela. U radu su predstavljene računovodstvene specifičnosti koje se pojavljuju u djelatnosti ugostiteljstva kroz konkretan primjer.

Ključne riječi: Računovodstvo; računovodstvene informacije; troškovi, financijski izvještaji, ugostiteljska djelatnost,

## **Sadržaj**

Uvod	1
1. Teorijski okviri računovodstva	2
1.1. Koncepti računovodstva	3
1.2. Računovodstvena načela	6
1.3. Računovodstvena regulativa	8
1.3.1. Računovodstveni standardi	8
1.3.2. Zakon o računovodstvu	11
1.4. Računovodstveni proces	12
2. Specifičnosti računovodstva u ugostiteljstvu	17
2.1. Zakoni i propisi unutar ugostiteljstva	19
2.2. Računovodstveni aspekt oporezivanja usluga hrane i pića	19
2.3. Izračun cijena usluga u ugostiteljstvu	22
2.5. Troškovi, rashodi i prihodi u ugostiteljstvu	24
2.6. Financijski izvještaji u ugostiteljskoj djelatnosti	27
3. Specifičnosti računovodstva u ugostiteljstvu na primjeru –Makarun j.d.o.o.”	29
3.1. Izračun cijene usluga na primjeru Makarun j.d.o.o.	30
3.2. Troškovi, rashodi i prihodi na primjeru Makarun j.d.o.o.	31
3.3. Financijski izvještaji u ugostiteljstvu na primjeru Makarun j.d.o.o.	31
Zaključak	36
Literatura	37
Popisi ilustracija	39

## Uvod

Ugostiteljstvo kao globalno rasprostranjena djelatnost sa sve većim udjelom u privredi po mnogo čemu se razlikuje od ostalih djelatnosti pa tako postoje karakteristike koje se moraju uvažavati i u računovodstvenom procesu ugostiteljske djelatnosti. Računovodstvena djelatnost provedbom računovodstvenog procesa u ugostiteljstvu omogućuje praćenje i kontrolu, osigurava potrebnu informacijsku osnovicu za donošenje poslovnih odluka unutar poduzeća i izvan njega, razmjenu dobara i mnoštvo drugih. Bez računovodstvenih usluga koje su ujedno i zakonski propisane, nijednom poslovnom subjektu rad ne bi bio moguć. Računovodstveni proces obavlja se temeljem važećeg zakonskog okvira i računovodstvene regulative koji su sadržani u Zakonu o računovodstvu i računovodstvenim standardima koji se temelje na računovodstvenim načelima. Tek kada je računovodstveni proces proveden u skladu s računovodstvenom regulativom dobivene informacije su pravovaljane i točne te mogu poslužiti za donošenje poslovnih odluka i upravljanje ugostiteljskim subjektom. Cilj ovog rada je istražiti, objasniti i prezentirati specifičnosti računovodstva malih poduzetnika koji se bave ugostiteljskom djelatnošću. Struktura rada razrađena je kroz tri poglavlja. Unutar prvog poglavlja predstavljen je teorijski okvir računovodstva koji se obrađuje kroz potpoglavlja koncepti računovodstva, računovodstvena regulativa, Zakon o računovodstvu te računovodstveni standardi. Drugo poglavlje rada naglasak stavlja na specifičnosti računovodstva u djelatnosti ugostiteljstva, a unutar poglavlja bit će obrađeni porezi u ugostiteljstvu, kalkulacije izračuna cijene proizvoda, troškovi, rashodi i prihodi u ugostiteljstvu te financijski izvještaji. U trećem posljednjem poglavlju na konkretnom primjeru poslovanja malog poduzetnika Makarun j.d.o.o. obrađuju se specifičnosti računovodstvenog procesa ugostitelja uvažavajući zakonsku regulativu i teorijske okvire te prezentirajući stvarne računovodstvene informacije. Korištene metode tijekom pisanja su: metoda sinteze koja omogućuje povezivanje pojmova u cjeline i donošenje zaključka, zatim metoda kompilacije koja omogućuje preuzimanje tuđih rezultata, mišljenja, stavova i zaključka znanstveno – istraživačkog rada, metoda deskripcije to jest opisivanja činjenica te metoda komparacije omogućuje uspoređivanje podataka tijekom određenog razdoblja.

# 1. Teorijski okviri računovodstva

Potreba za zapisivanjem, praćenjem i vođenjem poslovnih procesa kroz financijske podatke i nastalih promjena unutar poslovanja, sa svrhom dobivanja informacija koje bi omogućile pravodobno, lakše i bolje upravljanje poduzećem oduvijek je bila izražena kod ljudi. Djelatnost računovodstva proizašla je iz te potrebe, a temelji današnjeg modernog računovodstva postavljeni su još u 14. stoljeću iako prvi zapisi praćenja promjena sežu mnogo, mnogo dalje u prošlost. Računovodstvena djelatnost kontinuirano se razvija, a njezin je značaj u tome što danas svi poslovni i ostali sustavi imaju zakonsku obvezu da moraju imati određeni oblik računovodstva. Jedni tako imaju vlastitu računovodstvenu službu ili odjel dok drugi prepuštaju računovodstvene poslove specijaliziranim računovodstvenim servisima koji za njih obavljaju računovodstvenu djelatnost. Zbog širokog opsega poslova i djelovanja računovodstvene djelatnosti teško je jednom konkretnom definicijom objasniti pojam računovodstva. Prvu definiciju računovodstva postavila je AICPA (Američki institut ovlaštenih javnih računovođa), a ona glasi: “Računovodstvo je praksa bilježenja, klasificiranja i izvješćivanja o poslovnim transakcijama za tvrtku. Pruža povratne informacije menadžmentu o financijskim rezultatima i status organizacije.”<sup>1</sup> Nakon AICPA mnogi su autori nastojali definirati računovodstvo, pa se tako u teoriji računovodstvo definira kao „vještina bilježenja, razvrstavanja, skraćenog prikazivanja i interpretiranja u novčanom obliku izraženih poslovnih događaja koji su barem djelomično financijske naravi i intepretiranje iz toga prošlih rezultata.”<sup>2</sup> Računovodstvo, kao djelatnost pruža svojem korisniku i omogućuje da bilježi nastale promjene unutar poslovanja, razvrstava, kontrolira, analizira podatke to jest analizira i prati promjene na imovini, obvezama i kapitalu, prihode i rashode, primitke i izdatke te s time dobiva željene informacije koje koristi kao podlogu za daljnje planiranje, donošenje odluka i poduzimanje određenih akcija. Računovodstvo je moguće prepoznati kroz sljedeće pristupe:<sup>3</sup>

## 1. Računovodstvo kao znanstvena disciplina

---

<sup>1</sup>Accounting Tools <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-accountancy.html> (03.04. 2023.)

<sup>2</sup>K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva 23.

<sup>3</sup>D. Gulin, F. Spajić, I. Spremić, S. Tadijančević, V. Vašiček. K. Žager, L. Žager ( Zagreb 2003.) Računovodstvo str.10



2. Računovodstvo kao jezik biznisa
3. Računovodstvo kao informacijska i upravljačka funkcija
4. Računovodstvo kao uslužna funkcija

Računovodstvo se promatra kao znanstvena disciplina zbog neprestanog rada na unapređivanju izvedbe i metodologije u svrhu što bolje prilagodbe okolini to jest poslovnim sustavima s ciljem dobivanja potrebnih informacija. Računovodstvo i njegovi računovodstveni propisi i standardi primjenjuju se i nacionalno i globalno. Postavljeni su nacionalni i međunarodni računovodstveni standardi što dovodi do zaključka da je računovodstvo kako nacionalno tako i međunarodno priznat jezik biznisa koji se koristi za donošenje odluka u poslovanju. Iz činjenice da računovodstvo svojim korisnicima pruža i osigurava potrebne informacije računovodstvo se promatra i kao dio informacijskog sustava te pruža svojim internim i eksternim korisnicima potrebne informacije za upravljanje i vođenje. Prije samog dobivanja željenih informacija, podaci unutar računovodstva prolaze kroz različite procese koji su obuhvaćeni: klasificiranjem, sumiranjem i interpretiranjem računovodstvenih izvještaja, slijedom primjene instrumenata, metoda i tehnika, te propisa i računovodstvenih standarda. Računovodstvo se smatra uslužnom funkcijom zbog toga što pruža svoje usluge u svim djelatnostima.

## **1.1. Koncepti računovodstva**

Računovodstvo se kao koncept najprije promatrao kroz tradicionalnu podjelu, dok se tijekom vremena razvio i moderan koncept računovodstva. U tradicionalni koncept računovodstva ubraja se: računovodstveno planiranje, knjigovodstvo, računovodstvena kontrola i računovodstvena analiza. Nasuprot tome u suvremeni koncept računovodstva ubraja se: financijsko računovodstvo, računovodstvo troškova, upravljačko računovodstvo. U nastavku će pobliže biti objašnjene obje podjele računovodstva.

Shema 1.Podjela računovodstva



Izvor: Obrada autora temeljem: K. Žager V. Vašićek L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str.: 23, 26

Prema tradicionalnom računovodstvu, „računovodstvo predstavlja zaokruženi sistem evidencije u kojem se na poseban način planiraju, evidentiraju, kontroliraju i analiziraju stanja i kretanja sredstava i poslova u privrednim organizacijama i s tim u vezi sastavljaju računovodstvene informacije.“<sup>4</sup> Računovodstveno planiranje odvija se kroz prikupljanje, bilježenje, obradu, procesuiranje podataka i njihovu prezentaciju. Interpretacijom podataka dolazi se do potrebnih informacija za predviđanje i projekciju o budućem stanju i događajima poslovnog sustava. Provedbom računovodstvenog planiranja dobivaju se planski i budžetirani financijskih izvještaja te planske kalkulacije i prognoze za daljnje aktivnosti poslovnog sustava. Knjigovodstvo kao najstariji dio računovodstva u najvećoj mjeri upotrebljava se u praksi. U svojim knjigovodstvenim knjigama evidentira promjene koje su se već dogodile to jest usmjereno je na prošlost. Poslovne promjene koje bilježi

<sup>4</sup>K. Žager V. Vašićek L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str. 23

knjigovodstvo moraju zadovoljiti četiri uvjeta kako bi postale predmetom knjigovodstvene evidencije<sup>5</sup>:

1. Promjena prvo treba nastati
2. Promjene trebaju biti dokumentirane
3. Promjene trebaju biti iskazane vrijednosno
4. Promjene trebaju utjecati na promjenu računovodstvenih kategorija (imovine, obveze, glavnice, prihoda, rashoda, poslovnog rezultata.)

Računovodstvena kontrola vrlo je važan dio tradicionalnog koncepta računovodstva. Njena zadaća je briga o ispravnosti i pouzdanosti računovodstvenih podataka i informacija. Računovodstvena analiza bavi se usporedbom postavljenog plana i događaja koji su se stvarno dogodili i evidentirani su u knjigovodstvenim ispravama. Cilj analize je saznati kakva su i kolika odstupanja između plana i stvarnih događaja i na koji način ta odstupanja smanjiti.

Suvremeni koncept računovodstva razvija se krajem 20. stoljeća kao posljedica globalizacije, povećanja tržišta i korisnika te uslijed razvoja informatičke tehnologije. Suvremeno računovodstvo razlikuje se od tradicionalnog zbog toga što je usmjereno na korisnika i pružanje potrebnih računovodstvenih informacija korisniku.

Schema 2. Podjela suvremenog računovodstva



Izvor: Obrada autora temeljem: K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva,26

<sup>5</sup>D. Gulin, F. Spajić, I. Spremić, S. Tadijančević, V. Vašiček, K. Žager, L.Žager Računovodstvo, (Zagreb,2003) Računovodstvo str.15

Računovodstvene informacije za svoje potrebe koriste interni i eksterni korisnici. Interni korisnici su menadžeri na svim hijerarhijskim razinama unutar poduzeća to jest operativni, srednji i top menadžment. Eksterni korisnici su: konkurenti, dobavljači, vlasnici, vlada, kupci, kreditori, dioničari. Podjelom suvremenog računovodstva koje je orjentirano na korisnike računovodstvenih informacija nastaju tri nove grane računovodstva, a one su: financijsko računovodstvo, računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo. Financijsko računovodstvo osigurava potrebne informacije za sastavljanje financijskih izvještaja i kao takvo namijenjeno je za pružanje informacija eksternim korisnicima. Računovodstvo troškova područje je unutar računovodstva koje prati nastajanje troškova po mjestima i vrstama nastanka i osigurava informacije namijenjene internim korisnicima. Upravljačko računovodstvo pruža financijske i nefinancijske informacije menadžerima unutar poduzeća.

## 1.2. Računovodstvena načela

Računovodstvena načela predstavljaju osnove na kojima se temelji računovodstvo, njegove metode i postupci te računovodstveni standardi s ciljem pružanja kvalitetnih informacija računovodstvenih procesa svojim korisnicima. Na svjetskoj sceni najpoznatiji i najprihvaćeniji je sustav američkih računovodstvenih načela poznatih kao opće prihvaćenih načela (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles). Ovaj sustav postavlja pravila o procjeni, bilježenju, i izvješćivanju o poslovnim aktivnostima<sup>6</sup>, a u nastavku se navodi i pojedinačno objašnjena svaki od njih.

Računovodstvena načela su:<sup>7</sup>

1. Načelo nabavne vrijednosti ili troška nabave (Cost principle);
2. Načelo objektivnosti (Objectivity principle);
3. Načelo realizacije (Realization principle);
4. Načelo sučeljavanja prihoda i rashoda (Matching principle);
5. Načelo materijalnosti (Materiality principle);

---

<sup>6</sup>D. Gulin L. Žager Računovodstvo, 35

<sup>7</sup> K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, 110

6. Načelo potpunosti (Full-disclosure principle);
7. Načelo konzistentnosti (Consistency principle);
8. Načelo opreznosti (Conservatism principle).

Načelo troška nabave u praksi se primjenjuje zbog lakog utvrđivanja troškova nabave, putem novčanih izdataka. Ovo načelo temelji se na nabavnoj vrijednosti to jest bilježenje svih poslovnih događaja podliježe definiranju trošku nabave. Nedostaci načela troška vidljivi su u doba inflacije zbog toga što prikazane vrijednosti troška nabave postaju zastarjele uslijed porasta cijene tijekom inflacije. Načelo objektivnosti nalaže da se sastavljanje financijskih izvještaja mora temeljiti na objektivnim dokumentiranim podacima. Ovim načelom vode se i knjigovodstvene evidencije podataka. Načelo realizacije događaja to jest nastanka događaja zahtijeva da se prihodi bilježe onda kada su stvarno nastali, u ono vrijeme kada je događaj nastao, a ne onda kada je novac zaprimljen. Sljedeće načelo, načelo sučeljavanja prihoda i rashoda primjenjuje se prilikom utvrđivanja rezultata poslovanja te nalaže da se komparacija prihoda i rashoda odnosi na one nastale u istom obračunskom razdoblju. Načelo materijalnosti (značajnosti) uvjetuje primjenjivanje svih važnih načela s funkcijom stvaranja realnog prikaza poslovnog subjekta. Nasuprot tome ovo načelo omogućuje svako odudaranje od onih načela čije je primjenjivanje otežano u praksi, a da pri tom značajno ne narušavaju visinu realiziranog poslovnog rezultata.<sup>8</sup> Načelo potpunosti nalaže da se sve potrebne i važne informacije koje služe za ocjenu poslovanja poduzeća ne smiju izostaviti iz financijskih izvještaja. Načelo konzistentnosti ili dosljednosti uvjetuje primjenu usvojenih računovodstvenih politika, to jest svi poslovni događaji moraju se bilježiti po unaprijed utvrđenim pravilima. Također nije poželjno mijenjanje računovodstvenih politika unutar obračunskog razdoblja zbog toga što svaka politika stvara svoje specifične rezultate, posljedično promjenom računovodstvene politike mijenjaju se i rezultati tijekom obračunskog razdoblja što dovodi do iskrivljene i netočne slike stanja. Načelo opreznosti (razboritosti) proizlazi iz neizvjesnosti kao sastavnog dijela poslovanja. Načelo nalaže da se u tekućem razdoblju prikaže što manji poslovni rezultat, a ostatak da se prenese u sljedeća obračunska razdoblja. Računovodstvena načela predstavljaju temelje za daljnje razvijanje računovodstvenih propisa i standarda. Kako bi primjena računovodstvenih načela u praksi bila jednostavnija i lakša dolazi do razrade računovodstvenih načela u pogledu metoda

---

<sup>8</sup>Ibidem., 111

obrade podataka, te prezentiranja informacija, sama razrada načela dovela je do pojave računovodstvenih standarda.

### **1.3. Računovodstvena regulativa**

Računovodstvena djelatnost prisutna je u cijelom svijetu, prvenstveno u svrhu stvaranja reda u poslovanju i u provođenju te obavljanju računovodstvene djelatnosti. Kako bi to postigla definirana je zakonskim pravilima, propisima i standardima kao što su: Zakon o računovodstvu, računovodstvena načela, Međunarodni računovodstveni standardi i međunarodni standardi financijskog izvještavanja te Hrvatski standardi financijskog izvještavanja koji se temelje na računovodstvenim načelima. Svi ovi propisi, pravila i standardi obuhvaćeni su pod zajedničkim nazivom računovodstvene regulative. „Računovodstvena regulativa izraz je koji se koristi u računovodstvenoj literaturi i praksi, označava pravila, propise, uredbe, načela i standarde za vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje financijskih izvještaja, vrednovanje ili uopće propisivanje računovodstva.“<sup>9</sup> U nastavku će biti predstavljeni računovodstveni standardi (međunarodni računovodstveni standardi i međunarodni standardi financijskog izvještavanja te Hrvatski standardi financijskog izvještavanja) i Zakon o računovodstvu.

#### 1.3.1. Računovodstveni standardi

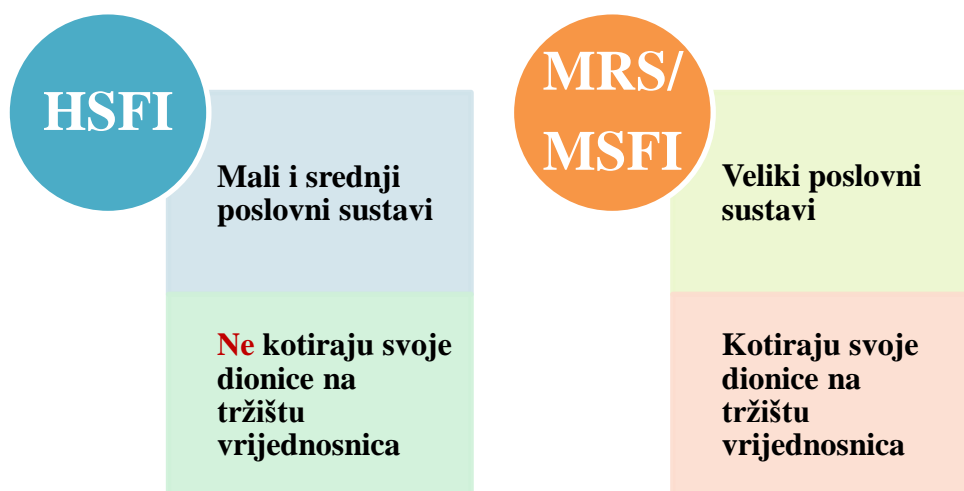
Računovodstveni standardi temelje se na prethodno navedenim računovodstvenim načelima, a razvili su se kao potreba ujednačavanja pravila kako na nacionalnoj tako i na međunarodnoj razini. Iz tog je razloga većina zemalja u svojoj ekonomiji postavila svoje nacionalne računovodstvene standarde. S namjerom olakšavanja međunarodne razmjene dobara i informacija i sa svrhom uvođenja objektivnosti i jednakosti standarda za sve doneseni su međunarodni računovodstveni standardi odnosno međunarodni standardi financijskog izvještavanja. Kada je riječ o primjeni prethodno navedenih standarda razlikuju se poslovni

---

<sup>9</sup>Ibidem. str. 5

sustavi koji primjenjuju nacionalne standarde u ovom slučaju Hrvatske standarde financijskog izvještavanja i poslovni sustavi koji implementiraju Međunarodne standarde financijskog izvještavanja. Manji i srednji poslovni sustavi koji svoje dionice ne kotiraju na burzi to jest, poslovni sustavi koji svojim vrijednosnim papirima ne trguju na financijskim tržištima dužni su primjenjivati Hrvatske standarde financijskog izvještavanja. Nasuprot tome, veliki poslovni sustavi čije dionice kotiraju na burzi to jest trguju na financijskim tržištima vrijednosnica, primjenjuju Međunarodne računovodstvene standarde financijskog izvještavanja.

Shema 3. Primjena standarda u poslovnim sustavima u RH



Izvor obrada autora temeljem: Zakon o računovodstvu NN78/15 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015\\_07\\_78\\_1493.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_07_78_1493.html) (04.04.2023)

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja zasnovani su na nacionalnoj računovodstvenoj praksi ali i Direktivi Europskog parlamenta i Vijeća. Temelj za razvijanje HSFI standarda postavljen je u Zakonu o računovodstvu koji je potaknuo daljnji razvoj nacionalnih hrvatskih standarda. Hrvatske standarde financijskog izvještavanja odobrava i postavlja Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena načela i pravila koja implementira računovodstvena struka, i upotrebljava prilikom izrade i prezentiranja financijskih izvještaja. „Sadrže zahtjeve priznanja, mjerenja, prezentiranja i objavljivanja transakcija i događaja važnih za financijske

izvještaje opće namjere.“<sup>10</sup> Prva zadaća s kojom su standardi postavljeni je uvođenje jedinstvene osnove za izradu i prezentiranje financijskih izvještaja za sve korisnike. Druga zadaća standarda je održavanje zakonske regulative to jest standardi se postavljaju kao pomoć u provođenju revizija, kao pomoć revizorima kod odlučivanja ako su izvještaji usklađeni s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja te treća zadaća je pomoć svim korisnicima u tumačenju financijskih izvještaja kako bi došli do pravovaljanih željenih informacija. Od 1993. godina Zakonom o računovodstvu donesena je odredba o primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda/ međunarodnih standarda financijskog izvještavanja kojih se mora pridržavati računovodstvena služba. Primjena međunarodnih računovodstvenih standarda u praksi je komplicirana i složena iz tog razloga može se zaključiti da Hrvatski standardi financijskog izvještavanja nastaju kao pojednostavljena verzija Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja namijenjena malim i srednjim poslovnim sustavima. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja uspostavljaju se s osnovnim ciljem razvijanja računovodstvenih standarda koji uvjetuju kvalitetne, transparentne i usporedne informacije u financijskih izvještajima.<sup>11</sup> U nastavku će biti navedeni aktualni standardi HSFI i MSFI.

### **Hrvatski standardi financijskog izvještavanja<sup>12</sup>:**

- HSFI 1 Financijski izvještaji
- HSFI 2 Konsolidirani financijski izvještaji
- HSFI 3 Računovodstvene politike, promjena računovodstvenih procjena i pogreške
- HSFI 4 Događaji nakon datuma bilance
- HSFI 5 Dugotrajna nematerijalna imovina
- HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina
- HSFI 7 Ulaganje u nekretnine
- HSFI 8 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
- HSFI 9 Financijska imovina
- HSFI 10 Zalihe

---

<sup>10</sup>Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja NN 86/15 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015\\_08\\_86\\_1709.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html) (05.04.2023)

<sup>11</sup>Ibid.

<sup>12</sup>Ibid.



- HSFI 11 Potraživanja
- HSFI 12 Kapital
- HSFI 13 Obveze
- HSFI 14 Vremenska razgraničenja
- HSFI 15 Prihodi
- HSFI 16 Rashodi
- HSFI 17 Poljoprivreda

**Međunarodni standardi financijskog izvještavanja<sup>13</sup>:**

- MSFI 1 Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja
- MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama
- MSFI 3 Poslovna spajanja
- MSFI 4 Ugovori o osiguranju
- MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
- MSFI 6 Istraživanje i procjena mineralnih resursa
- MSFI 7 Financijski instrumenti: objavljivanje
- MSFI 8 Poslovni segmenti
- MSFI 9 Financijski instrumenti
- MSFI 10 Konsolidirani financijski izvještaji
- MSFI 11 Zajednički poslovi
- MSFI 12 Objavljivanje udjela u drugim subjektima
- MSFI 13 Mjerenje fer vrijednosti
- MSFI 14 Prihodi na temelju ugovora s kupcima
- MSFI 15 Najmovi
- MSFI 16 Ugovori o osiguranju

Nakon prezentiranja računovodstvenih standarda može se zaključiti da odredbe računovodstvenih standarda sežu puno detaljnije i pomnije u: tehnike, metode, razvrstavanja i interpretaciju računovodstvenih podataka i prezentiranja računovodstvenih informacija

---

<sup>13</sup>Uredba komisije (EZ) br. 1126/ 2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s uredbom (EZ) br. 1606/ 2002 Europskog parlamenta i Vijeća <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2008/1126/2023-01-01> (05.04. 2023.)

nego što to objašnjavaju računovodstvena načela. Donošenje računovodstvenih standarda uvelike je olakšalo i omogućilo lakše obavljanje i vršenje provjera računovodstvenih radnji kako unutar nacionalnih granica tako i globalno. Ovi standardi kontinuirano se razvijaju i poboljšavaju.

### 1.3.2. Zakon o računovodstvu

Računovodstvo u Republici Hrvatskoj regulirano je temeljnim Zakonom o računovodstvu. „**Zakonom o računovodstvu** uređuje se računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.”<sup>14</sup> Zakon o računovodstvu Hrvatski sabor donosi sukladno s Direktivom Europskog parlamenta i Vijeća. Trenutno je na snazi Zakon o računovodstvu kojeg je donio Hrvatski sabor na sjednici 3. srpnja 2015. godine. Pošto mijenjanje zakona traje dugo i nepraktično je sve promjene ovog zakona, državno tijelo objavljuje široj javnosti Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu. Posljednji Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu objavljen je u Narodnim novinama 20. srpnja 2023. godine te je stupio na snagu 28. srpnja 2023., a pojedine odredbe stupit će na snagu 1. siječnja 2024. godine. Zakon o računovodstvu kategorizira poduzetnike na mikro, male, srednje i velike. Poduzetnici se razvrstavaju temeljem: ukupnog iznosa aktive, ukupnog iznosa prihoda te prosječnog broja radnika. Poduzetnik mora zadovoljavati dva od ova tri uvjeta kako bi pripao svojevrsnoj skupini poduzetnika. U skladu sa svojom skupinom poduzetnika, svaki poduzetnik je obavezan prikupljati i izrađivati knjigovodstvene isprave, voditi poslovne knjige te izraditi financijske izvještaje sukladno Zakonu o računovodstvu te se

---

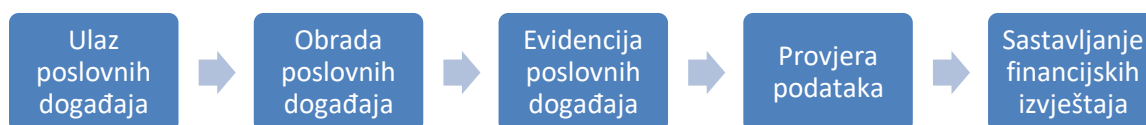
<sup>14</sup>Zakon o računovodstvu NN 78/15 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015\\_07\\_78\\_1493.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_07_78_1493.html) (04.04.2023)

pridržavati propisa i poštivati pri tome standarde financijskog izvještavanja te temeljna načela urednog knjigovodstva.<sup>15</sup>

## 1.4. Računovodstveni proces

Ključna stavka računovodstvene djelatnosti je osigurati potrebne informacije svojim korisnicima. Način kojim računovodstvena djelatnost dolazi do svojih produkata to jest informacija naziva se računovodstveni proces. Računovodstveni proces sastoji se od pet faza te se kroz računovodstveni proces upotrebljavaju mnogi računovodstveni instrumenti u svrhu obrade ulaznih podataka u proces u izlazne informacije namijenjene korisnicima bili oni interni ili eksterni. Važno je naglasiti da ulazni podaci to jest inputi predstavljaju nastale poslovne događaje. Kako bi poslovni događaji bili pogodni za ulazak u računovodstveni proces i njihovu daljnju obradu moraju zadovoljavati četiri temeljna uvjeta, a to su: da su se poslovni događaji koji ulaze u računovodstveni proces, stvarno dogodili, da su vrijednosno izraženi i to jest izraženi u novcu, da njihova vrijednost uzrokuje promjenu stanja aktive i pasive te prihoda i rashoda te za navedeno mora postojati odgovarajuća pravovaljana isprava, koja služi kao dokaz, potvrđuje da je određena promjena nastala. Poslovni događaji mogu nastati unutar samog poslovnog subjekta, između subjekta i okoline ili u okolini poslovnog subjekta.

Shema 4: Pojednostavljeni prikaz računovodstvenog procesa



Izvor: Obrada autora temeljem: D. Gulin, F. Spajić, I. Spremić, S. Tadijančević, V. Vašiček, K. Žager, L. Žager (Zagreb, 2003) Računovodstvo, str. 132

---

<sup>15</sup> Ibidem

Kao što je već rečeno računovodstveni proces sastoji se od 5 faza, a započinje prikupljanjem podatka o poslovnim događajima koji su nastali. U sljedećoj, drugoj fazi računovodstvenog procesa poslovni događaji prolaze kroz klasifikaciju i analizu. Klasificiraju se oni poslovni događaji koji zadovoljavaju uvjete ulaska u računovodstveni proces i oni koji ne zadovoljavaju. Nakon klasifikacije poslovnih događaja slijedi evidencija poslovnih događaja, onih događaja, koji zadovoljavaju uvjete u poslovnim knjigama. Četvrta faza sačinjava provjeru podataka u poslovnim knjigama i sastavljanje probne bilance, bruto bilance. Nakon sastavljanja bruto bilance slijedi završna faza, a to je sastavljanje financijskih izvještaja koji su namijenjeni pružanju informacija o stanju poslovanja poslovnog subjekta korisnicima.

Računovodstveni proces značajan je radi informacija koje pruža, dijela njih kroz financijske izvještaje koji se nazivaju produktom ovog procesa. Financijski izvještaji predstavljaju temelj uvida u poslovanje vanjskim korisnicima te njima omogućuje donošenje poslovnih odluka i radi toga je vrlo važno da sve faze procesa budu pravovaljano izvedene, u vidu izbjegavanja mogućih pogrešaka. Kako je prethodno navedeno u računovodstvenom procesu se upotrebljavaju računovodstveni instrumenti te se u nastavku detaljnije objašnjavaju kao i njihova uloga. Instrumente računovodstva može se podijeliti u tri skupine: računovodstvene isprave, poslovne knjige i računovodstveni izvještaji. Računovodstvene isprave koje se još i nazivaju knjigovodstvene isprave predstavljaju pisani dokument o poslovnim događajima koji su se već dogodili, predstavljaju dokaz o događaju i tako omogućuju da događaj bude zabilježen u poslovnim knjigama. Primjer računovodstvenih isprava su: fakture, kalkulacije, obračuni plaća, nalozi za uplatu ili isplatu i mnogi drugi. Poslovne knjige su mjesto gdje se unose, evidentiraju i bilježe poslovni događaji. Osnovne poslovne knjige su glavna knjige i dnevnik. Glavna knjiga kronološki i sistematizirano evidentira svaki oblik imovine, izvora imovine, prihoda i rashoda te na poseban način kronološki evidentira nastale promjene za svaku kategoriju.<sup>16</sup> Dnevnik se razlikuje od glavne knjige po tome što se u njega upisuju poslovni događaji onako kako su nastali bez daljnjeg razvrstavanja na posebne kategorije. U dnevnik i u glavnu knjigu upisuju se iste poslovne promjene te njihove vrijednosti moraju biti jednake. Putem dnevnika i knjige moguće je provesti kontrolu ulaznih podataka i kontrolu knjiženja podatka, te na kraju

---

<sup>16</sup>K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str. 67

ispravnost dobivenih informacija. Ako se u nekom dijelu vrijednosti glavne knjige i dnevnika ne podudaraju došlo je pogreške u nekom dijelu procesa. Treća skupina računovodstvenih instrumenata su računovodstveni izvještaji.

Financijski (računovodstveni) izvještaji produkt su računovodstvenog procesa unutar financijskog računovodstva. Namijenjeni su prvenstveno eksternim korisnicima ali i internim korisnicima kako bi pružili uvid u stvarno stanje i aktivnosti unutar poduzeća te kao pomoć i temelj za donošenje poslovnih odluka. Prema Zakonu o računovodstvu temeljni financijski izvještaji obuhvaćaju: bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku i izvještaj o promjenama vlasničke glavnice. Detaljno objašnjenje pojedinih pozicija iz ovih financijskih izvještaja sadrže bilješke uz financijske izvještaje. Trgovačka društva te fizičke i pravne osobe koji su obveznici poreza na dobit moraju sastavljati temeljne financijske izvještaje sukladno rokovima koji se javno objavljuju na stranicama ministarstva financija. U nastavku će se detaljnije objasniti pojedinačno svaki temeljni financijski izvještaji.

**Bilanca** se još naziva izvještaj o financijskom položaju. Definira se kao financijski izvještaj koji sistematizirano prikazuje stanje imovine, obveza i kapitala u određenom vremenskom trenutku to jest na određeni dan. „Stoga je bilanca temeljni financijski izvještaj koji prikazuje financijski položaj poduzeća koji - služi kao podloga za ocjenu sigurnosti poslovanja.“<sup>17</sup> Bilancu tvore aktiva i pasiva. Aktiva predstavlja imovinu sve što je nastalo kao rezultat nekih prošlih djelovanja poduzeća i koristit će pri daljnjoj upotrebi sa svrhom multipliciranja ekonomske koristi. Imovina se dijeli na dugotrajnu i kratkotrajnu. Pasiva predstavlja kapital, dugoročne i kratkoročne obveze to jest predstavlja izvore putem kojih se ostvarila stečena imovina. Izvori mogu biti vlastiti kapital ili tuđih pa tada govorimo o obvezama. Bilanca može imati jednostrani i dvostrani oblik, kod jednostranog oblika prvo se sastavlja aktiva, a poslije nje slijedi pasiva. Kod dvostranog oblika s lijeve strane se prikazuje aktiva, a s desne strane pasiva. Važno je naglasiti da bilanca mora biti u ravnoteži, ukupan zbroj aktive treba biti u jednakosti s ukupnim zbrojem pasive.

**Račun dobiti i gubitka** ili izvještaj o dobiti prezentira to jest objedinjuje prihode, rashode, dobit ili gubitak ostvaren tijekom određenog obračunskog razdoblja. Nasuprot bilance koja korisniku daje uvidu u informacije o financijskom položaju poslovnog subjekta, na određeni datum u danom trenutku o stanju imovine, račun dobiti i gubitka prezentira

---

<sup>17</sup>Ibidem, str. 29

ostvaren uspjeh poslovnog subjekta u određenom promatranom razdoblju.<sup>18</sup> Sastavljanje računa dobiti i gubitka temelji se na evidenciji i klasifikaciji podataka iz glavne knjige. Podaci se preuzimaju iz poslovnih događaja o: nastalim prihodima, i rashodima temeljem kojih se računa, dobit ili gubitak. Prihodi i rashodi unutar računa dobiti i gubitka evidentiraju se po načelu nastanka događaja, što znači da se poslovni događaji bilježe u onom vremenu kad su nastali, a ne onda kada su novčano podmireni. Prihodima se opisuje poslovna promjena koja dovodi do povećanja imovine to jest smanjenje obveza koje proporcionalno uzrokuje povećanje kapitala. Rashodi se pojavljuju posljedično s trošenjem odnosno smanjenjem imovine ili povećanjem obveza. Nasuprot prihodima rashodi se reflektiraju smanjenjem glavnice ili kapitala poduzeća. „Vrijednost rashoda predstavlja ukupan zbroj vrijednosti koje su morale biti utrošene u poslovnom procesu ( sirovine, materijali, strojevi, energija, ljudski rad itd.), i bez kojih nije moguće stvaranje tih istih poslovnih učinaka.<sup>19</sup> Produkt računa dobiti i gubitka je informacija o profitabilnosti poslovnog sustava, to jest podatak koji daje uvid posluje li poslovni sustav s dobiti ili gubitkom. „Dobit se opisuje kao pozitivan iznos nakon oduzimanja nastalih rashoda od prihoda ostvarenih tijekom određenog vremenskog razdoblja.“<sup>20</sup> Kada je riječ o gubitku onda se govori o negativnom iznosu nakon oduzimanja prihoda i rashoda, što daje uvid u negativno poslovanje poduzeća.

Sljedeći financijski izvještaj je izvještaj o **novčanom toku** koji prikazuje uvid u tok financijskih sredstava u poslovnom sustavu. Bilježi se svaki ulaz novca u poslovni sustav to jest uplata ili primitak i svaki izlaz novca iz poslovnog sustava to jest isplata ili izdatak. Nasuprot ostalim financijskim izvještajima bilježi financijske kategorije, prema novčanom načelu, a ne ekonomske, a sve kako bi pružio cjelovitiju informaciji o novčanom toku poduzeća internim i eksternim korisnicima.

**Izvještaj o promjenama vlasničke glavnice**, usko je povezan s bilancom i računom dobiti i gubitka. Ova vrsta izvještaja daje uvid u strukturu kapitala i sve promjene kapitala tijekom određenog vremenskog razdoblja. Izvještaj o promjenama vlasničke glavnice bilježi promjene koje su se dogodile između dva datuma bilance između tekuće i prethodne godine, pokazuje povećanje ili smanjenje glavnice koje se dogodilo u toku promatranog razdoblja.“<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup>D. Gulin F. Spajić I. Spremić S. Tadijančević V. Vašiček K. Žager L. Žager ( Zagreb, 2003) Računovodstvo, str. 71

<sup>19</sup>K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str. 44

<sup>20</sup>Accounting tools <https://www.accountingtools.com/articles/profit> (09.05.2023.)

<sup>21</sup>D. Gulin F. Spajić I. Spremić S. Tadijančević V. Vašiček K. Žager L. Žager (Zagreb, 2003) Računovodstvo str. 96

Kao što je prethodno navedeno uz temeljne financijske izvještaje potrebno je predložiti i bilješke uz financijske izvještaje. Bilješke uz financijske izvještaje dodatno temeljitije objašnjavaju strukturu, vrijednosti i svojstva pozicija u izvještajima. Bilješke sadržavaju sve one informacije koje se ne mogu izravno iščitati iz temeljnih izvještaja, a neophodne su za njihovo razumijevanje i ocjenu poslovanja. „Sastavljanje i prezentiranje dodatnih informacija u formi bilješki pridonosi kvaliteti i upotrebljivosti računovodstvenih informacija.“<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup>K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str. 60

## 2. Specifičnosti računovodstva u ugostiteljstvu

Ugostiteljstvo i računovodstvo iako na oko dvije ne spojive djelatnosti dijele isto svojstvo, a to je pružanje usluga svojim korisnicima. Računovodstvo kao djelatnost pruža računovodstvene usluge svojim korisnicima, jedan od korisnika tih usluga je i ugostiteljstvo. Objekti koji se bave ugostiteljskim djelatnostima svoje poslovanje moraju pratiti kroz računovodstvene informacije. Manji ugostiteljski objekti u tu svrhu koriste usluge računovodstvenog servisa koji vodi brigu o tome da se rad ugostiteljskog objekta odvija sukladno sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja te svim zakonima i propisima koje je nametnulo pravno tijelo države u kojoj ugostiteljski objekt posluje. U ovom poglavlju predstaviti će se ugostiteljstvo kao djelatnost i specifičnosti koje se vežu uz računovodstvo ugostiteljske djelatnosti.

**Ugostiteljska djelatnost** u današnje doba sve se više razvija i širi diljem svijeta, ovu djelatnost obavljaju ugostitelji koji pretežno obveznici poreza na dobitak, te se ova vrsta djelatnosti obavlja u ugostiteljskim objektima različite prirode. Mnogi autori nastojali su definirati što je to ugostiteljska djelatnost, te je donesen Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti koji pomno definira granice, pravila i propise, odredbe unutar ugostiteljstva. „Ugostiteljska djelatnost je pripremanje hrane i pružanje usluga prehrane, pripremanje i usluživanje pića i napitaka i pružanje usluga smještaja, to jest ugostiteljska djelatnost je pripremanje hrane za potrošnju na drugom mjestu s ili bez usluživanja i opskrba tom hranom.“<sup>23</sup> Ugostiteljstvo je prvenstveno pružanje usluga korisnicima to jest turistima, gostima i posjetiocima. Ugostiteljstvo kao uslužna djelatnost ima osnovne osobine usluga, a to su: **neopipljivost, nedjeljivost, heterogenost i neusklađivost**. **Neopipljivost** označava da korisnik uslugu koristi ali u fizičkom obliku ne posjeduje tu uslugu, uslugu se ne može opipati, vidjeti već je ona složena od korisnikova očekivanja i doživljaja korištenja i primanja usluge. Drugo svojstvo **nedjeljivosti** objašnjava da je prilikom pružanja usluga nemoguće odvojiti proizvodnju od potrošnje, što posljedično donosi istovremenost stvaranje usluga i pružanje

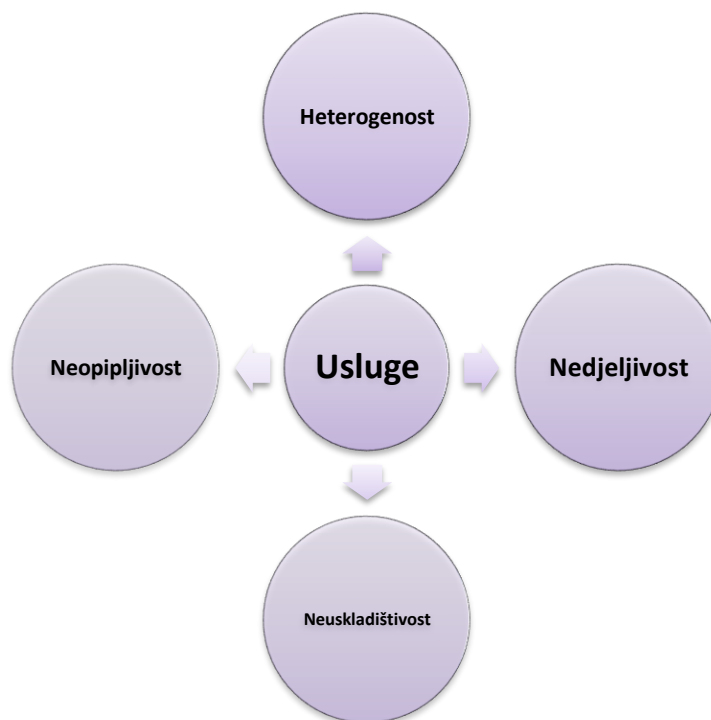
---

<sup>23</sup>Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti NN 138/ 2006 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2006\\_12\\_138\\_3111.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2006_12_138_3111.html) (11.05.2023.)



usluga gostu. Pružanje usluge obavlja čovjek, njegova prisutnost dovodi do novog svojstva, svojstva heterogenosti. **Heterogenost** usluga posljedica je prisutnosti ljudskog subjekta. Inteznivan odnos korisnik usluge - subjekt koji pruža uslugu nužno čini taj odnos jedinstvenim u svakom njegovu nastanku i trajanju. Znači, „usluga je heterogena jer ovisi o tome tko, kada i gdje ju pruža ali i koristi.“<sup>24</sup> Sljedeće svojstvo **neusklađivosti** nadovezuje se na svojstvo nedjeljivosti, pošto znamo da je pružanje i korištenje usluga istovremeno tako nije moguće uskladištiti usluge kao materijalne stvari. Na primjer u doba pod sezone kada iskoristivost kapaciteta nije maksimalna, nije moguće uskladištiti usluge i pružiti ih u doba kada je sezona na vrhuncu zbog toga što su usluge neopipljive, heterogene i nedjeljive te je potrebno istovremeno stvaranje i prodavanje usluge te ovisi o samom trenutku stvaranja i doživljaju usluge.

Shema 5: Svojstva usluga



Izvor: Obrada autora temeljem: D. Ozretić Došen Osnove marketing usluga, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje str. 29

Nositelji ugostiteljske djelatnosti su ugostitelji koji mogu biti u formi: trgovačkog društva, zadruge, trgovca pojedinca i obrtnika. „Ugostiteljska djelatnost odvija se u

<sup>24</sup> D. Ozretić Došen Osnove marketinga usluga, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje str. 34

ugostiteljskom objektu namijenjenom, uređenom i opremljenom za pružanje ugostiteljskih usluga, a koji može biti: zgrada, kiosk, kontejner, plutajući objekt, nepokretno vozilo, željeznički vagon, plovni objekt, u šatoru, na klupi i sličnim napravama opremljenim za pružanje ugostiteljskih usluga.“<sup>25</sup> Pošto postoji veliki broj ugostiteljskih objekata bilo je potrebno razvrstati ugostiteljske objekte u skupine s obzirom koju vrstu usluge pružaju na temelju toga razlikuju se: hoteli, kampovi i ostali ugostiteljski objekti za smještaj, restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga.<sup>26</sup>

## **2.1. Zakoni i propisi u ugostiteljstvu**

Temelj ugostiteljske djelatnosti postavljen je Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti te se svi ugostiteljski objekti prilikom rada i pružanja usluga moraju pridržavati i voditi svoje poslovanje u skladu s njegovim odredbama. Neke odredbe obuhvaćaju: istaknuti natpis s oznakom vrste ugostiteljskog objekta, to jest vrstom i kategorijom ugostiteljskog objekta. Izvjesiti obavijest o radnom vremenu i neradnim danima na mjestu vidljivom gostima te se pridržavati istog. Ugostiteljski objekt obavezan je pružati usluge koje su postavljene rješenjem nadležnog ureda. Ugostiteljski objekt mora voditi poslovanje i obavljati posao prema pravilima struke i običajima. Cijene svojih usluga mora istaknuti i pridržavati se istih. Potrebno je gostu predložiti i izdati pravovaljani račun za svaku uslugu, s naznakom pojedine količine i vrste usluge, a što će se koristiti kao računovodstveni dokument za evidentiranje prihoda. „U ugostiteljskom objektu temeljem utvrđenih normativa o utrošku namirnica za pojedino jelo, piće i napitak, pružaju se usluge u količinama i kakvoći u skladu s normativima. Normativ za vrijeme rada treba imati u ugostiteljskom objektu te na zahtjev predložiti normativ gostu“<sup>27</sup> Ovi normativi bit će u računovodstvenom procesu evidentirani kao troškovi.

## **2.2. Računovodstveni aspekt oporezivanja usluga hrane i pića**

---

<sup>25</sup>Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti NN 138/2006;[https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2006\\_12\\_138\\_3111.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2006_12_138_3111.html) (11.05.2023.)

<sup>26</sup>Ibidem (11.05.2023.)

<sup>27</sup>J. Vuk Računovodstveno praćenje ugostiteljske djelatnosti (caffe-bar) PRIF rujana 2018, str. 42

Oporezivanje usluga u ugostiteljstvu složen je proces zbog posebnog načina oporezivanja hrane i pića. U nastavku će biti objašnjeno provođena zakona o porezu na dodanu vrijednost (PDV) unutar ugostiteljstva i porez na potrošnju pića. Vrste usluga u ugostiteljstvu obuhvaćaju: usluge smještaja, usluge hrane i usluga pića te se svaka zasebno oporezuje kako slijedi:

- ❖ Usluge smještaja stopom PDV-a od 13%.<sup>28</sup>
- ❖ Usluge jela i slastica u ugostiteljskom objektu i izvan tih objekta (dostava) i catering se stopom PDV-a od 13%.<sup>29</sup>
- ❖ Pružanje usluga alkoholnih i bezalkoholnih pića, vina, vode, toplih i hladnih napitaka oporezuje sa stopom PDV-a od 25%.<sup>30</sup>

Dodatno se uz PDV na alkoholna, bezalkoholna pića, piva i vina obračunava i porez na potrošnju (PP) koji propisuju jedinice lokalne samouprave, gradovi i općine te pretežno iznosi 3%. Isto tako “Zakonom o posebnom oporezivanju na kavu i bezalkoholna pića ne oporezuju se; kava, pripravci na osnovi ekstrakta, esencija ili koncentrata, pića s udjelom alkohola ne većim od 1,2%, pića koja su mješavina piva i bezalkoholnih pića, sirupi i koncentрати namijenjeni za pripremu bezalkoholnih pića, neovisno o njihovom razvrstavanju u kombiniranu nomenklaturu, prašci i granule namijenjeni za pripremu bezalkoholnih pića, neovisno o njihovom razvrstavanju u kombiniranu nomenklaturu i voda“<sup>31</sup>

Obračun PDV-a provodi se za cijelo obračunsko razdoblje koje može biti, mjesec, tromjesečje, kvartal, godina, a za obračun se vode, Knjiga ulaznih (URA) izlaznih računa (IRA). Knjiga URA bilježi brojeve računa za gotovinski promet u zadanom obračunskom razdoblju dok knjiga IRA bilježi izlazne računa. U Tablici 1 prikazane su preračunate stope PDV-a i PP-a koje su potrebne za izračun potrebne svote PDV-a i PP-a. Zatim u Tablici 2 prikazan je primjer izračuna PDV-a i PP-a za svaku pojedinu vrstu ugostiteljske usluge za što su korištene preračunate stope iz Tablice 1.

---

<sup>28</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Redakcijski pročišćeni tekst , 'Narodne novine', br. 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23; Rješenje USRH 99/13, 153/13) [https://www.porezna-uprava.hr/hr\\_propisi/layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467](https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467) (5.09.2023)

<sup>29</sup> Dr. Sc. Lj. Markota posebnosti u poslovanju i godišnjem obračuna ugostitelja i hotelijera za 2022. godinu RRIF veljača 2023, str 39

<sup>30</sup> Ibidem

<sup>31</sup> Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića NN 22/20 <https://www.zakon.hr/z/600/Zakon-o-posebnom-porezu-kavu-i-bezalkoholna-pi%C4%87a> (5.09.2023.)

Tablica 1 : Stope PDV-a i PP-a kod ugostiteljskih usluga

Vrsta usluge	Stopa PDV-a	Stopa PP-a	Preračunate stopa PDV-a	Preračunate stopa PP-a
Hrana, slastice	13%	-	11,5044%	-
Topli napitci	25%	-	20%	-
Bezalkoholna pića (voćni sokovi, gazirana pića, voda)	25%	3%	19,531%	2,34%
Alkoholna pića, vina, pivo, žestoka pića	25%	3%	19,531%	2,34%

Izvor: Obrada autora temeljem: <https://www.teb.hr/novosti/2023/primjena-stop-a-pdv-a-u-ugostiteljstvu/>

Tablica 2: Izračun PDV-a i PP-a (3% i 0%) pružanju ugostiteljske usluge za kolovoz 2022. godine

Naziv ugostiteljske usluge	Izračun PDV-a i PP-a	Svota PDV-a i PP-a (3%)	Svota PDV-a i PP-a (0%)
Jelo (hrana, slastice)	PDV= 4.264,00×11,5044%	490,58€	490,58€
Topli napitci	PDV= 691,00×20%	138,11€	138,11€
Bezalkoholna pića i alkoholna	PDV=6.540,50×19,53%	1.277,36€	1.308,10€
Alkoholna pića	PP= 6.540,50×2,34%	153,05€	-
Ukupno	PDV - stopa 13%	490,58€	490,58€
	PDV - stopa 25%	1.415,45€	1.446,22€
	PP	153,05€	-

Izvor: Obrada autora temeljem: Posebnosti u poslovanju i godišnjem obračunu ugostitelja i hotelijera za 2022. godinu PRIF, veljača 2022

Svi obveznici poreza na dodanu vrijednost ujedno su obveznici Zakona o fiskalizaciji. Zakonom o fiskalizaciji stupaju na snagu mjere kojih se moraju pridržavati svi obveznici fiskalizacije s ciljem efikasnije kontrole i nadzora prometa u gotovini, to jest ovim zakonom se nastoji regulirati i kontrolirati plaćanja za isporučena dobra i usluge. Obveznici fiskalizacije u ovo slučaju ugostitelji dužni su ispoštovati propise donesene Zakonom o fiskalizaciji. U nastavku izdvojeni su najvažniji propisi<sup>32</sup>:

- Izdavati račune za prodane proizvode i usluge.
- Na vidljivo mjestu postaviti naljepnicu o uzimanju i izdavanju računa.
- Donijeti odluku o visini blagajničkog maksimuma.
- Sadržaj izlaznih računa prilagoditi pravilima Zakona.

U ugostiteljskim objektima plaćanja za isporučene usluge i proizvode odvijaju se pretežno gotovinskim prometom u tom slučaju potrebno je voditi blagajničko poslovanje. Blagajničkim poslovanjem podrazumijeva se bilježenje i evidentiranje svakog primitka novca od pružanja i naplate usluge te svaki izdatak novca. Vođenjem blagajničkog poslovanja potrebno je odrediti blagajnički maksimum i blagajnički minimum. Blagajničkim maksimumom ugostitelj određuje najveći iznos novca koji smije ostati u blagajni nakon završetka radnog dana, iznos blagajničkog maksimuma ne smije prelaziti svotu blagajničkog maksimuma koji je određen Zakonom o fiskalizaciji. Nasuprot blagajničkog maksimuma potrebno je odrediti i blagajnički minimum to jest polog. Polog je iznos novca određen od strane ugostitelja koji ostaje u blagajni te omogućuje sljedeći dan ne ometan početak rada, to jest omogućuje vraćanje novca gostima sljedeći dan i bez njega je rad nemoguć,

### **2.3. Izračun cijena usluga u ugostiteljstvu**

Izračun cijene ili kalkulacija predstavlja računsko-tehnički postupak raspodjele troškova i s tim u vezi izračunavanje cijene pojedinog učinka.<sup>33</sup> Vrijednost pojedine usluge u ugostiteljstvu određuje se obuhvatom svih elemenata koji se prilikom pružanja usluge pojavljuju kako bi se utvrdila cijena navedene usluge. Rezultat kalkulacije je dobivanje

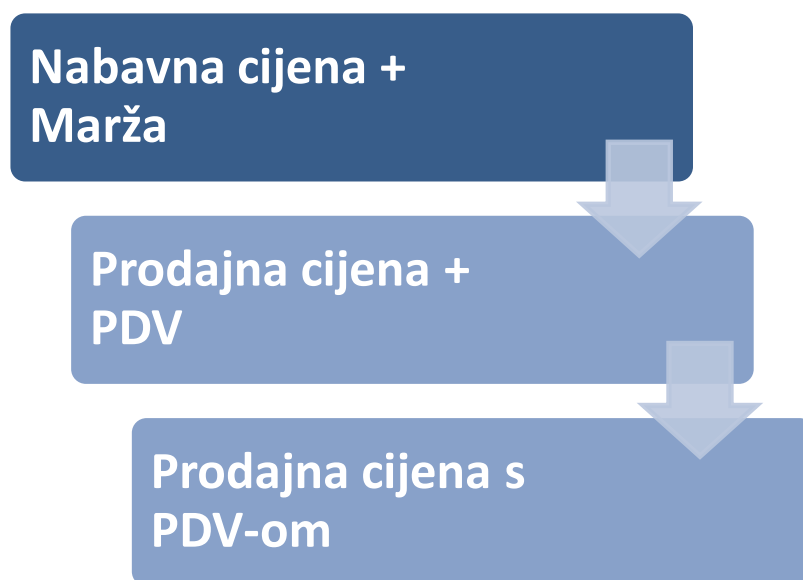
---

<sup>32</sup> J. Vuk Računovodstveno praćenje ugostiteljske djelatnosti (caffè-bar) RRIF, rujan 2018 str.43

<sup>33</sup> K. Žager V. Vašiček L.Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str 226.

cijene proizvodnje, znači cijene koštanja proizvodnje određenog proizvoda ili usluge, odnosno kombinacije usluge i proizvoda kao što je slučaj u ugostiteljskoj djelatnosti. Dobivena cijena koštanja služi kao temelj za izračun prodajne cijene, a važna je jer ona predstavlja najnižu cijenu proizvoda ili usluge pri kojoj poslovni subjekt posluje s dobiti i uspješno podmiruje svoje troškove. Pošto postoji više vrsta kalkulacija, svaki poslovni subjekt primjenjuje onu kalkulaciju koja najviše odgovara njegovoj djelatnosti pa se tako. U ugostiteljstvu pretežno koriste kalkulacije pomoću marže i pomoću udjela troškova. Prilikom izračuna kalkulacija potrebno je uzeti u obzir ako je ugostitelj u sustavu PDV-a ili nije. U Shemi6 prikazana je struktura kalkulacije cijene obveznika PDV-a.

Shema 6: Struktura kalkulacije pomoću marže obveznika PDV-a



Izvor: obrada autora temeljem: K. Žager V. Vašiček L.Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str.

232

Nabavna cijena je cijena po kojoj poduzeće nabavlja i plaća robu u ovom slučaju potrebne namirnice dobavljaču i isključuje PDV ukoliko je isti njegov obveznik. Marža koju će poduzetnik obračunati ovisi o nabavnoj cijeni namirnica, planiranoj dobiti poduzeća te ostalim troškovima, sezoni poslovanja te konkurenciji i slično. Visina marže se određuje s ciljem pokrivanja svih troškova koji opterećuju prodajnu cijenu i s ciljem postizanja planirane dobiti ugostiteljskog objekta. Marža se dodaje na nabavnu cijenu sa svrhom pokrivanja ostalih troškova poput režija, amortizacije, plaća i doprinosa. Za izračunavanje

prodajne cijene potrebno je raspolagati sljedećim informacijama: broj jela koliki se proda u ugostiteljskom objektu, normativ utroška materijala kako bi mogli izračunati nabavnu cijenu materijala te odabranu metodu kalkulacije. Ako se ugostiteljski objekt odluči izračunavati cijene svojih usluga pomoću metode udjela troškova potrebno je prvo izračunati postotak udjela troškova i zatim slijedi izračunavanje prodajne cijene putem kalkulacije te se na dobivenu prodajnu cijenu pridodaje stopa PDV-a. Također važna stavka prilikom izračuna cijene usluge je i normative utroška materijala normativ utroška materijala posebno je važan u ugostiteljstvu i služi za kao evidencija za razduživanje zaliha i kalkulaciju cijene usluge. Zakonom o ugostiteljstvu svaki ugostitelj dužan je napraviti normative utroška materijala za pojedino jelo, napitak, slasticu ili uslugu koju nudi u svojem ugostiteljskom objektu. "Normativ je "receptura" za pojedino jelo, piće i napitak koji sadržava podatke o tome koje su namirnice i u kojoj količini potrebne."<sup>34</sup> U normative prilikom pisanja recepture potrebno je navesti koliko je moguće odstupanje od normativa. Na primjer ako ugostiteljski objekt restoran poslužuje ribu, oradu pečenu na roštilju nije moguće da sve ribe bude jednake gramaže i u tom slučaju se iznosi koliko je dopušteno odstupanje u gramaži ribe, a da je ona još uvijek dostatna za jednu porciju. Ugostitelj nije dužan izdati normative za ona pića i napitke koja izdaje gostu u ambalaži i zbog toga što se već normative nalazi na ambalaži. Na primjer Coca-Cola pristigne u restoran u svojoj bočici na kojoj je naveden njen normativ i kao takva poslužuje gostu. Prilikom obrade namirnica u izradi, jela slastica i napitaka dolazi do gubitaka to jest manjkova. Hrvatska obrtnička komora donijela je odluku o dopuštenoj visini kala, rastepa, loma i tehnološkog manjka u ugostiteljstvu te se ove vrijednosti ne oporezuju PDV-om

## 2.5. Troškovi, rashodi i prihodi u ugostiteljstvu

Troškovi i rashodi dva su pojma koja se često miješaju, te su u nastavku najprije objašnjava pojam troškova, zatim pojam rashoda, te nakon toga slijedi objašnjenje prihoda kao pozicije s kojom se rashodi sučeljavaju kako bi se utvrdio rezultat poslovanja. **Troškovi** nastaju

---

<sup>34</sup>J. Vuk Računovodstveno praćenje ugostiteljske djelatnosti (caffè-bar) RRIF rujana 2018, str. 47

ulaganjem resursa u proizvodni proces. To su vrijednosno izraženi utrošci resursa, materijala, sirovina, rada, koji nastaju u proizvodnom procesu, gdje se inputi unutar procesa pretvaraju u gotove proizvode ili usluge te su vrlo značajni u svim djelatnostima. U ugostiteljstvu (npr. restoran) trošak je vrijednosno izraženi utrošak mesa, povrća, električne energija, rada osoblja (kuhara, konobar) koji je uložen u proizvodni proces kako bi nastali novi obroci koji će se servirati gostu. Troškovi su vrlo bitna računovodstvena kategorija, a vezuju se za interni obračun i njihove informacije posebno su važne internim korisnicima. Pomoću troškova u internom obračunu, ako se radi o većim i složenijim poslovnim sustavima, voditeljima ili menadžmentu objekta, ali i operativnom osoblju omogućen je uvid u mjesta i načine stvaranja troškova temeljem kojih oni donose odluke o mogućoj racionalizaciji troškova pojedinih stavki unutar proizvodnog procesa. Putem ovih informacija odgovorni zaposlenici ugostiteljskog objekta upravljaju poslovanjem i maksimiziraju dobit. „Optimalno praćenje troškova omogućuje nadzor i kontrolu nad njima, utvrđivanje odgovornosti za nastale troškove i djelovanje na njihovu visinu.“<sup>35</sup> Putem troškova određuje se isplativost poslovanja subjekta te služe kao temelj za donošenje budućih poslovnih odluka. Troškovi su se u prošlosti u praksi pretežno povezivali s proizvodnim djelatnostima, no razvojem uslužnog sektora i djelatnosti uviđa se potreba za njihovim detaljnijim praćenjem i obračunom troškova unutar poslovnih subjekata uslužnog sektora. Uslužni sektor kompliciraniji je od proizvodnog te je potrebno uvažiti njegove specifičnosti prilikom upravljanja troškovima za postizanje uspješnijeg poslovnog rezultata. Karakteristični troškovi u ugostiteljskoj djelatnosti su: amortizacija, trošak sirovina i materijala (trošak utrošene energije, trošak utrošenih namirnica za pripremu jela i napitaka, trošak sitnog inventara), trošak osoblja (trošak plaća i nadnica te socijalnog i mirovinskog osiguranja).

**Rashodi** smanjuju imovinu i nastaju uslijed povećanja obveza, a definira ih HSFI 16 kao „smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.“<sup>36</sup> U glavnoj knjizi svakog poslovnog subjekta rashodi se bilježe sustavom raščlambe uzimajući u obzir vrstu djelatnosti s kojom se poslovni subjekt bavi. U ugostiteljstvu rashodi predstavljaju troškove obavljenih usluga odnosno sve ukupno

---

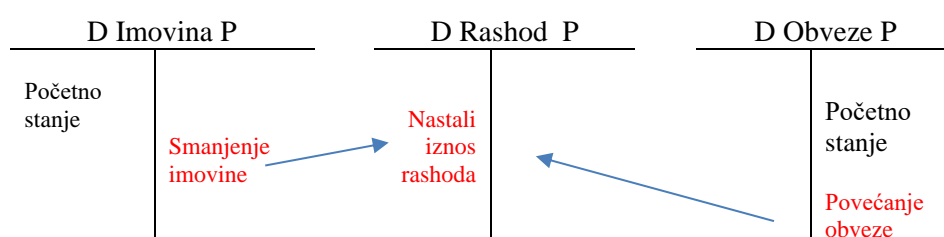
<sup>35</sup>K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva str. 191

<sup>36</sup>Ibidem



nastale troškove unutar poslovanja u razdoblju kada su usluge realizirane ili pružene te je unutar istog obračunskog razdoblja za njih prikazan i prihod. Na kraju obračunskog razdoblja ugostiteljski objekt prenosi svoje troškove sa konta troškova na konta rashoda. U nastavku će biti prikazana shema evidentiranja rashoda kod poslovnih subjekta.

Shema 7: Prikaz evidentiranja rashoda kod poslovnih subjekta

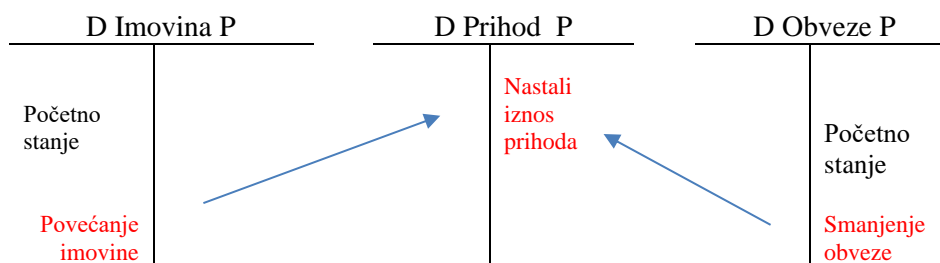


Izvor: obrada autora temelje: K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str. 74,75,76

Iz sheme 7 je vidljivo da se prema sustavu dvojnog knjigovodstva rashodi prikazuju u vremenu istom kada i prikazivanje smanjenja imovine odnosno povećanja obveza koje posljedično uzrokuju smanjenje ekonomskih koristi. Rashodi se u dvojnog knjigovodstvu ne prikazuju odmah kao smanjenja na kontima kapitala, nego na kontima rashoda. U ugostiteljstvu pošto znamo da se troškovi na kraju obračunskog razdoblja prenose na konto rashoda, može se zaključiti da su svi troškovi ugostiteljstva rashodi u obračunskom razdoblju kada su nastale i isporučene usluge i kada je priznat prihod od isporučenih usluga. **Prihodima** se smatra svako ekonomsko povećanje koristi poslovnog sustava koji dovodi do povećanja imovine ili smanjenja obveza poslovnog sustava. Prihodi ulaskom u poslovni sustav dovode do povećanja kapitala ili održavanja kapitala na istoj razini. Uslužne djelatnosti kao što je ugostiteljstvo prihod ostvaruju kroz prodaju svojih usluga. Nakon što prihod od prodaje uđe u računovodstvenu evidenciju ugostiteljskog objekta potrebno je potvrditi osnovanost nastanka poslovnog događaja da bi se mogao priznati prihod. HSFI-i, točnije HSFI 15. standard postavlja računovodstvene postupke kojih se je potrebno

pridržavati pri utvrđivanju osnovanosti nastanka poslovnog događaja u računovodstvenom procesu. Prihodi od pružanja usluga obrađuju se metodom stupnja dovršenosti i po njoj se prihod priznaje u obračunskom razdoblju kada je usluga pružena bez obzira na vrijeme kada je usluga naplaćena. Također, kod prihoda nastalih od pružanja usluga potrebno je pouzdano procijeniti i mjeriti ishode transakcija i događaja<sup>37</sup>. U ugostiteljstvu se prihode razvrstava na: prihod od prodaje jela, prihod od prodaje pića i prihod od pruženih usluga smještaja. Razvrstavanje je potrebno zbog različitog načina oporezivanja prodajne vrijednosti pojedine skupine ostvarenog prihoda od obavljanja ugostiteljske djelatnosti.

Shema 8: Prikaz evidentiranja prihoda kod poslovnih subjekta



Izvor: obrada autora temelje: K. Žager V. Vašiček L. Žager Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, str. 74,75,76

Uslijed smanjenja obveza poslovnog subjekta, poslovni subjekt je ostvario prihod koji se bilježi na potražnoj strani. Ovom Shemom 8 prikazan je process prodaje usluga u ugostiteljstvu. Proces prodaje usluga odvija se preko konta imovine, obveza i prihoda. Prihod od prodaje u ugostiteljstvu priznaje se po vrijednosti primljene naknade ali bez iznosa poreza na dodanu vrijednost zbog toga što je porez na dodanu vrijednost državni prihod.

## 2.6. Financijski izvještaji u ugostiteljskoj djelatnosti

Potrebno je naglasiti da u strukturi aktive bilance poslovnih subjekata koji pružaju ugostiteljske usluge pretežno prevladava udio “dugotrajne imovine do čak u visini od 90% dok u drugim djelatnostima udio dugotrajne imovine seže u visinu do 40%.”<sup>38</sup> Ovo je

<sup>37</sup>Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja NN 86/2015 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015\\_08\\_86\\_1709.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html) (19.05.2023.)

<sup>38</sup>Ž. Deković (2014.) Analiza financijske ravnoteže hotelijerskih poduzeća na temelju bilančnih podataka Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku (3-4/2014) str. 87 <https://hrcak.srce.hr/131386>(25.05.2023)

specifičnost za ugostiteljstvo zbog velike vrijednosti objekata u kojim se pruža ugostiteljska djelatnost (hotela, restorana). Kod ugostiteljstva ističe se visoki udio gotovog novca i kratkoročnih potraživanja za razliku od poslovnih subjekata koji obavljaju proizvodnu djelatnost. Razlog za ovo je kratki ciklus uslužnog procesa naspram proizvodnih poduzeća koji imaju dugo razdoblje pripreme i proizvodnje svojih produkata. Uslužne djelatnosti kao ugostiteljstvo imaju više gotovog novca i kratkoročnih potraživanja zbog toga što je brže pripremanje i pružanje usluga korisnicima nego kod proizvodnih djelatnosti. U restoranu se za vrijeme ručka pruža usluga jela gostima u istom trenu kada gosti završe s jelom i izda se račun za danu uslugu te dolazi do potraživanja od gostiju to jest kupca i tako za svaki izdani račun. Nakon naplate potraživanja to jest računa poduzeće dolazi odmah do gotovog novca. Bilanca ugostiteljskog društva pruža također korisniku informacije o politici investiranja društva i o politici financiranja društva. Politika investiranja predstavlja način ulaganja imovine u poslovanje dok politika financiranja pruža korisniku informacije o izvorima nabavljene imovine. Na **strani pasive** prikazan je izvor vlasništva tvrtke. Izvor vlasništva tvrtke dijeli se prema vlasništvu i vremenskom roku vraćanja koje može biti: kratkoročne obveze, dugoročne obveze i trajni izvori. Strana pasive organizirana je po vlasničkom odnosu prema uloženoj imovini u poslovanje poduzeća. Iz toga proizlazi i raspodjela na vlasnički kapitali obveze. Vlasnički kapital predstavlja vlastite izvore financiranja u poduzeće dok obveze predstavljaju tuđe izvore financiranja u poduzeće. Struktura pasive bilance u ugostiteljstvu pruža svojim korisnicima informacije o<sup>39</sup>:

- ❖ Zaduženosti tvrtke na osnovu odnosa obveza i vlastitog kapitala.
- ❖ Izvorima za samofinanciranje tvrtke na osnovu analize strukture vlastite imovine to jest odnosa vlastitog kapitala i imovine.
- ❖ O zaduženosti tvrtke na osnovu analize strukture obveza (tuđih izvora) uzimajući u obzir duljinu vremenskog perioda njihovog dospijeca i kamate.

---

<sup>39</sup> Ibidem str. 87-88

### **3. Specifičnosti računovodstva u ugostiteljstvu na primjeru – “Makarun j.d.o.o.”**

Makarun j.d.o.o. osnovan je 2017. godine sa sjedištem u Lunu na otoku Pagu te pripada kategoriji mikro poduzetnika. Trgovačko društvo Makarun j.d.o.o. registrirano je kao djelatnost restorana ili ostalih objekata za pripremu i usluživanje hrane. U ugostiteljskom objektu “Bistro Tovrnele” trgovačko društvo obavlja svoju djelatnost i pruža svoje usluge. „Bistro je ugostiteljski objekt u kojem se pripremaju i uslužuju pića, napici i pretežito jednostavna jela.“<sup>40</sup> Ugostiteljski objekt posluje sezonski to jest samo u ljetnim mjesecima od 1.lipnja do 1. listopada dok je trgovačko društvo Makarun j.d.o.o. u radu cijele godine. Makarun j.d.o.o. započeo je svoje poslovanje s početnim kapitalom u iznosu od 10,00 kn. Trgovačko društvo nalazi se potpunosti u privatnom vlasništvu, a sukladno porijeklo kapitala je iz domaćih izvora. Društvo posluje 12 mjeseci u godini i u prosjeku ima 2 zaposlena i jednog člana uprave to jest direktora. Za vrijeme poslovanja ugostiteljskog objekta u kojem se pruža djelatnost, društvo zapošljava 7 zaposlenika. Makarun j.d.o.o. u sustavu je PDV-a što upućuje na to da je vrijednost isporučenih usluga društva prelazi 39.816,84 eura, također društvo je obveznik fiskalizacije. U ljetnim mjesecima ugostiteljski objekt posluje svaki dan od 11 do 23 sata, osim utorkom kada mu je radno vrijeme od 17 do 23 sata. S obzirom na to da svaki ugostiteljski objekt mora računovodstveno pratiti svoje poslovanje, a kako je ovo slučaj o mikro sustavu ovaj zadatak je ugovoren sa knjigovodstvenim servisom. Makarun j.d.o.o. surađuje sa knjigovodstvenim servisom „Aries Novalja“ koji za trgovačko društvo uz određenu naknadu računovodstveno prati poslovanje društva. Podaci između Makarun j.d.o.o. i knjigovodstvenog servisa izmjenjuju putem elektroničke pošte ili fizičkim putem. U nastavku će se predstaviti izračun cijene usluga na primjeru Makarun j.d.o.o, nakon toga će se navesti karakteristični troškovi, rashodi i prihodi te financijski izvještaji ovog trgovačkog društva.

---

<sup>40</sup>Pravilnik o klasifikaciji, minimalnim uvjetima i tehničkim uvjetima NN 87/1993 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1993\\_09\\_87\\_1696.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1993_09_87_1696.html)(26.05.2023.)

### 3.1. Izračun cijene usluga na primjeru Makarun j.d.o.o.

Društvo Makarun j.d.o.o. je cijene svojih obroka računa korištenjem metode marže. Društvo je postavilo visinu marže za jela u visini od 180% do 300%, a pritom je marža za pića i napitke u visini od 400% do 600%. U nastavku je prikazan izračun cijene koristeći normativ za 10 obroka za pržene lignje te marža za ovo jelo iznosi 200%.

Tablica 3: Izračun prodajne cijene za obrok pržene lignje

Namirnice	Količina (kg)	Jedinična cijena	Cijena utroška (€)
Lignje	0,30	12,00	3,60
Krumpir (pomfrit)	0,20	3,50	0,70
Tartar umak	0,03	5,20	0,16
Palmino ulje	0,06 (l)	1,25	0,08
Limun	0,15	1,65	0,25
Oštro brašno	0,03	1,10	0,04
Ukupno - Nabavna cijena			4,83
Nabavna cijena + marža			$4,83+200\%=14,49$
Izračunavanje stope PDV-a (13%)			$14,49 \times 0,13 = 1,88$
Prodajna cijena s PDV-om			$14,49+1,88= 16,37$

Izvor: Obrada autora temeljem podataka iz Knjigovodstvenog servisa Aries Novalja

U Tablici 3 izračunata je prodajna cijena za obrok pržene lignje. Prvo se je putem normativa jela izračunala cijena utroška za svaku namirnicu koja ide u jelo te zbrojem tih utroška dobila se je nabavna cijena jela. Nabavna cijena daje uvid u to koliko košta materijal za izradu jela. Na nabavnu cijenu se zatim dodaje marža kako bi se pokrili svi ostali troškovi i ostvarila dobit, u ovom slučaju marža za ovo jelo iznosi 200% te prodajna cijena iznosi 14,49€. Na prodajnu cijenu potrebno je zaračunati stopu PDV-a u iznosu od 13% te onda tek dobivamo prodajnu cijenu s PDV-om u iznosu od 16,37€. Trgovačko društvo Makarun j.d.o.o nakon računanja kalkulacije korištenjem metode marže za jelo pržene lignje odredilo je cijenu u iznosu od 16,37€.

### **3.2. Troškovi, rashodi i prihodi na primjeru Makarun j.d.o.o.**

Iščitavanjem bilješki uz financijske izvještaje ugostiteljskog subjekta Makarun j.d.o.o. uočava se porast poslovnih rashoda u odnosu na proteklu godinu. U strukturi poslovnih rashoda to jest troškova vidljivo je da materijalni troškovi prednjače svojom visinom u odnosu na druge troškove u iznosu od 548.683,00 kn. Materijalni troškovi obuhvaćaju troškove: troškove sirovina i materija, troškove prodane robe te ostale vanjske troškove. Iz strukture materijalnih troškova može se izdvojiti troškove sirovina i materijala kao najviše u iznosu 471.716,00 kn što je i uobičajeno zbog toga što troškovi sirovina obuhvaćaju energiju i materijale u ovom slučaju namirnice uložene u proizvodni proces rada. Nadalje iz strukture rashoda izdvajaju se troškovi osoblja koji svojom visinom u iznosu 134.752,00 kn slijede nakon materijalnih troškova. Iz strukture troškova osoblja kao najviši trošak izdvaja se trošak neto plaća i nadnica u iznosu 91.177,00 kn. Ostatak strukture rashoda čini amortizacija u iznosu od 53.435,00 kn te ostali troškovi u iznosu od 7.183,00 kn. Nasuprot poslovnim rashodima, financijski rashodi iznose svega 14,00 kn i zanemarivi su. U **strukturi prihoda** prikazani su poslovni prihodi i financijski prihodi. Poslovni prihodi obuhvaćaju prihode od prodaje te ostali poslovni prihod. Poslovni prihodi društva u 2022. godini ukupno iznosi 964.497,00 kn. Iz strukture je vidljivo da je najveći prihod ostvaren prodajom, (prodajom usluge pružanja jela i pića) to jest prihodom od prodaje u visini od 961.927,00 kn dok ostali poslovni prihod iznosi svega 2.570,00 kn. Društvo je ostvarilo i financijskih prihoda u iznosu od 1.003,00 kn.

### **3.3. Financijski izvještaji u ugostiteljstvu na primjeru Makarun j.d.o.o**

U nastavku će biti prikazana pojednostavljena verzija i objašnjena bilanca trgovačkog društva Makarun j.d.o.o na dan 31.12.2022. koja se predaje na zakonskim propisanom obrascu POD – BIL.

Tablica 4: Pojednostavljeni prikaz bilance na dan 31.12.2022.

Naziv pozicije	Prethodna godina (neto)	Tekuća godina (neto)
<b>Aktiva</b>		
Dugotrajna imovina	126.733	77.813
Materijalna imovina	126.733	77.813
Postrojenja i oprema	7.571	6.694
Alati pogonski inventar i transportna imovina	91.416	43.373
Kratkotrajna imovina	565.092	774.570
Materijalna imovina u pripremi	27.746	27.746
Potraživanja	16.691	13.111
Potraživanja od kupaca	230	230
Potraživanja od države i drugih institucija	11.268	6.686
Ostala potraživanja	5.193	6.195
Kratkotrajna financijska imovina	419.875	617.875
Dani zajmovi, depozit i slično	419.875	617.875
Novac u banci i blagajni	128.526	143.584
<b>Ukupno Aktiva</b>	<b>691.825</b>	<b>852.383</b>
<b>Pasiva</b>		
Kapital i rezerve	506.455	701.417
Rezerve iz dobiti	105.725	126.611
Zadržana dobit ili preneseni gubitak	317.174	379.834
Zadržana dobit	317.714	379.834
Dobit poslovne godine	83.546	194.962
Kratkoročne obveze	185.370	150.966.
Obveze prema dobavljačima	185.040	133.513
Obveze prema zaposlenicima	330	833
Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	-	16.620

<b>Ukupno pasiva</b>	691.825	852.383
----------------------	---------	---------

Izvor: obrada autora temeljem podataka iz Knjigovodstvenog servisa Aries Novalja

Na dan 31.12.2022. godine u bilanci trgovačkog društva Makarun j.d.o.o. prikazano je stanje dugotrajne imovine u vrijednosti od 77.813,00 kn te je vidljivo smanjenje u odnosu na prethodnu godinu. Dugotrajna imovina odnosi se na materijalnu imovinu to jest na pozicije postrojenja i oprema te materijalnu imovinu u pripremi. Ukupan iznos za poziciju postrojenja i oprema iznosi 6.694,00 kn ujedno se tu svrstava i pozicija alati, pogonski inventar i transportna imovina u iznosu od 43.373,00 kn, dok materijalna imovina u pripremi iznosi 27.746,00 kn. Za razliku od dugotrajne imovine kratkotrajna imovina je iznosila 774.570,00 kn te je vidljivo povećanje u odnosu na prethodnu godinu. Prethodno je u radu navedeno kako dugotrajna materijalna imovina obuhvaća u ugostiteljskim djelatnostima i visinu do 90% imovine što kod Makarun j.d.o.o. nije slučaj zbog toga što društvo u svojem vlasništvu nema građevinske objekte niti zemljišta nego posluje u unajmljenom ugostiteljskom objektu za koji plaća najamninu. Kod kratkotrajne imovine stavka potraživanja iznosi 13.111,00 kn, a odnosi se na potraživanja od kupaca u iznosu od 230,00 kn, potraživanja od države i drugih institucija u iznosu od 6.686,00 kn te ostale potraživanja u iznosu od 6.195,00 kn. U kratkotrajnu imovinu ubraja se i kratkotrajna financijska imovina koja se odnosi na dane zajmove, depozit i slično u iznosu od 617.875,00 kn. Vidljivo je da društvo nema upisanih zaliha, zbog toga što ugostiteljski objekt posluje samo u doba sezone, a zbog prirode poslovanja zalihe, sirovine i materijal nije moguće uskladištiti do sljedeće sezone zbog roka trajanja i kvarljivosti namirnica za pripremu obroka te se višak zaliha u knjigovodstvu rješava otpisom. Društvo Makarun j.d.o.o. u banci na poslovnim računima ima iznos od 143.584,00 kn. Poduzeće nema upisane dugotrajne financijske imovine niti dugotrajna potraživanja. Slijedom navedenog, ukupna aktiva Makarun j.d.o.o. iznosi 852.383,00 kn. Pasiva sadrži kapital i rezerve u iznosu od 701.417,00 kn te je vidljivo povećanje u odnosu na prethodnu godinu. Stečeni kapital i rezerve su iz vlastitih izvora društva. Temeljni kapital društva iznosi 10,00 kn dok se na zakonske rezerve iz dobiti odnosi iznos od 126.611,00 kn. Zakonske rezerve Makarun j.d.o.o. mora imati sukladno Zakonu prema kojem društvo u zakonske rezerve mora unijeti četvrtinu iznosa dobiti društva koju iskazuje u godišnjim financijskim izvještajima uz umanjen iznosa gubitka iz prethodne godine. Društvo je evidentiralo zadržanu dobit u visini od 379.834,00 kn., dok kratkoročne



obveze iznose 150.966,00 kn od čega se 133.513,00 kn odnosi na obveze prema dobavljačima, dok ostatak od 16.620,00 kn predstavlja obveze za poreze, doprinose i slično te je vidljivo smanjenje kratkoročnih obveza u odnosu na prethodnu godinu. Trgovačko društvo nema dugoročnih obveza te je ostvarilo dobit poslovne godine u iznosu od 194.962,00 kn što je znatno povećanje gledano na dobit prethodne godine. Slijedom navedenog ukupna pasiva iznosi 852.383,00 kn te je jednaka aktivi.

Sljedeći financijski izvještaj je **račun dobiti i gubitka** koji se zakonski predaje u obrascu POD-RDG. Predstavlja prihode i rashode te uspješnost poslovanja trgovačkog društva Makarun j.d.o.o. za obračunsko razdoblje od 01.01.2022. do 31.12.2022. godine. Računom dobiti i gubitka društvo dobiva uvid u strukturu prihoda, rashoda te dobiti i gubitka. Dobivene informacije korisnicima predstavljaju temelj za planiranje budućih rashoda i prihoda te donošenje poslovnih odluka. U nastavku se navodi skraćeni prikaz pozicija računa dobiti i gubitka Makarun j.d.o.o te slijedi njihovo daljnje objašnjenje.

Tablica 5: Pojednostavljeni prikaz Račun dobiti i gubitka za razdoblje od 01.01.2022. do 31.12.2022

Naziv pozicije	Prethodna godina	Tekuća godina
Poslovni prihod	625.762	964.497
Prihodi od prodaje	625.587	961.927
Ostali poslovni prihod	175	2.570
Poslovni rashodi	528.452	744.052
Materijalni troškovi	374.010	548.682
Troškovi sirovina i materijala	338.136	471.716
Ostali vanjski troškovi	35.874	76.966
Troškovi osoblja	98.896	134.752
Neto plaće i nadnice	69.250	91.177
Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	17.913	24.490
Doprinosi na plaće	11.733	19.085
Amortizacija	52.352	53.435
Ostali troškovi	3.193	7.183
Financijski prihodi	-	1.003

Ostali prihod s osnove kamata	-	1.003
Financijski rashodi	118	14
Ukupni prihod	625.762	965.500
Ukupni rashod	528.570	744.066
Dobit ili gubitak prije oporezivanja	97.192	221.434
Dobit prije oporezivanja	97.192	221.434
Porez na dobit	13.646	26.472
Dobit ili gubitak razdoblja	83.546	194.962
Dobit razdoblja	83.546	194.962

Izvor: Obrada autora temeljem podataka iz Knjigovodstvenog servisa Aries Novalja

Društvo Makarun j.d.o.o. u 2022. godini ostvarilo je poslovni prihod od 964.497,00 kn. Poslovni prihod obuhvaća pozicije prihod od prodaje (izvan grupe) u iznosu od 961.927,00 kn, te poziciju ostali poslovni prihod (izvan grupe) u vrijednosti od 2.570,00 kn. Društvo je također ostvarilo i financijski prihod od 1.003,00 kn. Vidljivo je povećanje prihoda u odnosu na prethodnu godinu što je pozitivno za ugostiteljski objekt. U 2022. godini zajedno s prihodima rastu i poslovni rashodi. Koji su iznosili 744.052,00 kn što je povećanje od prethodne godine za 40,8%. Povećanje rashoda može se pripisati globalnom trendu povećanja cijena materijala praćeno povećanjem inflacije. Prije oporezivanja društvo je ostvarilo dobit u iznosu od 221.434,00 kn, dok porez na dobit nakon izračuna iznosi 26.472,00 kn. Nakon oporezivanja dobit društva iznosi 194.962,00 kn, iz čega se može zaključiti da je društvo završilo poslovnu godinu sa dobiti u iznosu od 194.962, 00 kn, što je 75% dobiti više u odnosu na prethodnu godinu. Financijski izvještaji dali su sliku poslovanja Makarun j.d.o.o. Iz čega je vidljivo da ovo poduzeće posluje s dobiti te dobit poslovanja raste iz godine u godinu što društvu omogućuje samofinanciranje i rast kapitala i rezervi.

**Bilješke uz financijske izvještaje** pružaju dodatne informacije te omogućuju i olakšavaju iščitavanje informacija iz financijskih izvještaja. Naglašavaju i izdvajaju najvažnije činjenice na koje korisnik informacija treba obratiti pažnju. Bilješke uz financijske izvještaje Makarun j.d.o.o. daju uvid u strukturu bilance to jest dugotrajne i kratkotrajne imovine te dugoročnih i kratkoročnih obveza. Osim strukture bilance bilješke pružaju uvid u strukturu prihoda i rashoda te iznos poreza na dobit u visini od 26.472, 00 kn.

## **Zaključak**

Računovodstveni proces ugostiteljske djelatnosti složen je radi prirode poslovanja ugostiteljstva koje objedinjuje uslugu i proizvod zajedno, a karakteristike ove djelatnosti su neopipljivost, nedjeljivost, heterogenost i neusklađivost. Ugostiteljska djelatnost pruža usluge svojim korisnicima, gdje je ljudski faktor važan subjekt ugostiteljske djelatnosti jer se čovjek nalazi i kao pružatelj usluge i čovjek kao primatelj usluge. Računovodstveno je potrebno ovaj proces bilježiti, evidentirati podatke i prezentirati dobivene informacije sukladno zakonskoj regulativi. U tom smislu osim Zakona o računovodstvu potrebno je uvažavati računovodstvena načela te računovodstvene standarde, a računovodstvene informacije prezentirati interno korisnicima unutar poduzeća te eksterno korisnicima u obliku financijskih izvještaja. Računovodstveno praćenje poslovanja složen je zadatak, a kada se govori o ugostiteljskoj djelatnosti još je kompliciraniji zbog same prirode posla. Potrebno se je pridržavati zakonske regulative nametnute od strane pravnog tijela države kako bi se poslovanje ugostiteljskog objekta obavljalo u skladu s donesenom regulativom. Na primjeru poslovanja Makarun j.d.o.o. prikazano je primjena u praksi obrađenih zakona i propisa u vezi određivanja cijena usluga, zaračunavanja PDV-a i PP-a te vođenjem troškova, rashoda i prihoda te sastavljanje temeljnih financijskih izvještaja bilance i račun dobiti i gubitka. Trgovačko društvo Makarun j.d.o.o. posluje u skladu s nametnutim zakonima te ostvaruje poslovnu dobit.

## Literatura

Knjige, časopisi i članci:

1. Bakaran Domagoj i Šarić Dunja; “*J.d.o.o – pravne i računovodstvene posebnosti*”, Računovodstvo Revizija i Financije: br. 4/2019.; Zagreb, HZRIF
2. Belak Vinko; “*Profesionalno računovodstvo: prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima*”, Zagreb, 2006.
3. Cutvarić Miljenka; “*Računovodstveno praćenje poslovanja i obračun PDV-a u ugostiteljskoj djelatnosti*”, Računovodstvo i Financije: br 4/2016.; Zagreb HZRIF
4. Gulin Danimir; Spajić Ferdo; Spremić Ivo; Tadijančević Stjepan; Vasiček Vesna; Žager Katarina; Žager Lajoš “*Računovodstvo*”, Zagreb, HZRIF, 2003
5. Markota Ljerka; “*Posebnosti u poslovanju i godišnjem obračunu ugostitelja i hotelijera za 2022. godinu.*”, Računovodstvo Revizija i Financije: br. 2/2023; Zagreb
6. Ozretić-Došen Đurđana; “*Osnove marketing usluga drugo izmjenjeno i dopunjeno izdanje*”, Zagreb, 2010.
7. Vuk Jasna; “*Računovodstveno praćenje ugostiteljske djelatnosti (cafe-bar)*”; Računovodstvo Revizija i Financije: br 9/2018; Zagreb
8. Žager Katarina; Vesna Vasiček; Lajoš Žager; “*Računovodstvo za neračunovođe osnove računovodstva, drugo izdanje*” Zagreb, 2003.

Internet izvori:

1. Accounting tools <https://www.accountingtools.com/>
2. Deković Željko; „*Analiza financijske ravnoteže hotelijerskih poduzeća na temelju bilančanih podataka*“, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku;(3-4/2014) <https://hrcak.srce.hr/131386>
3. Ministarstvo financija, Porezna uprava RH; <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Naslovnica.aspx>

4. Odluka o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu NN 101/2004 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2004\\_07\\_101\\_1969.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2004_07_101_1969.html)
5. Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja NN 86/15 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015\\_08\\_86\\_1709.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html)
6. Pravilnik o razvrstavanju, minimalnim uvjetima i kategorizaciji ugostiteljskih objekata NN 57/1995 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1995\\_08\\_57\\_1088.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1995_08_57_1088.html)
7. Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupine “Restorani”, “Barovi”, “Catering objekti” i “Objekti jednostavnih usluga” NN 82/2007 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007\\_08\\_82\\_2599.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_08_82_2599.html)
8. <https://www.teb.hr/novosti/2023/primjena-stop-a-pdv-a-u-ugostiteljstvu/>
9. Uredba komisije (EZ) br. 1126/ 2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s uredbom (EZ) br. 1606/ 2002 Europskog parlamenta i Vijeća <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2008/1126/2023-01-01>
10. Vidas Ivana; Petrović Sanja; Bedeković Mladena; “Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti” Virovitica, 2019. <https://hrcak.srce.hr/file/334799> (21.05.2023.)
11. Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom NN 133/12 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012\\_12\\_133\\_2822.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_12_133_2822.html)
12. Zakon o lokalnim porezima NN 114/22 <https://www.zakon.hr/z/875/Zakon-o-lokalnim-porezima>
13. Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 73/2013 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_06\\_73\\_1451.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_73_1451.html)
14. Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića NN 22/20 <https://www.zakon.hr/z/600/Zakon-o-posebnom-porezu-kavu-i-bezalkoholna-pi%C4%87a>
15. Zakon o računovodstvu NN 78/1015 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015\\_07\\_78\\_1493.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_07_78_1493.html)
16. Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti NN 138/2006 [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2006\\_12\\_138\\_3111.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2006_12_138_3111.html)

## Popisi ilustracija

### Tablice

Tablica 1: Stope PDV-a i PP-a .....	22
Tablica 2: Izračun PDV-a i PP-a (3% i 0%) pri pružanju ugostiteljske usluge za kolovoz 2022. godine.....	22
Tablica 3: Izračun prodajne cijene za obrok pržene lignje .....	30
Tablica 4: Pojednostavljeni prikaz bilance na dan 31.12.2022.....	32
Tablica 5: Pojednostavljeni prikaz Računa dobiti i gubitka za razdoblje od 01.01.2022. do 31.12.2022.....	34

### Sheme

Shema 1: Podjela računovodstva .....	4
Shema 2: Podjela suvremenog računovodstva.....	5
Shema 3: Primjena standarda u poslovnim sustavima u RH .....	8
Shema 4: Pojednostavljeni prikaz računovodstvenog procesa. ....	13
Shema 5: Svojstva usluga. ....	18
Shema 6: Struktura kalkulacije pomoću marže obveznika PDV-a.....	24
Shema 7: Prikaz evidentiranja rashoda kod poslovnih subjekta.....	27
Shema 8: Prikaz evidentiranja prihoda kod poslovnih subjekta .....	28