



Hrvatska revizorska komora

Godišnji plan i program aktivnosti  
stalnog stručnog usavršavanja  
ovlaštenih revizora u organizaciji  
Hrvatske revizorske komore  
za 2021. godinu

# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

**Ana Marija Cvilinder Škegro**

ACCA, Hrvatski ovlaštenu revizor

PwC d.o.o.

Email: [ana.marija.cvilinder@pwc.com](mailto:ana.marija.cvilinder@pwc.com)



# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## **Napomena:**

Sadržaj ovog prezentacijskog materijala je informativnog karaktera. Upotreba prezentacijskog materijala ne oslobađa korisnika od poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije njegove uporabe, odnosno ne oslobađa korisnika od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke, s toga se Hrvatska revizorska komora i autor prezentacijskog materijala ne mogu smatrati odgovornima prilikom uporabe ili u vezi s uporabom sadržaja koji se nalazi u prezentacijskom materijalu.

Uporaba sadržaja i podataka iz ovog prezentacijskog materijala dopuštena je pod uvjetom navođenja izvora podataka, osim u slučajevima kada je naznačeno drugačije.



# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## Cilj

- Predstaviti prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama predloženog od strane Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde (IASB)
- Standard zamijenjuje Međunarodni standard financijskog izvještavanja 14 - Regulirana vremenska razgraničenja, izdan u siječnju 2014



# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## Sadržaj

- Uvod u standard
- Primjeri
- Zaključak



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama – Uvod u standard

- Ovaj nacrt Standarda postavlja načela priznavanja, mjerenja, prezentacije i objavljivanja regulatorne imovine, regulatornih obveza, regulatornih prihoda i regulatornih rashoda.
- Cilj ovih načela je da subjekt pruži relevantne informacije koje vjerno predstavljaju kako regulatorni prihodi i regulatorni rashodi utječu na financijske rezultate subjekta te kako regulatorna imovina i regulatorne obveze utječu na njegov financijski položaj



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama – Uvod u standard

- A. Regulatorni ugovor** je skup zakonski provedivih prava i obveza koje određuju reguliranu cijenu koja će se primjenjivati u ugovorima s kupcima.
- B. Regulirana cijena** je cijena robe ili usluge, određena regulatornim ugovorom koju Društvo naplaćuje svojem kupcu u periodu opskrbe robom ili uslugama.
- C. Ukupna dopuštena naknada** za isporučene robe ili usluge puni je iznos naknade za tu robu ili usluge kojom regulatorni ugovor daje pravo subjektu da naplaćuje kupcu po reguliranoj cijeni, bilo u razdoblju kada subjekt isporučuje tu robu ili usluge ili u drugom razdoblju.



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama – Uvod u standard

- D. regulatorna imovina** - ugovorno sadašnje pravo na dodavanje iznosa pri određivanju budućih reguliranih cijena jer će dio ukupne dopuštene naknade za isporučenu robu ili usluge biti uključen u prihodima u budućnosti; i
- E. regulatorne obveze** - ugovorno sadašnje pravo odbijanja iznosa obveza pri utvrđivanju budućih reguliranih cijena jer već priznati prihod uključuje iznos koji će osigurati dio ukupno dopuštene naknade za robu ili usluge koje će se isporučiti u budućnosti.
- F. regulatorni prihod** koji prikazuje dio ukupne dopuštene naknade za robu ili usluge isporučene u tekućem razdoblju koji je uključen u prihod u prošlim razdobljima, ili će biti uključena u prihod u budućim razdobljima; i
- G. regulatorni trošak** za prikaz iznosa uključenog u prihod u tekućem razdoblju koji osigurava dio ukupno dozvoljene naknade za robu ili usluge koje su isporučene u prošlim razdobljima ili će biti isporučene u budućim razdobljima. Subjekt bi mjerio regulatornu imovinu i regulatorne obveze na temelju izmijenjenog povijesnog troška odražavajući ažurirane procjene budućih novčanih tokova koji će nastati iz te imovine i obveza.





# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## Primjer 1 - Varijacije ulaznih troškova i količina

Uzorak činjenica:

- Subjekt A isporučuje robu ili usluge kupcima prema regulatornom ugovoru. Subjekt A počeo je isporučivati robu ili usluge prvog dana 1. godine.
- Regulatorni ugovor daje pravo subjektu A da povрати stvarne ulazne troškove nastale isporukom robe ili usluga kupcima. Regulirana cijena koja će se naplaćivati kupcima u 1. godini bila je postavljena na 2,70 NJ po jedinici, na temelju:
  - > (a) procijenjenih varijabilnih ulaznih troškova od 200 NJ;
  - > (b) procijenjeni fiksni ulazni troškovi od 70 NJ;
  - > (c) procijenjena količina od 100 jedinica koje će se isporučiti u 1. godini.



# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## Primjer 1 - Varijacije ulaznih troškova i količina

<b>Tablica 1.1. - Regulirana cijena po jedinici</b>			
	<b>Trošak po jedinici</b>	<b>Jedinica</b>	<b>Ukupno</b>
	<b>u NJ</b>		<b>u NJ</b>
Varijabilni ulazni troškovi	2	100	200
Fiksni ulazni troškovi	-	-	70
<b>Ukupni ulazni troškovi</b>			<b>270</b>
Procijenjena količina		100	
<b>Regulirana cijena po jedinici</b>			<b>2,70</b>



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 1 - Varijacije ulaznih troškova i količina

- U prvoj godini količina isporučene robe ili usluga bila je niža od procijenjene:
  - Subjekt A je kupcima isporučio samo 90 jedinica. Slijedom toga, subjekt A je priznao prihod od 243 NJ tijekom prve godine primjenom MSFI 15 Prihodi od ugovora s kupcima.

<b>Tablica 1.2. - Prihod priznat u 1. godini</b>	
	<b>Ukupno</b>
Regulirana cijena po jedinici (u NJ)	2,70
Isporučeno jedinica	90
<b>Prihod u 1.godinu (u NJ)</b>	<b>243</b>



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 1 - Varijacije ulaznih troškova i količina

- Tijekom 1. godine, subjekt A je također priznao više od procijenjenih varijabilnih i fiksnih ulaznih troškova kao rashod primjenom standarda MSFI

<b>Tablica 1.3. - Ukupno ostvareni ulazni troškovi</b>			
	<b>Trošak po jedinici</b>	<b>Jedinica</b>	<b>Ukupno</b>
	<b>u NJ</b>		<b>u NJ</b>
Varijabilni ulazni troškovi	2,5	90	225
Fiksni ulazni troškovi	-	-	75
<b>Ukupni ulazni troškovi priznati kao trošak</b>			<b>300</b>



# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## Primjer 1 - Varijacije ulaznih troškova i količina

- Regulatorni ugovor daje pravo subjektu A da doda, pri utvrđivanju reguliranih cijena koje će se naplaćivati kupcima za robu ili usluge isporučene u 2. godini, iznos za nadoknadu varijacija u troškovima i odstupanja u količini koje su se dogodile u 1. godini ukupno 57 NJ(300NJ- 243NJ), plus regulatorne kamate od 5% ovog iznosa.
- U 2. godini, subjekt A opet ima stvarne ulazne troškove od 300 NJ, ali stvarna količina isporučena kupcima iznosi 100 jedinica. Ne postoje razlike u troškovima ili količinama za 2. godinu jer regulirane cijene za tu godinu odražavaju procijenjene ulazne troškove od 300 NJ i procijenjenu količinu od 100 jedinica za isporuku. Regulirane cijene za 2. godinu također uključuju iznos od 60 NJ za nadoknadu varijanci za 1. godinu od 57 NJ zajedno s reguliranim regulatornim kamatama od 3 NJ ( $5\% \times 57$  NJ).



# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## Primjer 1 - Varijacije ulaznih troškova i količina

Tablica 1.4. - Dobit u 1. i 2. godini		
	Godina 1.	Godina 2.
u NJ		
Prihod	243	360
Regulatorni prihod / (regulatorni trošak)	57	(57)
	<b>300</b>	<b>303</b>
Ulazni troškovi	(300)	(300)
<b>Dobit</b>	<b>-</b>	<b>3</b>



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 1 - Varijacije ulaznih troškova i količina

- Subjekt A objavljuje usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti ove regulatorne imovine, kako je zahtijevano stavkom 83. [nacrt] Standarda. Mogući format za to usklađivanje prikazan je u tablici 1.5.

	<b>Godina 1.</b>	<b>Godina 2.</b>
u NJ		
Početna knjigovodstvena vrijednost	-	57
Iznos priznat tijekom godine	57	-
Prihodi od regulatornih kamata	-	3
Naplata	-	(60)
<b>Završna knjigovodstvena vrijednost</b>	<b>57</b>	<b>-</b>



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### **Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja**

#### Uzorak činjenica

- Subjekt B isporučuje kupcima robu ili usluge prema regulatornom ugovoru. Subjekt B započeo je s isporukom robe ili usluga prvog dana 1. godine.
- Subjekt B ima postrojenje koje koristi za opskrbu robom ili uslugama. Tijekom 0. godine subjekt je dovršio izgradnju ovog sredstva i ono je postalo dostupno za korištenje posljednjeg dana te godine. Nabavna vrijednost postrojenja bila je 1.000 NJ, kako u regulatorne svrhe, tako i kako je utvrđeno primjenom MRS-a 16. postrojenje ima korisni vijek trajanja od pet godina i subjekt ga amortizira primjenom linearne metode tijekom tog razdoblja.





# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja

Regulatorni ugovor daje pravo subjektu B:

- (a) da povрати troškove jedinice postrojenja kroz regulirane cijene koje se ravnomjerno naplaćuju kupcima tijekom njegovog korisnog vijeka od pet godina.
- (b) dodajući pri utvrđivanju reguliranih cijena koje se svake godine naplaćuju kupcima regulatorni povrat izračunat kao 8% nenadoknadivog salda postrojenja na početku godine.



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja

Procjene iznosa koji se odnose na stavku postrojenja i koji će biti uključeni u regulirane cijene koje se naplaćuju od kupaca prikazane su u tablici 2.1.

u NJ	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5
Početno stanje	1.000	800	600	400	200
Regulatorni povrat	80	64	48	32	16
Procjene iznosa koje treba uključiti u regulirane cijene *	(280)	(264)	(248)	(232)	(216)
<b>Završno stanje</b>	<b>800</b>	<b>600</b>	<b>400</b>	<b>200</b>	<b>-</b>

\*Izračunato kao zbroj povrata cijene jedinice postrojenja godišnje (200 NJ) plus regulatorni povrat koji subjekt ima pravo dodati u regulirane cijene koje će se naplatiti kupcima u toj godini.



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja

Odstupanje između procjene subjekta B o broju jedinica koje će opskrbljivati svake godine za 1. do 5. godinu i stvarnih količina isporučene robe ili usluga prikazano je u tablici 2.2.

u jedinicama količine	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5
Procjenjena količina	100	110	120	90	80
Stvarna količina	90	115	115	100	80
<b>Završno stanje</b>	<b>(10)</b>	<b>5</b>	<b>(5)</b>	<b>10</b>	<b>-</b>



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja

Zbog ovih razlika u količinama, stvarni prihod razlikuje se od prethodno procijenjenog prihoda za godine 1-5:

<b>Tablica 2.3. - Odstupanja između stvarnog prihoda i prethodno procijenjenog prihoda za godine 1–5</b>					
u NJ	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5
Procjene iznosa koji će biti uključeni u regulirane cijene prije oporavka odstupanja od prethodne godine (Tablica 2.1)	280	264	248	232	216
Planirano ispunjenje varijance iz prethodne godine	-	28	(13)	10	(27)
Procijenjeni prihod (a)	280	292	235	242	189
Procijenjena količina (Tablica 2.2)	100	110	120	90	80
Regulirana cijena po jedinici (b)	2,80	2,65	1,96	2,69	2,36
Stvarna količina (c) (Tablica 2.2)	90	115	115	100	80
Stvarni prihod (d = b × c)	252	305	225	269	189
<b>Regulatorna imovina / (Regulatorna obveza) = (a - d)</b>	<b>28</b>	<b>(13)</b>	<b>10</b>	<b>(27)</b>	<b>-</b>

## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja

Primjenjujući stavke B2 – B27 [nacrt] Standarda, subjekt B utvrđuje da se ukupna dopuštena naknada za godine 1–5 sastoji od:

<b>Tablica 2.4. - Ukupno dopuštena naknada za isporučene robe ili usluge za godine 1–5</b>						
u NJ	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5	Total
Dopušteni troškovi - troškovi amortizacije	200	200	200	200	200	<b>1.000</b>
Regulatorni povrat (Tablica 2.1)	80	64	48	32	16	<b>240</b>
<b>Ukupno dopuštena naknada</b>	<b>280</b>	<b>264</b>	<b>248</b>	<b>232</b>	<b>216</b>	<b>1.240</b>
Prihodi (Tablica 2.3.)	252	305	225	269	189	<b>1.240</b>
<b>Regulatorni prihod (regulatorni trošak)</b>	<b>28</b>	<b>(41)</b>	<b>23</b>	<b>(37)</b>	<b>27</b>	<b>-</b>
Od kojih:						
Povećanje: dio ukupno dopuštene naknade koja će u budućnosti biti uključena u prihod	28	-	10	-	-	38
Smanjenje: prihod koji će osigurati dio ukupno dopuštene naknade u budućnosti	-	(13)	-	(27)	-	(40)
Planirani oporavak ili ispunjenje odstupanja od prethodne godine	-	(28)	13	(10)	27	2

## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja

Da se druge godine nisu dogodile druge transakcije, izvještaji o financijskim rezultatima subjekta B za ove godine bili bi prikazani u tablici 2.5.

Tablica 2.5. - Dobit za godine 1–5

u NJ	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5	Total
Prihodi (Tablica 2.3.)	252	305	225	269	189	1.240
Regulatorni prihod (regulatorni trošak) (Tablica 2.4)	28	(41)	23	(37)	27	-
<b>Ukupno dopuštena naknada</b>	<b>280</b>	<b>264</b>	<b>248</b>	<b>232</b>	<b>216</b>	<b>1.240</b>
Amortizacija	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.000)
<b>Dobit</b>	<b>80</b>	<b>64</b>	<b>48</b>	<b>32</b>	<b>16</b>	<b>240</b>



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja

Subjekt B objavljuje usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti regulatorne imovine i regulatornih obveza, kako se zahtijeva u stavku 83. [nacrt] Standarda. Mogući format ovih usklađenja prikazan je u tablicama 2.6 i 2.7.

u NJ	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5
Početni knjigovodstveni iznos	-	28	-	10	-
Iznos priznat tijekom godine	28	-	10	-	-
Prihodi od regulatornih kamata *	-	-	-	-	-
Povrat	-	(28)	-	(10)	-
<b>Završna knjigovodstvena vrijednost</b>	<b>28</b>	<b>-</b>	<b>10</b>	<b>-</b>	<b>-</b>



## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

### Primjer 2 - Količinske varijacije koje utječu na povrat amortizacije postrojenja

Subjekt B objavljuje usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti regulatorne imovine i regulatornih obveza, kako se zahtijeva u stavku 83. [nacrt] Standarda. Mogući format ovih usklađenja prikazan je u tablicama 2.6 i 2.7.

u NJ	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5
Početni knjigovodstveni iznos	-	-	(13)	-	(27)
Iznos priznat tijekom godine	-	(13)	-	(27)	-
Prihodi od regulatornih kamata *	-	-	-	-	-
Ispunjenje	-	-	13	-	27
<b>Završna knjigovodstvena vrijednost</b>	<b>-</b>	<b>(13)</b>	<b>-</b>	<b>(27)</b>	<b>-</b>





## Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama - zaključak

- ⦿ Zašto Odbor objavljuje novi standard?
- ⦿ Količina regulacije može značajno utjecati na iznos i vrijeme priznavanja prihoda, profit i novčane tokove
- ⦿ Dati korisnicima razumijevanje o tome kako te vremenske razlike utječu na odnos između prihoda i rashoda subjekta koji aktivnosti obavlja po reguliranim cijenama.

# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

## Izvori i literatura:

- IFRS® Standards Exposure Draft ED/2021/1
- IFRS® Standards Exposure Draft ED/2021/1- Illustrative Examples
- IFRS® Standards Exposure Draft ED/2021/1 - Basis for Conclusion



# Prijedlog novog standarda izvještavanja o aktivnostima koje se obavljaju po reguliranim cijenama

Hvala na pažnji!

Pitanja?

