

UTJECAJ PROCJENE KORISNOG VIJEKA TRAJANJA NA FINANCIJSKI REZULTAT PODUZEĆA VODOVOD I KANALIZACIJA D.O.O.

Ivanišević, Filip Borna

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:679725>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-24**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**UTJECAJ PROCJENE KORISNOG VIJEKA
TRAJANJA NA FINANCIJSKI REZULTAT
PODUZEĆA VODOVOD I KANALIZACIJA
D.O.O.**

Mentor:

Doc. dr. sc. Marko Čular

Student:

Filip Borna Ivanišević

2181312

Split, ožujak 2020.

SADRŽAJ:

1. UVOD	3
1.1. Problem istraživanja	3
1.2. Predmet istraživanja	5
1.3. Istraživačka pitanja	5
1.4. Cilj istraživanja.....	6
1.5. Metode istraživanja	6
1.6. Doprinos istraživanja	7
1.7. Struktura diplomskog rada	7
2. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE I PROCJENE	9
2.1. Pojam računovodstvenih politika.....	9
2.2. Izbor i primjena računovodstvenih politika	10
2.3. Pojam računovodstvenih procjena.....	12
2.4. Računovodstveni standardi kao ishodište računovodstvenih politika i procjena .	13
2.5. Promjene računovodstvenih politika i procjena.....	14
2.6. Primjeri alternativnih računovodstvenih politika i procjena.....	15
3. NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA.....	18
3.1. Pojam dugotrajne materijalne imovine	18
3.2. Nekretnine, postrojenja i oprema	19
3.3. Mjerenje i početno priznavanje.....	21
3.4. Mjerenje nakon početnog priznavanja.....	22
3.5. Korisni vijek trajanja i amortizacija	24
3.6. Naknadna ulaganja na nekretninama, postrojenjima i opremi	26
4. UTJECAJ RAČUNOVODSTVENE PROCJENE KORISNOG VIJEKA TRAJANJA NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE	28
4.1. Općenito o temeljnim financijskim izvještajima	28

4.2. Utjecaj procjene korisnog vijeka trajanja na bilancu.....	29
4.3. Utjecaj procjene korisnog vijeka trajanja na račun dobiti i gubitka	30
4.4. Porezni aspekt korisnog vijeka trajanja i amortizacije	32
5. UTJECAJ PROCJENE KORISNOG VIJEKA TRAJANJA NA FINANCIJSKI REZULTAT PODUZEĆA VODOVOD I KANALIZACIJA D.O.O.	34
5.1. Opći podaci o poduzeću Vodovod i kanalizacija d.o.o.	34
5.2. Zakonska obveza izmjene vodomjera.....	35
5.3. Poslovni proces izmjene vodomjera	36
5.3.1. Nabava i izmjena vodomjera	36
5.3.2. Knjiženje vodomjera za izmjenu	38
5.4. Analiza bilance poduzeća u 2018. godini	41
5.5. Analiza računa dobiti i gubitka poduzeća u 2018. godini	42
5.6. Alternativni računovodstveni postupak knjiženja vodomjera s prikazom razlika pozicija bilance te računa dobiti i gubitka	43
6. ZAKLJUČAK.....	49
LITERATURA	51
POPIS SLIKA.....	54
POPIS TABLICA.....	55
SAŽETAK.....	56
SUMMARY	57
PRILOZI	58

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Računovodstvo je složeni sustav praćenja, bilježenja i analize poslovanja određenog poduzeća. U modernom globaliziranom tržištu postavljaju se sve veći zahtjevi pred poduzeća da vjerodostojno, fer i pouzdano iskažu informacije i izvještaje o svom poslovanju. Za poslovanje tržišnih subjekata zainteresirane su različite skupine korisnika koji koriste računovodstvene informacije kako bi dobili potrebne informacije. Može se reći da je računovodstvo krvotok poslovanja i da se u njemu ogleda zdravlje poduzeća. Različite skupine korisnika su zainteresirane za računovodstvene informacije iz različitih interesa. Investitori traže poduzeća gdje će „oploditi“ svoj kapital, banke procjenjuju sposobnost poduzeća da pravovremeno podmiruje svoje obveze, a država pak prati posluje li poduzeće u skladu s regulativnim okvirima. Svima je zajedničko da žele pouzdane informacije koje je lako tumačiti.

Tijekom godina računovodstvo se razvilo u modernu disciplinu utemeljenu na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, Međunarodnim računovodstvenim standardima i nacionalnim zakonodavstvima pojedinih zemalja što je doprinijelo unificiranosti i pouzdanosti računovodstvenih informacija, lakšoj međusobnoj usporedivosti financijskih izvještaja te lakšem razumijevanju istih od strane korisnika. U Hrvatskoj su u primjeni Hrvatski standardi financijskog izvještavanja i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ovisno o veličini poduzetnika što je uređeno Zakonom o računovodstvu. Mikro, mali i srednji poduzetnici primjenjuju Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, a veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa Međunarodne standarde financijskog izvještavanja.¹

U ovom radu fokus je stavljen na poduzeće Vodovod i kanalizacija d.o.o. koje je veliki poduzetnik pa tako sastavlja cijeli set financijskih izvještaja: izvještaj o financijskom položaju (bilanca), račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala te bilješke uz financijske izvještaje prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.²

¹ Zakon o računovodstvu čl. 17. (pročišćeni tekst), NN br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18

² Zakon o računovodstvu čl. 19. (pročišćeni tekst), NN br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18

Problem ovog rada je utjecaj procjene korisnog vijeka trajanja na financijski rezultat poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. Financijski izvještaji sastavljaju se na temelju izabranih računovodstvenih politika koje su u dopuštenim regulatornim okvirima. Računovodstvene politike obuhvaćaju načela, osnove, konvencije, pravila i postupke koje je menadžment usvojio prilikom sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Postoji mnogo različitih računovodstvenih politika u primjeni, čak i kada se one odnose na isti predmet; potrebna je prosudba pri izboru i primjeni onih politika koje uvjetima poduzeća najbolje odgovaraju da se pravilno prikaže njegov financijski položaj i rezultat njegova poslovanja.³

Velik dio računovodstvenih informacija temelji se na računovodstvenim procjenama. Protekom vremena i nastupom novih okolnosti treba pristupiti i ponovnoj procjeni pozicija financijskih izvještaja. Pojmovi računovodstvene politike i procjene često se koriste kao sinonimi, ali se razlikuje računovodstveni postupak kod promjene računovodstvenih procjena u odnosu na promjene računovodstvenih politika. Pod računovodstvenim procjenama, najčešće se podrazumijeva procjena vijeka trajanja dugotrajne imovine, procjena ostatka vrijednosti na kraju vijeka upotrebe, procjena naplativosti potraživanja i slično.⁴ Računovodstvene procjene mogu imati značajan utjecaj na poslovni i porezni rezultat poduzeća što je obrađeno u ovom radu s naglaskom na procjenu korisnog vijeka trajanja.

Poduzeću je za poslovanje potrebna imovina to jest resursi. Potrebno je zadovoljiti uvjete da bi se nešto klasificiralo kao imovina, a temeljni uvjeti su vjerojatnost priljeva budućih ekonomskih koristi i mjerljivost. Dugotrajna imovina je imovina koja se pretvara u novčani oblik u razdoblju duljem od jedne godine pa je potrebno definirati korisni vijek trajanja određenih skupina dugotrajne imovine kao što je prikazano u ovom radu kroz teorijski pregled računovodstvenih standarda i zakonskog okvira te empirijski dio na primjeru poduzeća Vodovod i Kanalizacija d.o.o.

³ Belak, V. (2006): Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zgombić & Partneri, Zagreb str. 44.

⁴ Žager, K. et. al. (2017): Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi ; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb str. 202.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja je utjecaj procjene korisnog vijeka trajanja vodomjera kao jedne skupine dugotrajne imovine na financijski rezultat poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. Poduzeće Vodovod i kanalizacija d.o.o. specifično je po tome što se radi o vodouslužnom poduzeću koje je dužno isporučiti kvalitetnu uslugu građanima bez cilja ostvarivanja visokih profita. Poslovanje poduzeća ipak bi trebalo biti ekonomično i kretati se oko pozitivne nule.

Vodomjeri se mijenjaju u zakonskom roku od pet godina i predstavljaju značajnu stavku u poslovanju navedenog poduzeća. U radu se prikazuje evidencija i procjena korisnog vijeka trajanja vodomjera te njihov utjecaj na financijski rezultat poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o.

Računovodstveno praćenje dugotrajne imovine, računovodstvene politike, računovodstvene procjene te objavljivanje istih je u skladu sa standardima financijskog izvještavanja i nacionalnim zakonodavstvom. Stoga se za potrebe ovog rada analizira - MRS 1 „Prezentiranje financijskih izvješća“, MRS 8 „Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške“, MRS 16 „Nekretnine, postrojenja i oprema“ te hrvatski zakoni koji uređuju ovu problematiku.

1.3. Istraživačka pitanja

Ključno istraživačko pitanje je utjecaj različite računovodstvene procjene korisnog vijeka trajanja na rezultat poslovanja. Na primjeru bilance te računa dobiti i gubitka poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. prikan je utjecaj troška vodomjera na financijski rezultat za 2018. godinu te projekcija kad bi bili evidentirani kao dugotrajna imovina. Na temelju dosadašnjih istraživanja prikazano je što sve stavka imovine mora zadovoljiti kako bi se priznala kao dugotrajna imovina.

1.4. Cilj istraživanja

Glavni cilj ovog istraživanja je dokazati da postoji razlika u financijskom rezultatu poduzeća kada bi se vodomjeri evidentirali kao dugotrajna imovina i amortizirali u razdoblju od pet godina.

Također, cilj istraživanja je pokazati kroz teorijski pregled računovodstvenih standarda, poreznih zakona i zakona koji uređuju poslovanje vodouslužnih poduzeća da vodomjeri zadovoljavaju kriterije priznavanja kao stavke dugotrajne imovine u bilanci poduzeća te u skladu s time podliježu obračunu amortizacije po stopi određenoj iz korisnog vijeka trajanja.

1.5. Metode istraživanja

Istraživanje je teorijsko i empirijsko te se provodi iz dostupne literature u obliku stručnih članaka, knjiga, zakona te primjera iz prakse poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o.

U skladu s problemom, predmetom i postavljenim ciljevima istraživanja odabrane su uobičajene znanstveno-tehničke metode.

Najvažnije metode koje se koriste prilikom izrade rada su:

1. Metoda indukcije - na temelju pojedinačnih činjenica dolazi se do zaključka o općem sudu;
2. Metoda dedukcije - iz općih stavova izvode se pojedinačni stavovi;
3. Analogija - polazi se od posebnog ili pojedinačnog i zaključuje na posebnom ili pojedinačnom po sličnosti;
4. Metoda analize - raščlanjuju se složeniji dijelovi na jednostavnije;
5. Metoda sinteze - jednostavne ideje spajaju se u složene;
6. Metoda deskripcije - opisuju se i objašnjavaju uočeni važniji pojmovi i obilježja;
7. Metoda promatranja - prikupljaju se informacije kako bi se bolje upoznao s tematikom istraživanja;
8. Metoda studije slučaja - istraživanje problematike na primjeru poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o.

1.6. Doprinos istraživanja

Doprinos ovog istraživanja je u procjeni utjecaja korisnog vijeka trajanja (kao primjera računovodstvene procjene) na financijski rezultat poslovanja kroz primjer iz prakse. Računovodstvene procjene često su subjektivne i podložne različitim interpretacijama od strane različitih stručnjaka iz područja računovodstva, revizije i poreznog savjetovanja. Ovo istraživanje moglo bi razriješiti neke nedoumice s obzirom na to da će teorijski pregled obuhvatiti kompilaciju računovodstvenih standarda, zakona te dosadašnjih stručnih radova i članaka na tu temu. Također, ovo istraživanje bi moglo pomoći ostalim vodouslužnim poduzećima u Hrvatskoj ako se susreću s istim problemom u poslovanju.

1.7. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad sastoji se od uvoda, teorijskog dijela, empirijskog dijela, zaključka, popisa literature te sažetaka na hrvatskom i engleskom jeziku.

U uvodnom dijelu rada opisani su problem i predmet diplomskog rada, istraživačka pitanja, navedeni cilj rada, korištene znanstvene metode, doprinos istraživanja te struktura rada.

Teorijski dio rada je podijeljen u tri cjeline. U prvoj cjelini je obrađen pojam računovodstvenih politika i procjena. Prikazan je njihov izbor, primjena i promjene u skladu s MRS-om 8. U drugoj cjelini je obrađen pojam dugotrajne imovine s naglaskom na nekretnine, postrojenja i opremu koje uređuje MRS 16. U trećoj cjelini je obrađen utjecaj računovodstvene procjene korisnog vijeka trajanja na financijske izvještaje, kao i kratak pregled temeljnih financijskih izvještaja s naglaskom na bilancu te račun dobiti i gubitka. Također, porezni aspekt korisnog vijeka trajanja i amortizacije je sastavni dio treće cjeline.

U empirijskom dijelu rada prezentirani su opći podaci o poduzeću Vodovod i kanalizacija d.o.o., zakonske obveze u pogledu izmjene vodomjera te sadašnji poslovni proces planiranja izmjene, nabave i evidencije vodomjera s naglaskom na računovodstveni dio tog poslovnog procesa. Također, prezentirani su bilanca te račun dobiti i gubitka poduzeća za 2018. godinu s naglaskom na pozicije na koje utječe evidentiranje vodomjera. Ključni dio empirijskog dijela rada je prikaz razlika pozicija bilance te računa dobiti i gubitka kad bi vodomjeri bili evidentirani kao dugotrajna imovina.

U zaključku je dan osvrt na cjelokupan rad te glavni rezultati i spoznaje.

Na kraju dolazi popis literature, popis slika, tablica i grafova, prilozi te sažeci na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE I PROCJENE

2.1. Pojam računovodstvenih politika

Sintagma računovodstvene politike sastoji se od dviju riječi: **računovodstvo** i **politike**.

Računovodstvo je, kao što je već naglašeno, sastavni dio ukupnog informacijskog sustava poduzeća koji osigurava kvantitativne informacije za potrebe odlučivanja i upravljanja poduzećem. Riječ politika potječe od starogrčke riječi *polis* što znači grad, država, a u biti označava način vođenja odnosno upravljanje gradom tj. državom. Iako se riječ politika primarno vezala uz državničke poslove, danas poprima značenje i određenih metoda i postupaka kojima se provode neke aktivnosti. Tako, primjerice politika predstavlja plan, smjer ili način izvršavanja određenih radnji.⁵

U literaturi nalazimo različito sročene definicije računovodstvenih politika, a svima je zajedničko: uprava odabire poštivanje načela, mjerenje pozicije, iskazivanje pozicije u financijskim izvještajima.⁶

Prema MRS-u 8, t. 5 računovodstvene politike predstavljaju posebna načela, osnove, dogovore, pravila i praksu koje primjenjuje subjekt pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.⁷

Prema Odboru za računovodstvena načela računovodstvene politike predstavljaju specifična načela i metode koje je menadžment izabrao u cilju realnog prikazivanja financijskog položaja, promjena financijskog položaja i rezultata poslovanja i koja su u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.⁸

Računovodstvene politike ugrađene su u financijske izvještaje koji su temeljni cilj i zadnji korak u računovodstvenom procesu. Potrebno je da korisni financijskih izvještaja budu upoznati s računovodstvenim politikama kako bi lakše i kvalitetnije razumjeli pojedine financijske pozicije i financijski rezultat poduzeća. Korisnici financijskih izvještaja mogu sažetak računovodstvenih politika pronaći u bilješkama.

⁵ Žager, K. et. al. (2017): Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 148.

⁶ Belak, V. et. al. (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRIF Plus, Zagreb, str. 58.

⁷ Pervan, I. (2019): MRS 8 - računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, Ekonomski fakultet, Split.

⁸ Žager, K. et. al. (2017): Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 149.

2.2. Izbor i primjena računovodstvenih politika

Donošenje računovodstvenih politika podrazumijeva izbor računovodstvenih postupaka u okvirima mogućnosti koje dopuštaju računovodstveni standardi ili zakoni.

Prema tome, sve ono što nije dovoljno precizirano Međunarodnim računovodstvenim standardima i zakonom ili je namjerno ostavljeno na volju poduzećima, uređuje se računovodstvenim politikama.⁹

Izbor računovodstvenih politika je značajan u kontekstu posljedica njihove primjene. Kako računovodstvene politike označavaju načela u primjeni osnove mjerenja imovine i obveza, tako će izbor pojedinih politika utjecati na iskazane vrijednosti prezentirane imovine i izvora imovine u bilanci te prikazanih vrijednosti prihoda i rashoda u računu dobiti i gubitka.¹⁰

Kako su računovodstvene politike koje menadžmentu stoje na raspolaganju za izbor određene računovodstvenim standardima tako se primjenom odabranih politika omogućuje ne samo vrednovanje pozicija financijskih izvještaja već i usporedbe kretanja takvih vrijednosti u određenom vremenskom razdoblju, usporedben s konkurentima u struci, utvrđivanje kvalitete poslovanja poduzeća u odnosu na prosječne vrijednosti industrije i slično.¹¹

Pri izboru računovodstvenih politika menadžment treba poštovati računovodstvene standarde koji su primjenjivi na tu transakciju. U slučaju kada ne postoji standard ili tumačenje financijskog izvještavanja primjenjiv na transakciju i druge događaje, menadžment će sam prosuditi i izabrati one računovodstvene politike koje će rezultirati informacijama koje su:¹²

- a) važne i potrebne korisniku pri donošenju ekonomskih odluka,
- b) pouzdane tako da financijski izvještaji:
 - vjerno predočuju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika,
 - odražavaju ekonomsku bit transakcija, drugih događaja i uvjeta, a ne samo zakonsku formu,

⁹ Belak, V. (2012): Osnove suvremenog računovodstva, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 21.

¹⁰ Žager, K. et. al. (2016): Računovodstvo I: računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 149.

¹¹ Ibid.

¹² Štahan, M. et. al. (2014): Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI, TEB- Poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 944.

- budu neutralni i nepristrani,
- budu temeljeni na opreznosti,
- budu potpuni u svim važnim aspektima.

Pri prosuđivanju, menadžment razmatra primjenjivost sljedećih izvora:¹³

- a) zahtjeve i upute u standardima koji obrađuju slična ili povezana pitanja,
- b) definicije, kriterije priznavanja i koncept mjerenja imovine, obveza, kapitala, prihoda, rashoda i rezultata poslovanja iz okvira standarda,
- c) najnovije objave drugih tijela koja kreiraju standarde, a koriste sličan konceptualni okvir za razvijanje računovodstvenih standarda, drugu stručnu literaturu i praksu u grani, u razmjeru u kojem to ne dovodi do konflikta s prethodno navedenim izvorima.

Poslovni procesi su raznovrsni pa tako i područja primjene računovodstvenih politika. Računovodstvene politike obuhvaćaju sva računovodstvena područja ako što su dugotrajna nematerijalna, materijalna ili financijska imovina, potraživanja i obveze, prihode, rashode i dobitak poslovanja. U praksi su se ustalila područja u kojima menadžment najčešće donosi računovodstvene politike i prati provedbu istih.

U tom smislu se kao najznačajnija područja računovodstvenih politika smatraju sljedeća: priznavanje prihoda, poslovna spajanja, načela konsolidacije, zajednički poduhvati, **amortizacija materijalne i nematerijalne imovine**, kapitalizacija troškova zaduživanja i drugih izdataka, ugovori o izgradnji, ulaganja u nekretnine, financijski instrumenti, najmovi, troškovi istraživanja i razvoja, zalihe, porezi, rezerviranja, određivanje novca i novčanih ekvivalenata, određivanje poslovnih i zemljopisnih segmenata i sl.¹⁴

¹³ Ibid.

¹⁴ Ramljak, B. (2011): Računovodstvene politike - utjecaj na izgled financijskih izvještaja, Računovodstveno-financijske informacije, br. 9/11, str. 7.

2.3. Pojam računovodstvenih procjena

Računovodstvene procjene proizlaze iz računovodstvenih politika te su jedno od najkompleksnijih područja računovodstva. Dopuštena je primjena različitih metoda i postupaka računovodstvenih procjena što rezultira različitim vrijednostima pozicija financijskih izvještaja, stoga bi korisnici financijskih izvještaja prilikom analize istih trebali uzeti u obzir korištene metode i postupke te procijeniti njihov utjecaj na financijski rezultat.

Računovodstvene politike određuju osnovu mjerenja pojedine ekonomske kategorije, računovodstvene procjene odnose se upravo na tehnike vrednovanja koje se koriste za utvrđivanje novčanog iznosa koji će odgovarati vrijednosti pojedine stavke.¹⁵

Zbog nesigurnosti koje obilježavaju gotovo svaki oblik poslovanja, određeni broj stavki financijskih izvještaja ne može se pouzdano izmjeriti već se može samo procijeniti što zahtijeva procjene temeljene na zadnjim dostupnim informacijama. Procjene se najčešće zahtijevaju za:¹⁶

- ocjenu naplativosti određenih potraživanja kojima je prošao rok dospelosti (odnosno za njihovu klasifikaciju u kategoriji sumnjivih i spornih potraživanja) te posljedično za njihov otpis,
- utvrđivanje zastarjelosti zaliha koje poduzeću neće donijeti buduće ekonomske koristi kroz upotrebu u poslovanju ili prodaju ,
- utvrđivanje fer (tržišne vrijednosti) financijske imovine i financijskih obveza koje se u financijskim izvještajima vrednuju po fer vrijednosti,
- **vijek upotrebe dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine koja podliježe obračunu amortizacije,**
- obveze nastale temeljem jamstava odnosno garancija.

Računovodstvene procjene utječu na vrijednosti elemenata financijskih izvještaja, a za njihovo donošenje odgovoran je menadžment poduzeća. Procjene ne bi smjele biti pristrane, odnosno njima se svjesno ne bi smjelo utjecati na prezentiranje iskrivljenih informacija o

¹⁵ Žager, K. et. al. (2016): Računovodstvo I: računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 174.

¹⁶ Barišić, I. et. al. (2016): Računovodstvo I: priručnik za vježbe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 238. i 239.

poslovanju poduzeća korisnicima financijskih izvještaja. Korištenje razumnih procjena sastavni je dio sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.¹⁷

Prilikom donošenja računovodstvenih procjena menadžment mora prikupiti sve dostupne informacije te na temelju njih utvrditi različite alternative koje proizlaze iz mjerodavnih standarda i zakona. Za svaku alternativu potrebno je utvrditi financijski učinak iste na pojedine pozicije financijskih izvještaja.

Obzirom da se radi o procjenama, nemoguće je izbjeći **određenu dozu subjektivnosti**. Menadžment će ključne procjene pojasniti u bilješkama kada su one značajne. Na taj način se radi premostica između menadžmenta i određene razine subjektivnosti koja je prisutna prilikom procjene i očekivanja korisnika financijskih izvještaja.¹⁸

2.4. Računovodstveni standardi kao ishodište računovodstvenih politika i procjena

Računovodstveni standardi predstavljaju detaljniju razradu računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvata, računovodstvenog procesiranja i prezentiranja informacija. Računovodstvena načela zapravo čine temelj, tj. polaznu osnovu za utvrđivanje standarda i, za razliku od računovodstvenih načela koja se uobičajeno sastoje od jedne ili dvije riječi, računovodstveni standardi koji detaljnije obrađuju pojedino načelo, napisani su na nekoliko stotina stranica.¹⁹

Računovodstveni standardi MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja i MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške uređuju područje objave, promjena i ostalih zahtjeva kod računovodstvenih politika i procjena.

U bilješkama se prema MRS-u 1:²⁰

- prezentiraju informacije o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama,

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Žager, K. et. al. (2016): Računovodstvo I: računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 117.

¹⁹ Žager, K. et. al. (2017): Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 158. i 159.

²⁰ Pervan, I. (2019): MRS 1 - prezentiranje financijskih izvještaja, Ekonomski fakultet, Split.

- objavljuju informacije koje nalažu MSFI-i a koje nisu prikazane drugdje u financijskim izvještajima,
- pružaju dodatne informacije koje nisu prezentirane drugdje u financijskim izvještajima, ali su važne za razumijevanje bilo kojeg sastavnog dijela financijskih izvještaja.

2.5. Promjene računovodstvenih politika i procjena

Računovodstvene politike i procjene u pravilu se ne mijenjaju, ali s obzirom na dinamičnu okolinu u kojoj poduzeće djeluje i česte izmjene regulativnog okvira moguće je da nastanu okolnosti u kojima će se pristupiti izmjeni računovodstvenih politika i procjena.

Dosljednost u primjeni računovodstvenih politika temeljno je načelo financijskog izvještavanja. Promjena računovodstvenih politika dopušta se samo ako:²¹

- promjenu zahtijeva računovodstveni standard ili njegovo tumačenje, ili
- promjena rezultira pouzdanijim i značajnijim informacijama o učincima transakcija i drugih događaja

S promjenama računovodstvene politike postupa se na sljedeći način:²²

- kada je promjena računovodstvenih politika rezultat početne (prve) primjene nekog standarda financijskog izvještavanja, ta promjena iskazuje se u skladu s tim standardom,
- kada se računovodstvene politike mijenjaju dobrovoljno ili kad je promjena računovodstvenih politika rezultat početne (prve) primjene nekog standarda financijskog izvještavanja koji ne sadrži prijelazne odredbe primjenjive na tu promjenu i kada je izvedivo odrediti učinke promjene računovodstvene politike određenog razdoblja ili kumulativno učinke promjene, poduzetnik promjenu računovodstvene politike treba primijeniti retroaktivno.

Međutim, ponekada je unatoč svim razumnim nastojanjima potpuna retroaktivna primjena neizvediva (MRS 8, t. 24). Neizvedivo može biti u slučaju kada se učinci retroaktivne

²¹ Štahan, M. et. al. (2014): Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI, TEB- Poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 945.

²² Ibid.

primjene ne mogu utvrditi ili kada se zahtijevaju nedostupne procjene. U slučaju kada se retroaktivno prepravljanje neizvedivo od prvog razdoblja u kojem se „stara“ politika počela primjenjivati prepravke je potrebno napraviti od najranijeg razdoblja u kojem je to izvedivo (MRS 8, t. 24). U ovom slučaju riječ je od ograničenoj retroaktivnoj primjeni nove računovodstvene politike.²³

Promjene računovodstvenih procjena definirane su kao usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine ili obveze, ili iznosa trošenja neke imovine tijekom vremena nastalo procjenom sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s tom imovinom i obvezama.²⁴

Za razliku od promjena računovodstvenih politika, promjene računovodstvenih procjena ne moraju se primijeniti retroaktivno. Promjene računovodstvenih procjena primjenjuju se na tekuće ili na tekuće i na buduća razdoblja ovisno o tome na koja razdoblja utječe.

Ako se u određenim okolnostima ne može utvrditi je li riječ o promjeni računovodstvene politike ili računovodstvene procjene, promjena će se smatrati računovodstvenom procjenom.²⁵

Primjeri u kojima je vrlo teško povući granicu između promjene računovodstvene politike i promjene procjene jesu:

- a) korištenje promjene vrijednosti visokokvalitetnih korporativnih obveznica za utvrđivanje diskontne stope u izračunu obveza po mirovinama,
- b) promjene izračuna troškova zaliha (FIFO i prosječni ponderirani trošak).

2.6. Primjeri alternativnih računovodstvenih politika i procjena

Primjer 1:²⁶ Poduzeće ima opremu za potrebe proizvodnje kojoj je nabavna vrijednost 20.000.000 kn, dok je akumulirana amortizacija 4.000.000 kn. Procjenom je utvrđen vijek uporabe od 5 godina te se primjenjuje stopa amortizacije od 20% godišnje, odnosno godišnji

²³ Pervan, I. (2019): MRS 8 - računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, Ekonomski fakultet, Split.

²⁴ Barišić, I. et. al. (2016): Računovodstvo I: priručnik za vježbe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 239.

²⁵ Mrša, J., Čičak, J. (2016): Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške, RRIF, br. 12/16, str. 260.

²⁶ Pervan, I. (2015): Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, 50. jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija, financije i porezi u praksi, Brela, Hrvatska, str. 42.

trošak amortizacije iznosi 4.000.000 kn. Ako bi se poduzeće odlučilo na drugačiju metodu amortizacije ili bi primijenilo metodu revalorizacije došlo bi do promjena u iznosima imovine, glavnice, rashoda i neto dobiti po godinama. Umjesto linearne amortizacije poduzeće bi moglo koristiti degresivnu ili funkcionalnu metodu. Nadalje, poduzeće bi moglo primijeniti metodu revalorizacije, te će se pretpostaviti da je fer vrijednost opreme 13.500.000 kn, odnosno 1.500.000 kn više u odnosu na knjigovodstvenu vrijednost uz linearnu metodu obračuna amortizacije. Učinke alternativnih računovodstvenih politika na imovinu, glavicu i financijski rezultat prikazuje sljedeća tablica:

Tablica 1: Utjecaj politika i procjena vezanih za nekretnine, postrojenja i opremu

	Linearna amortizacija	Degresivna amortizacija	Funkcionalna amortizacija	Revaloriz. + linearna amort.
Nabavna vrijednost	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000
Godišnji iznos amortizacije	4.000.000	3.000.000	2.000.000	4.000.000
Akumulirana amortizacija	8.000.000	7.000.000	6.000.000	8.000.000
Vrijednosno usklađenje	-	-	-	1.500.000
Neto knjigovodstvena vrijednost	12.000.000	13.000.000	14.000.000	13.500.000
Prihod	50.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000
Rashodi bez amortizacije	40.000.000	40.000.000	40.000.000	40.000.000
Godišnji iznos amortizacije	4.000.000	3.000.000	2.000.000	4.000.000
Dobit prije poreza	6.000.000	7.000.000	8.000.000	6.000.000
Porez na dobit	1.200.000	1.400.000	1.600.000	1.200.000
Dobit nakon oporezivanja	4.800.000	5.600.000	6.400.000	4.800.000
Temeljni kapital	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Zadržana dobit	4.800.000	5.600.000	6.400.000	4.800.000
Revalorizacijske pričuve	-	-	-	1.200.000
Ukupan kapital	14.800.000	15.600.000	16.400.000	16.000.000
Povrat na glavicu	32%	36%	39%	30%

Izvor: Pervan, I. (2015): Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, 50. jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija, financije i porezi u praksi, Brela, Hrvatska, str. 42.

U gornjoj tablici vidljivo je da poduzeće može računovodstvenom politikom utjecati na rezultat u kratkom roku. Odabirom određene metode amortizacije ili metode vrednovanja

dugotrajne imovine moguće je utjecati i na visinu poreza na dobit kojeg poduzeće treba platiti što je zapravo vrsta beskamatnog kreditiranja.

Primjer 2:²⁷ Poduzeće Moni d.o.o. kupilo je poslovnu zgradu, koja je dulje od 2 godine u uporabi, od poduzeća Roni d.o.o. za svotu od 1.200.000,00 kn uz prijenos porezne obveze. Nabavna vrijednost zgrade je 1.000.000,00 kn, a vrijednost zemljišta je 200.000,00 kn. Obračunat je PDV na kupnju navedene nekretnine u svoti od 300.000,00 kn. Kod obračuna amortizacije poslovne zgrade primjenjuje se linearna (proporcionalna) metoda. Utvrđeno je da je vijek trajanja zgrade 20 godina odnosno stopa amortizacije je 5 % godišnje. Obračunana je amortizacija za 1. godinu korištenja u svoti od 50.000,00 kn. U **6. godini** uprava poduzeće procjenjuje da je vijek trajanja poslovne zgrade 25 godina i donosi odluku o promjeni računovodstvene procjene. Obračunata je amortizacija za 6. godinu korištenja zgradom. Na temelju navedenoga utvrđuje se knjigovodstvena vrijednost zgrade i stopa amortizacije koja se izračunava na način kako je prikazano u nastavku.

Knjigovodstvena vrijednost poslovne zgrade nakon 5 godine:

$$1.000.000,00 - 250.000,00 (1.000.000,00 \times 5 \% \times 5) = 750.000,00 \text{ kn.}$$

Stopa amortizacije u preostalom vijeku trajanja (20 godina):

$$750.000,00 / 20 = 37.500,00 \text{ kn}$$

$$37.500,00 / 1.000.000,00 \times 100 = 3,75 \%$$

Budući da se vijek trajanja poslovne zgrade povećao s 20 na 25 godina, od početka 6. godine svota godišnje amortizacije smanjila se s 50.000,00 kn na 37.500,00 kn. U ovom slučaju promjena računovodstvene procjene utjecala je na smanjenje svote iskazanih rashoda u 6. godini i u budućim razdobljima ako ne dođe do ponovne promjene računovodstvene procjene. Ako nakon 6. godine dođe do nove promjene računovodstvene procjene, u tom će slučaju ta nova procjena opet utjecati na povećanje ili smanjenje rashoda s osnove amortizacije te imovine u godini promjene računovodstvene procjene i u budućim razdobljima do isteka vijeka trajanja te imovine. Iz ovog je primjera razvidno kako promjena računovodstvene procjene nije utjecala na iskazivanje rashoda iz prošlih godina, kao što je to slučaj kod promjena politika, nego je učinak promjene utjecao samo na iskazivanje rashoda u tekućoj i u budućim godinama.

²⁷ Cirkveni Filipović, T. (2018): Računovodstvene procjene, RRIF, br. 1/18, str. 207.

3. NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA

3.1. Pojam dugotrajne materijalne imovine

Imovina predstavlja resurse kojima se poduzeće koristi u ostvarivanju svoje djelatnosti. Resursi mogu biti različiti (novac, oprema, građevinski objekti, zalihe robe, energija itd.), no u bilanci se ne prikazuju baš svi resursi već samo oni koji u skladu s računovodstvenim propisima zadovoljavaju određene uvjete. Sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja temeljni kriteriji priznavanja pozicija financijskih izvještaja su:²⁸

- vjerojatnost budućih ekonomskih koristi, te
- pouzdanost mjerenja.

U financijskim izvještajima prikazuje se samo imovina koja je pod kontrolom poduzeća.

Različiti su kriteriji prema kojima se dijeli imovina, a dva najvažnija su pojavni oblik i ročnost.

Prema pojavnom obliku imovina može biti:

- materijalna imovina, i
- nematerijalna imovina.

Prema roku koji je potreban da se imovina pretvori u novac dijeli se na:

- kratkotrajnu imovinu, i
- dugotrajnu imovinu.

Dugotrajna materijalna imovina je dio dugotrajne imovine koji ima materijalni to jest fizički oblik.

Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća:²⁹

- zemljišta i šume,
- građevinske objekte,

²⁸ Žager, K. et. al. (2016): Računovodstvo I: računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 37.

²⁹ Belak, V. (2006): Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zgombić & Partneri, Zagreb, str. 156.

- postrojenja, strojeve i opremu,
- alate, pogonski i uredski inventar, pokućstvo i transportna sredstva,
- stambene zgrade i stanove,
- predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu,
- dugotrajnu materijalnu imovinu u pripremi.

Računovodstveni i porezni propisi na drugačiji način definiraju dugotrajnu materijalnu imovinu.

Prema računovodstvenim propisima dugotrajnom materijalnom imovinom smatra se imovina koja:³⁰

- se koristi u obavljanju djelatnosti,
- **se očekuje koristiti duže od jedne godine i**
- namijenjena je za korištenje na neprekidnoj osnovi.

Članak 12. stavak 3. Zakona o porezu na dobit kaže da se dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i vijek trajanja duži od godinu dana.³¹

Pri klasifikaciji imovine prednost treba dati računovodstvenim propisima i svrstati imovinu koja će se koristiti duže od godinu dana u dugotrajnu imovinu.

3.2. Nekretnine, postrojenja i oprema

Nekretnine, postrojenja i oprema - NPO prema MRS-u 16 (t. 6) predstavljaju materijalnu imovinu koja ispunjava sljedeća dva uvjeta:³²

- subjekt posjeduje imovinu za korištenje u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe, i
- od imovine se očekuje korištenje duže od jednog razdoblja.

³⁰ Slovinac, I. (2013): Sitan inventar ili osnovno sredstvo? (Internet), raspoloživo na: <https://www.teb.hr/novosti/2013/sitan-inventar-ili-osnovno-sredstvo/>

³¹ Zakon o porezu na dobit (pročišćeni tekst), NN br. 77/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19. čl 12. st. 3

³² Pervan, I. (2019): MRS 16 - nekretnine, postrojenja i oprema, Ekonomski fakultet, Split.

Ne ispunjavaju sve skupine dugotrajne materijalne imovine kriterije prema MRS-u 16 da bi bili klasificirani kao dugotrajna materijalna imovina.

MRS 16 se ne primjenjuje na sljedeće oblike dugotrajne materijalne imovine:

- ulaganja u nekretnine - MRS 40,
- nekretnine, postrojenja i opremu koja se drže radi prodaje - MSFI 5,
- biološka imovina povezana s poljoprivrednim aktivnostima - MRS 41,
- priznavanje i mjerenje imovine povezane s istraživanjem i procjenom - MSFI 6.

MRS 16 u točki 6. ističe sljedeće važne definicije koje se u računovodstvenom postupanju koriste:³³

- **Knjigovodstveni iznos** je iznos kojim je neko sredstvo priznato u bilanci nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja.
- **Trošak nabave** je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost ili druga naknada dana za nabavu sredstva u vrijeme njegova stjecanja ili izgradnje.
- **Iznos koji se amortizira** je trošak nabave sredstva ili drugi iznos koji ga zamjenjuje umanjen za ostatak vrijednosti sredstva.
- **Amortizacija** je sustavni raspored iznosa koji se amortizira tijekom njegovog korisnog vijeka uporabe.
- **Specifična vrijednost subjekta** je sadašnja vrijednost novčanih tijekova koje poduzeće očekuje postići iz kontinuirane uporabe imovine i iz njene prodaje na kraju korisnog vijeka uporabe ili očekivanog terećenja zbog podmirenja obveze.
- **Fer vrijednost** je iznos za koji može biti razmijenjeno između obaviještenih i voljnih stranaka u transakciji pred pogodbom.
- **Gubitak od umanjenja** je iznos kojim knjigovodstveni iznos nekog sredstva premašuje njegov nadoknadivi iznos.
- **Nadoknadivi iznos** je viši iznos ili neto prodajne cijene sredstva ili njegove uporabne vrijednosti.

³³ Belak, V. (2006): Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zgombić & Partneri, Zagreb, str. 159.

- **Ostatak vrijednosti** nekog sredstva je procijenjeni iznos koji poduzeće očekuje dobiti od otuđenja (prodaje) tog sredstva, nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, kad je sredstvo već u godinama i stanju koje se očekuje na kraju korisnog vijeka uporabe.
- **Korisni vijek uporabe** je:
 - razdoblje u kojem se očekuje da će poduzeće koristiti sredstvo, ili
 - broj proizvoda ili sličnih jedinica koje se očekuje da će ih poduzeće ostvariti od tog sredstva.

Sredstva dugotrajne materijalne imovine mogu biti stečena:³⁴

- a) kupnjom,
- b) izgradnjom odnosno izradom u vlastitoj izvedbi,
- c) razmjenom za drugo sredstvo,
- d) darivanjem.

3.3. Mjerenje i početno priznavanje

Nekretnine, postrojenja i oprema početno se mjere prema trošku nabave koji je jednak cijeni plaćanja na datum priznavanja te imovine.

Trošak nabave uključuje:³⁵

- a) kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- b) sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- c) početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina

³⁴ Belak, V. (2012): Osnove suvremenog računovodstva, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 115.

³⁵ Štahan, M. et. al. (2014): Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI, TEB- Poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 85.

nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

U troškove nabave također treba uključiti troškove zaposlenih koji su neposredno sudjelovali u izgradnji i nabavi nekretnina, postrojenja i opreme te naknade stručnjacima.

Prema MRS-u 23 – Troškovi posudbe (t. 8.), obveznici MSFI-a dužni su kapitalizirati troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva kao dio troška tog sredstva. Subjekt je dužan ostale troškove posudbe priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

U troškove nabave ne uključuju se:³⁶

- administrativni troškovi i ostali opći troškovi,
- trošak otvaranja novih jedinica,
- trošak uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove promidžbe i aktivnosti promocije),
- trošak premještanja poslovanja na novu lokaciju ili usmjeravanja na novu grupu kupaca,
- početni gubici u poslovanju zbog neiskorištenih kapaciteta,
- troškovi nastali kad je sredstvo osposobljeno za rad na način koji je namjeravala uprava, ali se još treba dovesti u stanje uporabe ili radi na razini ispod punog kapaciteta,
- troškovi posudbe nakon što su dovršene sve bitne aktivnosti potrebne za pripremu kvalificirane imovine za njezinu namjeravanu upotrebu (t. 19. i t. 20. MRS-a 16).

3.4. Mjerenje nakon početnog priznavanja

Poduzetnik može nakon početno priznavanja odrediti računovodstvenu politiku da će odabrati metodu troška ili metodu revalorizacije i primijeniti ju na cjelokupnu skupinu dugotrajne imovine.

³⁶ Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSF/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 62.

Prema metodi troška, nakon početnog priznanja neko sredstvo nekretnina, postrojenja i opreme treba iskazati prema njegovu trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjena vrijednosti.

Alternativno, prema t. 31. MRS-a 16, nakon početnog priznavanja imovine, dugotrajnu materijalnu imovinu čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti poduzetnik može iskazati u revaloriziranom iznosu koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstveni iznos značajno ne razlikuje od onog do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance.³⁷

Fer vrijednost obično se utvrđuje procjenom tržišne vrijednost ili ju profesionalno utvrđuju kvalificirani procjenitelji.

Ako se pojedina nekretnina, postrojenje i oprema revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme kojoj to imovina pripada.

Sljedeći su primjeri zasebnih skupina:³⁸

- zemljište,
- zemljište i zgrade,
- strojevi,
- brodovi,
- zrakoplovi,
- motorna vozila,
- namještaj i oprema, i
- uredska oprema.

³⁷ Štahan, M. et. al. (2014): Računovodstvo trgovačkih društava : prema HSFI i MSFI, TEB- Poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 86. i 87.

³⁸ Pervan, I. (2019): MRS 16 - nekretnine, postrojenja i oprema, Ekonomski fakultet, Split.

3.5. Korisni vijek trajanja i amortizacija

Sredstva dugotrajne imovine koja traju duže od godinu postupno gube svoju vrijednost tijekom razdoblja njihova trajanja. Amortizacija sredstava dugotrajne imovine odražava trošenje tih sredstava tijekom njihova vijeka uporabe. Zbog toga se amortizacija knjiži kao trošak u tekućoj godini, a kao protustavka knjiži se umanjeње vrijednosti sredstva.³⁹

$$\text{Amortizacija} = (\text{nabavna vrijednost} \times \text{stopa amortizacije}) / 100$$

$$\text{Stopa amortizacije} = 100 / (\text{korisni vijek trajanja})$$

Formula za amortizaciju pokazuje da je amortizacija proporcionalna stopi amortizacije, a obrnuto proporcionalna korisnom vijeku trajanja što znači da će trošak amortizacije biti veći ako je korisni vijek trajanja kraći i obrnuto.

Svaki dio pojedine nekretnine, postrojenja i opreme s troškom koji je značajan u odnosu na trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme treba amortizirati zasebno. Iznos amortizacije za svako razdoblje treba priznati u dobit ili gubitak, osim ako je uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine. Amortizirajući iznos pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom korisnog vijeka upotrebe. Procijenjeni ostatak vrijednosti i korisni vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svake poslovne godine te ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjena računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.⁴⁰

Faktori smanjenja vrijednosti imovine koje treba uzeti u obzir pri određivanju njezina vijeka trajanja sljedeći:⁴¹

- a) očekivana uporaba imovine - uporaba imovine procjenjuje se na osnovi mogućeg iskorištenja očekivanog kapaciteta dugotrajne imovine.
- b) očekivano fizičko trošenje - fizičko trošenje ovisi o poslovnim čimbenicima kao što su broj proizvedenih jedinica za koje će se imovina koristiti te program popravaka i održavanja, uz uobičajenu pažnju i održavanje imovine tijekom uporabe.

³⁹ Belak, V. (2006): Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zgombić & Partneri, Zagreb, str. 183.

⁴⁰ Pervan, I. (2019): MRS 16 - nekretnine, postrojenja i oprema, Ekonomski fakultet, Split.

⁴¹ Mrša, J., Katunar, H. (2014): Prihvatljive metode amortizacije, RRIF, br. 8/14, str. 111.

c) tehničko i komercijalno zastarijevanje - zastarijevanje imovine nastaje pod utjecajem promjena ili unaprjeđenja proizvodnje ili pak promjenom tržišne potražnje za proizvodima ili uslugama koji se proizvode uporabom te imovine. Očekivano buduće smanjenje prodajnih cijena proizvoda koji se proizvode uporabom dugotrajne imovine mogu biti indikator očekivanoga tehničkog ili komercijalnog zastarijevanja imovine koji, opet, povratno mogu utjecati na smanjenje budućih ekonomskih koristi sadržanih u imovini.

d) zakonska ili slična ograničenja uporabe imovine - dan isteka ugovora o najmovima ili zakonska zabrana uporabe određene imovine nakon određenog dana.

Poduzetnik odabire metodu amortizacije koja najobjektivnije prikazuje troškove dugotrajne imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe. Odabrana metoda amortizacije treba se preispitati barem jednom godišnje. Ako poduzetnik utvrdi da će u budućnosti imati bitno različite priljeve ekonomskih koristi od sredstva dugotrajne imovine, trebao bi preispitati metodu amortizacije koju koristi. Promjena metode amortizacije bila bi promjena računovodstvene procjene prema MRS-u 8 i odnosila bi se na buduća razdoblja.

Prema MRS-u 16 metode koje se mogu koristiti su:

- linearna metoda,
- degresivna metoda ili metoda opadajućeg salda i
- funkcionalna metoda ili metoda jedinice proizvoda

Linearna metoda znači da se amortizacija raspoređuje na sve godine vijeka trajanja sredstva ravnomjerno, tj. isti iznos amortizacije za svaku godinu u kojoj je sredstvo bilo u upotrebi svih dvanaest mjeseci. Jednak raspored amortizacije primjenjuje se i ako sredstvo nije bilo u upotrebi, ali je postojala obveza amortizacije prema računovodstvenim propisima. Linearna se metoda primjenjuje uvijek kad je korist od dugotrajne imovine za poduzetnike jednaka u svim godinama vijeka trajanja.⁴²

Linearna metoda najčešće se koristi, a rjeđe se primjenjuju degresivna metoda ili metoda opadajućeg salda i funkcionalna metoda ili metoda jedinice proizvoda. Kod degresivne

⁴² Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb, str. 79.

metode trošak amortizacije se smanjuje protekom vremena, a kod funkcionalne metode trošak amortizacije ovisi o tome u kojoj mjeri se sredstvo koristi.

Amortizaciji ne podliježu zemljišta, šume, obnovljivi resursi, financijska imovina, umjetnička djela i slično. Također, ne amortizira se ni imovina u pripremi sve do trenutka stavljanja u upotrebu.

3.6. Naknadna ulaganja na nekretninama, postrojenjima i opremi

Računovodstveni i porezni propisi poprilično sažeto određuju što se smatra naknadim ulaganjima na nekretninama, postrojenjima i opremi koja se mogu kapitalizirati. MRS 16 navodi da je priznavanje naknadnih troškova kao imovine moguće ako se očekuju priljevi ekonomskih koristi od sredstva u budućnosti i ako je trošak moguće pouzdano izmjeriti. Redovito održavanje sredstva ne priznaje se kao naknadno ulaganje, ali u praksi često je teško odrediti što je redovito održavanje, a što naknadno ulaganje.

Nekretnine, postrojenja i oprema vremenom zahtijevaju popravke i rekonstrukciju kako bi nastavili nesmetano funkcionirati. Ovisno o trošku i učestalosti takvih popravaka razlikuje se tekuće ili redovito i investicijsko održavanje.

Troškovi tekućeg održavanja nekretnina nastaju u kraćim vremenskim razmacima, a odnose se na manje popravke i zamjene potrošnih dijelova. Kod građevinskih objekata to su primjerice troškovi nastali prema primljenim računima dobavljača i troškovi nastali utroškom zaliha materijala ili robe iz vlastitog skladišta za tekuće održavanje (bojanje zidova, stolarije, lakiranje ili bojanje podnih obloga, zamjene manjih potrošnih dijelova koji se odnose na električne, vodovodne, plinske instalacije, pregled alarmnih sustava i sl.) Kod postrojenja i opreme koja je ugrađena u građevinske objekte to su troškovi koji nastaju gotovo svakodnevno, a odnose se na redovite provjere radnih kapaciteta, podmazivanje, čišćenje, manje popravke, zamjene manjih potrošnih dijelova i sl.⁴³

Troškovi investicijskog održavanja nastaju u duljim vremenskim razmacima i radi se o većim iznosima. Investicijsko održavanje uključuje velike popravke i zamjenu bitnih dijelova radi održavanja budućih ekonomskih koristi koje je poduzeće procijenilo prilikom prvobitne procjene kapaciteta korištenja imovine. Kod građevinskih objekata to su troškovi koji se odnose na poslove uređenja i zamjene dotrajalih dijelova koji, u pravilu, stvaraju velike

⁴³ Cirkveni Filipović, T. (2020): Računovodstvo troškova održavanja nekretnina, RRIF, br. 2/20, str. 23.

izdatke poduzetniku, kao što su primjerice, obnova fasade, bojenje svih vanjskih i unutrašnjih zidova, zamjena krova, zamjena stolarije, zamjena podova i sl. Kod postrojenja i opreme to su troškovi koji se odnose na generalne popravke, demontažu strojeva i zamjenu bitnih dijelova.⁴⁴

Investicijsko ulaganje koje se ponavlja u određenim razmacima moglo bi se rasporediti na obračunska razdoblja. Takvi troškovi mogu se iskazati kao unaprijed plaćeni troškovi na skupini 19 što bi trebalo urediti računovodstvenom politikom. Ovakvo postupanje praktično je i kada se radi o znatnijem ulaganju u objekt koje bi trebalo uključiti u vrijednost objekta.

⁴⁴ Ibid.

4. UTJECAJ RAČUNOVODSTVENE PROCJENE KORISNOG VIJEKA TRAJANJA NA FINACIJSKE IZVJEŠTAJE

4.1. Općenito o temeljnim financijskim izvještajima

Poduzetnik je dužan sastavljati godišnje financijske izvještaje u obliku i sadržaju koji su propisani prema Zakonu o računovodstvu.

Godišnje financijske izvještaje čine:⁴⁵

- izvještaj o financijskom položaju (bilanca),
- račun dobiti i gubitka,
- izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti,
- izvještaj o novčanim tokovima,
- izvještaj o promjenama kapitala,
- bilješke uz financijske izvještaje.

U Hrvatskoj su struktura i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja propisani Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (NN, br. 95/16).

Svi izvještaji međusobno su povezani i upućeni jedni na druge. Neki su statičkog karaktera (npr. bilanca) jer prikazuju financijsku situaciju u određenoj točki vremena, a drugi pokazuju promjene ekonomskih kategorija u određenom razdoblju te stoga imaju dinamički karakter (npr. račun dobiti i gubitka). Promatrani zajedno, u međusobnoj interakciji, govore o “zdravstvenom stanju” nekog poduzeća, a utvrditi i razumjeti to “stanje” znači imati mogućnost donositi primjerene i racionalne poslovne odluke.⁴⁶

Financijski izvještaji pružaju pogled na učinke prošlih događaja pa ih interni i eksterni korisnici koriste u analizi poslovanja poduzeća. Oni ne mogu pružiti sve informacije, ali utječu na odluke korisnika pa je bitno da financijske pozicije budu iskazane fer, objektivno i u skladu sa zakonom.

⁴⁵ Zakon o računovodstvu (pročišćeni tekst), NN br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, čl. 19., st. 2.

⁴⁶ Žager, K. et. al. (2017): Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi ; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 92.

Obzirom na načelo nastanka događaja i priznavanje prihoda i rashoda u trenutku kada su nastali, a ne kada je došlo do priljeva ili odljeva novca, najlakše je manipulirati s bilancom i računom dobiti i gubitka. Procijenjeni korisni vijek upotrebe može značajno utjecati na financijski rezultat u kratkom roku. U nastavku rada je prikazan utjecaj procjene korisnog vijeka trajanja na bilancu i na račun dobiti i gubitka.

4.2. Utjecaj procjene korisnog vijeka trajanja na bilancu

Bilanca ili izvještaj o financijskom položaju sustavan je prikaz imovine, obveza i kapitala poduzeća na određeni dan. Imovina se još naziva aktivom, a obveze i kapital izvorima imovine. Imovina mora odgovarati to jest biti jednaka izvorima imovine.

Imovina su resursi u vlasništvu poduzeća. Od njih se očekuju budući priljevi ekonomskih koristi. U bilanci se dijeli na dugotrajnu i kratkotrajnu imovinu te je svrstana prema kriteriju rastuće likvidnosti što znači da su prvo prikazani najnelikvidniji oblici imovine kao što su dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina, a naposljetku novac koji je najlikvidniji oblik imovine.

Obveze su tuđi izvori financiranja to jest dug poduzeća koji proizlazi iz prošlih događaja. Zajedno s **kapitalom** koji prikazuje vlastite izvore financiranja čini ukupne izvore imovine poduzeća. Obveze i kapital u bilanci svrstani su prema kriteriju padajuće ročnosti što znači da se prvo prikazuje kapital kao najdugoročniji izvor imovine, a zatim dugoročne i na kraju kratkoročne obveze.

AKTIVA	PASIVA
A. Potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital	A. Kapital i rezerve
B. Dugotrajna imovina	1. Uplaćeni kapital
1. Nematerijalna imovina	2. Kapitalne rezerve
2. Materijalna imovina	3. Revalorizacijske rezerve
3. Financijska imovina	4. Rezerve iz dobiti
4. Potraživanja	5. Zadržana dobit ili preneseni gubitak
C. Kratkotrajna imovina	6. Dobit ili gubitak tekuće godine
1. Zalihe	B. Dugoročna rezerviranja za rizike i troškove
2. Potraživanja	C. Dugoročne obveze
3. Financijska imovina	D. Kratkoročne obveze
4. Novac	
D. Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda	E. Odgođeno plaćanje troškova i nedospjela naplata prihoda
UKUPNO AKTIVA	UKUPNO PASIVA

Slika 1: Bilanca

Izvor: Žager, K. et. al. (2017): Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi ; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 106.

Obzirom da je amortizacija to jest trošak amortizacije obrnuto proporcionalan korisnom vijeku trajanja amortizacije, procijenjeni korisni vijek trajanja ima utjecaj na bilančne pozicije i aktive i pasive.

Neto vrijednost dugotrajne imovine ovisi o akumuliranoj amortizaciji. Veći trošak amortizacije smanjuje više neto vrijednost dugotrajne imovine i obrnuto. Kraći korisni vijek trajanja rezultira većim troškom amortizacije, a posljedično i većem iznosu akumulirane amortizacije i smanjenju neto vrijednosti dugotrajne imovine i obrnuto. Manja neto vrijednost dugotrajne imovine rezultira manjom aktivom.

U pasivi se procjena korisnog vijeka trajanja odražava na pozicijama kapitala. Kraći korisni vijek trajanja rezultira većim troškom amortizacije, a posljedično i manjim dobitkom ili većim gubitkom poduzeća na kraju poslovne godine i obrnuto. Posredno, u pasivi rezultira većim prenesenim gubitkom ili manjim zadržanim dobitkom na kraju poslovne godine i obrnuto.

4.3. Utjecaj procjene korisnog vijeka trajanja na račun dobiti i gubitka

Račun dobiti i gubitka pokazuje uspješnost poslovanja poduzeća u određenom razdoblju. Sastoji se od prihoda i rashoda raznih vrsta, njihove razlike, poreza na dobit te neto dobiti ili gubitka. Račun dobiti i gubitka jedan je od glavnih izvještaja na temelju kojeg menadžment kontrolira poslovanje i donosi svakodnevne poslovne odluke. Priprema se za proteklo razdoblje, ali i projicira za buduće. Planirane stavke računa dobiti i gubitka uspoređuju se s ostvarenim, razlike se analiziraju i poduzimaju se korektivne akcije.

Prihodi nastaju kao posljedica priljeva ekonomskih koristi to jest povećanja imovine ili smanjenja obveza što rezultira povećanjem glavnice, ali ne uključuju uplate od strane vlasnika.

Dijele se na: poslovne prihode, financijske prihode i ostale poslovne prihode.

Rashodi, suprotno od prihoda, su rezultat odljeva imovine i sredstava i povećanja obveza što rezultira smanjenjem glavnice, ali ne uključuju isplate vlasnicima.

Dijele se na poslovne rashode, financijske rashode i ostale poslovne rashode.

<i>Račun dobiti i gubitka za razdoblje 1.1.-31.12. 20xx.</i>
A) POSLOVNI PRIHODI
1. Prihodi od prodaje
2. Ostali poslovni prihodi
B) POSLOVNI RASHODI
1. Rashodi od prodaje
2. Rashodi od poslovanja
3. Ostali poslovni rashodi
C) DOBIT/GUBITAK IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI
D) FINANCIJSKI PRIHODI
E) FINANCIJSKI RASHODI
F) DOBIT/GUBITAK IZ FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI
G) UKUPNI PRIHODI
H) UKUPNI RASHODI
I) BRUTO DOBIT
J) POREZ NA DOBIT
K) NETO DOBIT

Slika 2: Račun dobiti i gubitka

Izvor: Žager, K. et. al. (2017): Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi ; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 118.

Trošak amortizacije poslovni je rashod što znači da izravno utječe na visinu poslovnog rezultata. Kraći korisni vijek trajanja rezultira većim troškom amortizacije, a posljedično tome i nižoj dobiti ili većem gubitku i obratno.

Račun dobiti i gubitka neodvojivo je povezan sa bilancom. U bilanci su dobit ili gubitak navedeni u jednom iznosu dok račun dobiti i gubitka razrađuje kako su resursi angažirani i detaljno prikazuje kako je do tog rezultata došlo.

Različitom procjenom korisnog vijeka trajanja poduzeće koje ima velik udio dugotrajne imovine u bilanci utječe na trošak amortizacije i financijski rezultat. Takav utjecaj vidljiv je i značajan u kratkom roku dok je dugoročno iznos amortizacije isti. Procjena korisnog vijeka trajanja zato bi trebala odražavati buduće priljeve ekonomskih koristi od sredstava dugotrajne imovine kako bi se i utjecaj troška amortizacije na dobit pravilno rasporedio po razdobljima.

4.4. Porezni aspekt korisnog vijeka trajanja i amortizacije

Porezni propisi su uvijek značajni kod donošenja poslovnih odluka. Velik broj poduzetnika prije no što donese neku odluku često pita kakav je **porezni tretman** neke transakcije, je li to porezno priznato, postoje li kazne ako se slučajno ne uvaži neka odredba i slično. Porezni nadzor je posebno značajan segment kojeg uvažavaju svi poduzetnici. Porezni propisi moraju biti uvaženi u donošenju poslovnih odluka kod svih poduzetnika, no ne bi smjeli predstavljati jedini kriterij odlučivanja. Često puta poduzetnici žele platiti manje poreza te zbog toga traže načine i modele iskazivanja i manjih rezultata poslovanja, no manji rezultat poslovanja rezultirat će nepovoljnijim financijskim pokazateljima. Prilikom donošenja odluka treba biti oprezan i sagledati stvari dugoročno.⁴⁷

Dugotrajna imovina, u skladu s računovodstvenim standardima, amortizira se tijekom njezina vijeka uporabe. Zakonom o porezu na dobit, čl. 12., propisano je do kojeg se iznosa, maksimalno, tako obračunata amortizacija može priznati kao porezni rashod. U okviru tih odredbi dugotrajna imovina određena je kao imovina koja kumulativno zadovoljava dva kriterija: vijek uporabe dulji od godine dana i pojedinačna vrijednost veća od 3.500,00 kn. To znači, da se odredbe čl. 12. ne primjenjuju na dugotrajnu imovinu pojedinačne nabavne vrijednosti manje od 3.500,00 kn. Dakle, dugotrajnu imovinu nabavne vrijednosti manje od 3.500,00 kn treba otpisati (amortizirati) sukladno korisnom vijeku uporabe i tako utvrđen rashod bit će porezno priznat.⁴⁸

Zakonom o porezu na dobit određen je amortizacijski vijek dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine za svrhe oporezivanja na temelju kojega su propisane porezno dopuštene stope amortizacije. Godišnje porezno priznate stope amortizacije mogu se udvostručiti i to je maksimum koji se priznaje kao porezno priznati trošak. Ubrzanom amortizacijom poreznim obveznicima omogućavaju se značajne porezne uštede kroz beskamatne porezne kredite koji se ostvaruju odgađanjem plaćanja poreza. Porezni obveznik može obračunati amortizaciju i u svoti nižoj od porezno dopuštene koja je također porezno priznati rashod te tako može utjecati kratkoročno na financijski rezultat.⁴⁹

⁴⁷ Žager, K. et. al. (2016): Računovodstvo I: računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 147.

⁴⁸ Slovinac, I. (2013): Sitan inventar ili osnovno sredstvo? (Internet), raspoloživo na: <https://www.teb.hr/novosti/2013/sitan-inventar-ili-osnovno-sredstvo/>

⁴⁹ Šimović, H. et. al. (2015): Računovodstvo poreza, Ekonomski fakultet – Zagreb, Zagreb, str. 186. i 187

Naziv amortizacijske skupine	Amortizacijski vijek u godinama	Redovite porezne stope amortizacije	Amortizacijski vijek u godinama	Dvostruko dopuštene porezne stope
Građevinski objekti, brodovi veći od 1.000 BRT	20	5%	10	10%
Osnovno stado, osobni automobili	5	20%	2,5	40%
Nematerijalna imovina, oprema, mehanizacija, vozila osim osobnih automobila	4	25%	2	50%
Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50%	1	100%
Ostala nespomenuta imovina	10	10%	5	20%

Slika 3: Porezno dopuštene stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit

Izvor: Šimović, H. et. al. (2015): Računovodstvo poreza, Ekonomski fakultet – Zagreb, Zagreb, str. 187.

Iz ove tablice vidi se da je procjenom korisnog vijeka trajanja moguće utjecati na financijski rezultat i visinu poreza na dobit. Poduzeće koje posluje s dobiti može skratiti amortizacijski vijek tako da poveća trošak amortizacije i plati manje poreza na dobit. Poduzeće koje želi izaći iz gubitka povećat će amortizacijski vijek i tako smanjiti trošak amortizacije i poboljšati financijski rezultat. Ovakvi potezi kratkoročne su prirode i u dugom roku efekt je neutralan, ali svakako u sklopu poslovne politike i strategije poduzeća jedan je od načina kako poduzeće može utjecati na novčane tokove i financijske pokazatelje da bi ostvarilo svoje ciljeve.

5. UTJECAJ PROCJENE KORISNOG VIJEKA TRAJANJA NA FINANCIJSKI REZULTAT PODUZEĆA VODOVOD I KANALIZACIJA D.O.O.

5.1. Opći podaci o poduzeću Vodovod i kanalizacija d.o.o.

Poduzeće Vodovod i kanalizacija d.o.o. (u daljnjem tekstu: ViK d.o.o.) javni je isporučitelj vodnih usluga koje pruža usluge vodoopskrbe i odvodnje na području 4 grada (Split, Solin, Kaštela i Trogir) te 9 općina (Podstrana, Šolta, Lećevica, Muć, Dugopolje, Marina, Okrug, Seget i Klis). Navedene jedinice lokalne samouprave također su i osnivači poduzeća.

Povijest vodoopskrbe i odvodnje na području grada Splita seže u Dioklecijanovo doba izgradnjom akvadukta i sustavom kanala u palači. Padom rimskog carstva uništen je i sustav vodoopskrbe i odvodnje kojeg su odlučile obnoviti gradske vlasti krajem 19. stoljeća. Dioklecijanovim vodovodom ponovno je potekla voda te se nastavio razvoj vodoopskrbe i odvodnje na ovom području.

Početkom ovog stoljeća započela je realizacija projekta „Eko Kaštelanski zaljev“ kojemu je cilj očistiti more u Kaštelanskom zaljevu od zagađenja komunalnim i industrijskim vodama. Ulaskom u Europsku uniju otvorile su se nove mogućnosti financiranja investicija pa su potpisani ugovori za realizaciju projekata aglomeracija „Split-Solin“ i „Kaštela-Trogir“. Realizacijom navedenih projekata unaprijedit će se infrastruktura, usluga korisnicima, razina zaštite okoliša te povećati pokrivenost vodoopskrbnom i kanalizacijskom mrežom na uslužnom području poduzeća ViK d.o.o.



Slika 4: Logo poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o.

Izvor: Osnovne informacije o poduzeću Vodovod i kanalizacija d.o.o. raspoloživo na: <https://www.vik-split.hr/odata/osnovne-informacije>

Poduzeće posluje u stabilnoj okolini bez konkurenata u industriji. Ne postoje značajni rizici koji bi ugrozili poslovanje. Poslovanje poduzeća regulirano je Zakonom o vodnim uslugama (NN br. 16/19).

5.2. Zakonska obveza izmjene vodomjera

Poduzeće ViK d.o.o. većinu prihoda ostvaruje od prodaje vode. Računi za potrošnju vode fakturiraju se temeljem stvarne potrošnje vode na mjesečnoj bazi. Vodomjer je mjerni instrument kojim se mjeri potrošnja vode u kubnim metrima te se na temelju očitane potrošnje fakturiraju računi kupcima. Upotrebljavaju se višemlazni mokri vodomjeri za hladnu vodu koji se razlikuju po profilu.

Prema čl. 3. st. 17. Zakona o vodnim uslugama sustav javne vodoopskrbe je tehnički i tehnološki povezani **skup građevina** za javnu vodoopskrbu od izvorišta ili drugog vodozahvata odnosno od mjesta prihvata vode od drugog isporučitelja vodnih usluga do priključka korisnika vodne usluge uključujući i **vodomjer**, do javne slavine ili do mjesta isporuke vode drugom isporučitelju vodnih usluga.⁵⁰

Ova zakonska definicija upućuje na to da je vodomjer vlasništvo to jest **dio imovine javnog isporučitelja vodnih usluga**.

Prema čl. 23. st. 1. Zakona o mjeriteljstvu vlasnik mjerila mora:⁵¹

- upotrebljavati ovjerena zakonita mjerila,
- održavati zakonita mjerila u tehničkom stanju koje osigurava točnost mjerenja,
- podnositi na ovjeru zakonita mjerila u uporabi u skladu s ovim Zakonom i propisima donesenim za njegovu provedbu,
- upotrebljavati zakonita mjerila u skladu s njihovom namjenom,
- voditi evidenciju o održavanju i ovjeravanju zakonitih mjerila u uporabi, kada je to propisano te
- dostaviti Zavodu na propisanom obrascu podatke o mjerilu za koje je proveden postupak ocjenjivanja sukladnosti u roku od 30 dana od stavljanja mjerila u uporabu.

Pravilnikom o obvezi vođenja evidencije obračunskih komunalnih mjerila u uporabi propisani su obveza, sadržaj i način vođenja evidencije obračunskih komunalnih mjerila u uporabi. Evidencija komunalnih mjerila vodi se u elektroničkom obliku na računalu koja mora

⁵⁰ Zakon o vodnim uslugama (pročišćeni tekst), NN br. 66/19, čl.3 st. 17.

⁵¹ Zakon o mjeriteljstvu (pročišćeni tekst), NN br. 74/14, 111/18, str. 23. st. 1.

sadržavati ažurne podatke o svim mjerilima koja se nalaze u distributivnoj mreži odnosno u uporabi.⁵²

Pravilnikom o ovjernim razdobljima za pojedina zakonita mjerila i načinu njihove primjene i o umjernim razdobljima za etalone koji se upotrebljavaju za ovjeravanje zakonitih mjerila utvrđuju ovjerna razdoblja za pojedina zakonita mjerila koja imaju prvu ovjeru i način njihove primjene. Ovjerno razdoblje za vodomjere po istom pravilniku je **pet godina**.⁵³

Ova zakonska definicija upućuje na to da je **korisni vijek upotrebe vodomjera pet godina**.

5.3. Poslovni proces izmjene vodomjera

U poslovnom procesu izmjene vodomjera sudjeluje više odjela i djelatnika poduzeća ViK d.o.o. Cilj procesa je pravovremena zamjena vodomjera i točno ažurirana evidencija vodomjera u skladu sa prethodno navedenom regulativom. Postoje rizici da uslijed nepridržavanja plana može doći do nepripremljenosti i nedovoljnih količina vodomjera na skladištu. Također, može doći do zastoja u procesu uslijed nedovoljnog broja djelatnika osposobljenih za obavljanje ovog posla.

U nastavku rada dan je pregled poslovnog procesa izmjene vodomjera uključujući postupak nabave s naglaskom na knjiženje to jest računovodstveno postupanje s istima.

5.3.1. Nabava i izmjena vodomjera

Nabava vodomjera i rezervnih dijelova vodomjera provodi se u skladu sa Zakonom o javnoj nabavi (NN, br. 120/16) obzirom da se radi o nabavi robe većoj od 200.000,00 kn.

Vodomjeri koji se mijenjaju nabavljaju se po principu zamjene „staro za novo“. Isporučitelj se obvezuje dostaviti nove vodomjere na adresu naručitelja te istovremeno preuzeti stare vodomjere koje otkupljuje po cijeni iz troškovnika. Novi vodomjeri moraju imati godinu proizvodnje sukladno datumu narudžbe.

Isporučitelj je obavezan isporučiti vodomjere u roku od **8 dana** od zaprimljene narudžbe.

⁵² Pravilnik o obvezi vođenja evidencije obračunskih komunalnih mjerila u uporabi, NN br. 120/16, čl. 1. st. 1. i čl. 2. st. 1.

⁵³ Pravilnik o ovjernim razdobljima za pojedina zakonita mjerila i načinu njihove primjene i o umjernim razdobljima za etalone koji se upotrebljavaju za ovjeravanje zakonitih mjerila, NN br. 107/15, čl. 1. st. 1. i čl. 2.

Odjel nabave provodi natječaj za nabavu vodomjera za izmjenu. Po provedenom natječaju potpisuje se ugovor te se vodomjeri naručuju po potrebi narudžbenicom. Voditelj skladišta šalje zahtjevnici odjelu nabave gdje referent za nabavu šalje narudžbenicu dobavljaču. Dobavljač isporučuje vodomjere na glavno skladište gdje ih zaprima voditelj skladišta. Voditelj skladišta po zaprimanju izrađuje **primku** temeljem koje unosi zaprimljene vodomjere u sustav. Voditelj skladišta potom izrađuje **međuskladišnicu** kojom prebacuje vodomjere na baždarnicu.

Tehnički referent odgovoran je za aktivnosti praćenja i administracije redovnih zamjena vodomjera. Tehnički referent do dva puta mjesečno prati plan izmjene vodomjera po popisu koji pripada određenoj mreži. Iz plana izmjene vodomjera izlistava popis svih vodomjera koje je potrebno izmijeniti te pripadajuće radne naloge za izmjenu. Radni nalozi se šalju na daljnje postupanje poslovođi, a paralelno se šalje i zahtjev baždarnici za pripremu potrebnih vodomjera za izmjenu. Baždarnica priprema potrebne količine vodomjera po zahtjevu te izuzete vodomjere upisuje u internu listu sa podacima bitnim za praćenje nove redovne zamjene. Baždarnica potom prebacuje vodomjere na mrežu to jest na vodomjere u ugradnji.

Poslovođa preuzima vodomjere zajedno sa radnim nalogima te vodoinstalateri sa mreže odlaze na teren izvršiti demontažu starih i montažu novih vodomjera. Vodoinstalater upisuje podatke o izmjeni u radni nalog koji dostavlja poslovođi na kontrolu. Poslovođa dostavlja radne naloge tehničkom referentu koji potom evidentira izmjenu u programu. Skinuti vodomjeri dostavljaju se u baždarnicu gdje se provodi rashod istih. Isporučitelj preuzima stare vodomjere prilikom dostave novih. Po ispunjenju ugovora isporučitelju se izdaje račun za stare vodomjere prema ugovorenoj cijeni.

U prilogu ovog rada pomoću programa ARIS Express prikazani su procesi naručivanja i zaprimanja vodomjera, praćenja i pripreme vodomjera za izmjenu te izmjene vodomjera.

5.3.2. Knjiženje vodomjera za izmjenu

Knjiženje vodomjera za izmjenu započinje zaprimanjem vodomjera na glavno skladište. Voditelj skladišta po zaprimanju vodomjera izrađuje primku u programu Oracle EBS. Program Oracle EBS ima modul Zalihe u sklopu kojega postoji više organizacijskih (skladišnih) jedinica. Za primjer je nasumično uzet artikl br. 701863 koji ima naziv *IKOM DN – 20 / 2,5 – 5 TIP „C“ (zamjena)*. Datum transakcije je 28.6.2018. i tog dana je 600 vodomjera tog profila zaprimljeno na glavno skladište (GLS) te prebačeno međuskladišnicom na baždarnicu (BAŽ). Svi vodomjeri za izmjenu knjiže se automatski na isti način, a detaljniji prikaz vodomjera po profilu i vrijednosti prikazan je tablično u poglavlju 5.6.

The screenshot shows the Oracle EBS interface for 'Distribucije transakcija materijala (GLS) - 40759510'. It features a table with transaction details and a summary section at the bottom.

Datum transakcije	Račun	Vrijednost transakcije	Proizvod	Revizija	Vrsta transakcije
28.06.2018 10:32:	01-310500-000000-000000	94.260,00	701863		Primka
28.06.2018 10:32:	01-310090-000000-000000	-94.260,00	701863		Primka

Proizvod	701863	JM	kom
Opis	IKOM DN - 20 / 2,5 - 5 TIP " C " (zar		
Revizija		Količina	600,000
Račun	01-310500-000000-000000-0000-00-000000-000000	Jedinični trošak	157,10000
		Vrijednost	94.260,00

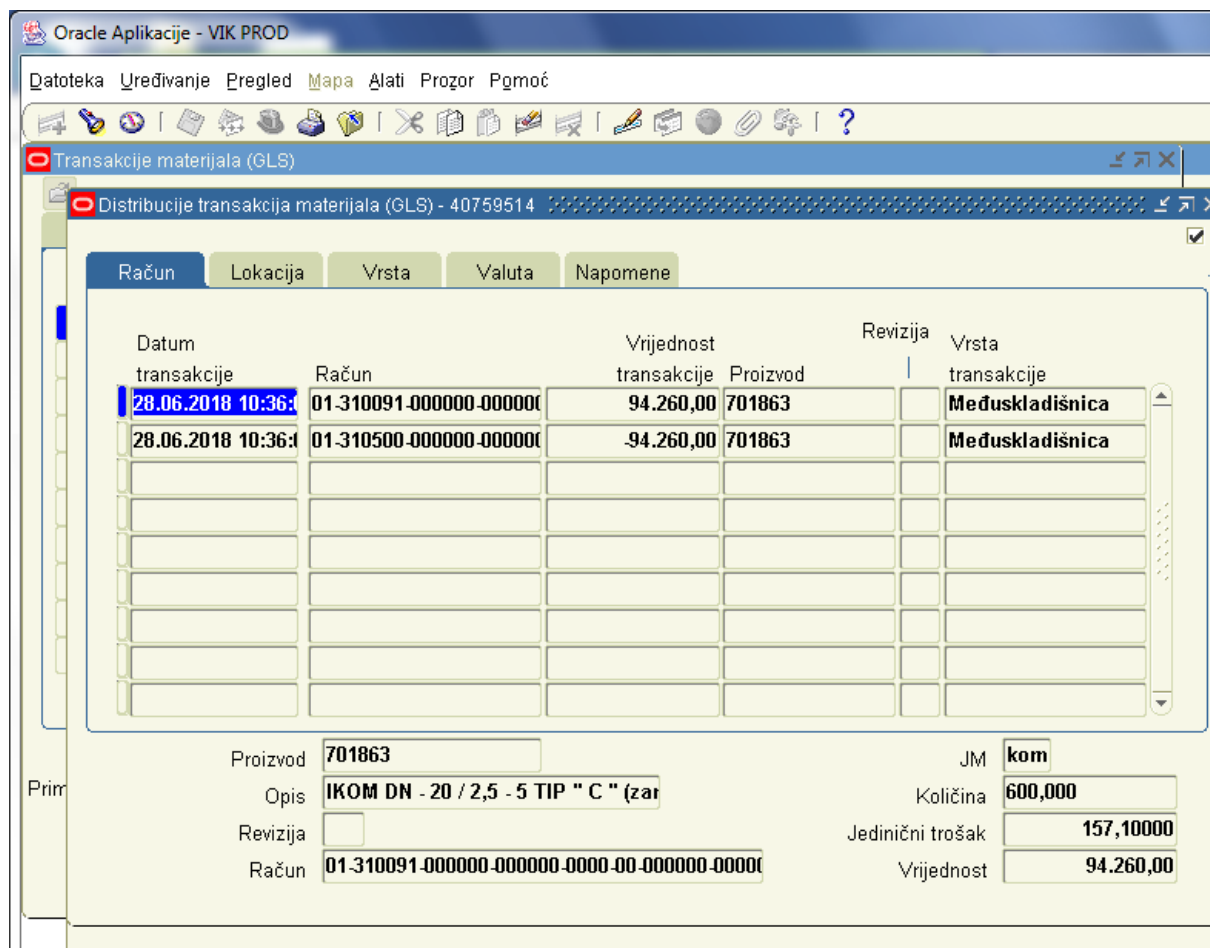
Slika 5: Knjiženje primke

Izvor: Interni podaci iz poduzeća ViK d.o.o.

Izradom primke, u programu se automatski knjiže zaprimljeni vodomjeri na konto 310500 (zalihe vodomjera) dugovno i na konto 310090 (zaprimanje sirovina i materijala u skladište)

potražno. Ukupno je zaprimljeno 600 vodomjera po cijeni od 157 kuna i 10 lipa ukupne vrijednosti 94.260,00 kuna.

Po izradi primke, voditelj skladišta izrađuje međuskladišnicu kojom prebacuje vodomjere sa glavnog skladišta (GLS) na baždarnicu (BAŽ).



Datum transakcije	Račun	Vrijednost transakcije	Proizvod	Revizija	Vrsta transakcije
28.06.2018 10:36:4	01-310091-000000-000000	94.260,00	701863		Međuskladišnica
28.06.2018 10:36:4	01-310500-000000-000000	-94.260,00	701863		Međuskladišnica

Proizvod	701863	JM	kom
Opis	IKOM DN - 20 / 2,5 - 5 TIP "C" (zar	Količina	600,000
Revizija		Jedinični trošak	157,10000
Račun	01-310091-000000-000000-000000-000000-000000	Vrijednost	94.260,00

Slika 6: Knjiženje međuskladišnice na glavnom skladištu

Izvor: Interni podaci iz poduzeća ViK d.o.o.

Na glavnom skladištu (GLS) vodomjeri se knjiže na konto 310500 (zalihe vodomjera) potražno te na konto 310091 (prijelazni konto za međuskladišnice) dugovno.

Oracle Aplikacije - VIK PROD

Datoteka Uređivanje Pregled Mapa Alati Prozor Pomoć

Transakcije materijala (BAŽ)

Distribucije transakcija materijala (BAŽ) - 40759515

Račun Lokacija Vrsta Valuta Napomene

Datum transakcije	Račun	Vrijednost transakcije	Proizvod	Revizija	Vrsta transakcije
28.06.2018 10:36:	01-400100-000000-000000	94.260,00	701863		Međuskladišnica
28.06.2018 10:36:	01-310091-000000-000000	-94.260,00	701863		Međuskladišnica

Proizvod 701863 JM kom

Opis IKOM DN - 20 / 2,5 - 5 TIP " C " (zar Količina 600,000

Revizija Jedinični trošak 157,10000

Račun 01-400100-000000-000000-0000-00-000000-000000 Vrijednost 94.260,00

Slika 7: Knjiženje međuskladišnice u baždarnici

Izvor: Interni podaci iz poduzeća ViK d.o.o.

U baždarnici (BAŽ) vodomjeri se knjiže na kontu 310091 (prijelazni konto za međuskladišnice) potražno te na kontu 400100 (rezervni dijelovi i materijal za održavanje) dugovno. Ukupan trošak ove transakcije je 94.260,00 kn. Ovo je trenutak u kojem vodomjeri za izmjenu odlaze na **trošak** to jest rashoduju se odmah kada su i zaprimljeni.

Prethodno su uz proces naručivanja i zaprimanja vodomjera prikazani i procesi praćenja i pripreme vodomjera za izmjenu te izmjene vodomjera.

Dokumenti koji proizlaze iz tih procesa, osim računa za stare vodomjere, nemaju utjecaja na financijske izvještaje jer se ne evidentiraju u financijskom knjigovodstvu, nego služe za internu evidenciju i ispunjavanje zakonskih zahtjeva.

5.4. Analiza bilance poduzeća u 2018. godini

U prilogu 4 prikazana je bilanca poduzeća ViK d.o.o. na 31.12.2018. Ukupna aktiva društva iznosi 2.771.958.476,00 kn i nije se značajnije mijenjala u odnosu na 2017. godinu.

Naglasak analize je na dugotrajnoj materijalnoj imovini te na odgođenim prihodima kojima se neutralizira efekt amortizacije dugotrajne materijalne imovine.

Najveći udio u aktivni imaju građevinski objekti sa 1.892.558.115 kn što znači da procijenjeni korisni vijek trajanja i obračunata amortizacija mogu imati veliki utjecaj na financijski rezultat društva.

Amortizacija građevinskih objekata obračunata je na dva načina:

1. za objekte kojima je procijenjen vijek trajanja, stopa je određena na temelju predviđenog vijeka trajanja,
2. za objekte koji nemaju procijenjeni vijek trajanja amortizacija je obračunata na temelju stopa iz članka 12. Zakona o porezu na dobit

Vrsta imovine	Korisni vijek trajanja	
	2017.	2018.
Građevinski objekti	20-125	20-143
Transportna sredstva	4	5
Uredska oprema	4-10	4-10
Informatička oprema	2-10	2-10
Namještaj	4-10	4-10

Slika 8: Amortizacijske stope materijalne imovine koja ima procijenjeni korisni vijek trajanja određene računovodstvenim politikama u poduzeću ViK d.o.o.

Izvor: Izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o Split za 2018.

U 2018. godini došlo je do promjene računovodstvene procjene kojom je korisni vijek trajanja građevinskih objekata kojima je procijenjen korisni vijek trajanja povećan sa 125 na 143 godine pa se amortizacijska stopa smanjila sa 0,8 % na 0,7 %. Također, povećan je korisni vijek trajanja transportnih sredstava sa 4 na 5 godina pa se amortizacijska stopa smanjila sa 25 % na 20 %.

U bilanci ne vidimo **zalihe vodomjera za izmjenu** jer svi vodomjeri zaprimljeni u 2018. odmah su rashodovani po zaprimanju kao i u 2017. kako je pokazano u poglavlju 5.3.2. pa je i početno i završno stanje 0.

U pasivi najveći udio imaju prihodi budućeg razdoblja sa 1.805.364.832,00 kn. Odgođeni prihodi knjiženi su za primljene državne potpore po dobitnom načelu u skladu sa MRS-om 20 Državne potpore. Odgođeni prihodi sučeljavaju se sa troškovima amortizacije u razdobljima u kojima poduzeće kao rashode priznaje troškove za čije su pokriće bile namijenjene državne potpore.

5.5. Analiza računa dobiti i gubitka poduzeća u 2018. godini

Dobit prije oporezivanja u 2018. godini iznosila je 1.086.677,15 kn. Sukladno zakonskim propisima uvećana je zbog porezno nepriznatih troškova za iznos od 811.496,87 kn te umanjena za 142.955,78 kn zbog primljenih dividendi i naplaćenih vrijednosno usklađenih potraživanja pa je utvrđena porezna obveza od 315.939,28 kn za 2018. godinu.

Ostala sveobuhvatna dobit prije oporezivanja u 2018. godini iznosila je 3.418.189,00 kn. Obračunat je porez na dobit od 615.274,02 kn jer je realizacija revalorizacijske pričuve porezno nepriznati trošak.

Dobit poduzeća nakon oporezivanja povećala se u 2018. na 770.737,87 kn u odnosu na gubitak od 5.485.868,00 kn u 2017. godini. Ostala sveobuhvatna dobit nakon oporezivanja smanjila se sa 5.805.860,00 kn u 2017. na 2.802.915,00 kn u 2018. godini. Sveobuhvatna dobit nakon oporezivanja povećala se sa 319.992,00 kn u 2017. na 3.573.652,85 kn u 2018. godini.

Trošak amortizacije smanjio se sa 123.387.109,00 kn u 2017. na 117.793.693,00 kn u 2018. uslijed računovodstvene promjene procjene korisnog vijeka trajanja građevinskih objekata i transportne imovine.

Tablica 2: Pregled obračunate amortizacije tijekom razdoblja prema vrsti imovine i izvorima pokrića

OPIS	2017.	2018.
Nematerijalna imovina	2.033.366,00 kn	2.073.799,00 kn
Građevinski objekti	94.156.912,00 kn	91.838.418,00 kn
Oprema, alati i postrojenja	27.196.831,00 kn	23.881.476,00 kn
Ukupno	123.387.109,00 kn	117.793.693,00 kn
IZVORI POKRIĆA		
Revalorizacijske rezerve i odgođeni prihodi	112.146.930,00 kn	107.632.370,00 kn
Prihodi tekuće godine	11.240.179,00 kn	10.161.323,00 kn
Ukupno	123.387.109,00 kn	117.793.693,00 kn

Izvor: Izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. Split za 2018.

Trošak vodomjera za izmjenu u 2018. bio je **2.090.082,00 kn** i sadržan je u ukupnim troškovima sirovina i materijala od 23.537.114,00 kn.

U 2018. godini provedena je racionalizacija poslovanja pa su se smanjili troškovi. Veći angažman zaposlenika rezultirao je smanjenjem troškova za usluge održavanja u sklopu ostalih vanjskih troškova sa 24.262.897,00 kn u 2017. na 21.233.933,00 kn u 2018. godini. Pojačanim naporima u naplati i slanjem opomena smanjeni su troškovi vrijednosnih usklađenja sumnjivih i spornih potraživanja sa 15.474.344,00 kn u 2017. na 9.910.514,00 kn u 2018. godini. Pristupilo se i boljem planiranju otpremnina za radnike prilikom odlaska u mirovinu pa su izvršena rezerviranja u iznosu od 2.401.554,00 kn u 2018. godini. Također, smanjio se i trošak osoblja sa 62.216.216,00 kn u 2017. godini na 61.640.028,00 kn u 2018. godini obzirom da su plaće djelatnika koji sudjeluju u investicijama i izgradnji nekretnina, postrojenja i opreme kapitalizirane u skladu sa MRS-om 16.⁵⁴

5.6. Alternativni računovodstveni postupak knjiženja vodomjera s prikazom razlika pozicija bilance te računa dobiti i gubitka

Glavni cilj ovog istraživanja je dokazati da postoji razlika u financijskom rezultatu poduzeća kada bi se vodomjeri evidentirali kao dugotrajna imovina i amortizirali u razdoblju od pet godina. U prethodnim poglavljima prikazan je sadašnji računovodstveni postupak knjiženja

⁵⁴ Izvješće posloводства za 2018. g. poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. Split.

vodomjera kojim se odmah knjiže na trošak te odlaze u cijelosti na rashode razdoblja godine u kojoj su zaprimljeni na skladište.

Alternativni postupak knjiženja bio bi da se, umjesto knjiženja na, vodomjeri knjiže na konto dugotrajne imovine unutar razreda 0 kao odvojeni dio građevinskog objekta (vodovodnog priključka) i amortiziraju u korisnom vijeku trajanja od pet godina.

Sljedeća tablica detaljno prikazuje vodomjere po profilu i vrijednosti u 2018. godini te daje prikaz koliki bi bio trošak amortizacije vodomjera kada bi bili evidentirani kao dugotrajna imovina s korisnim vijekom trajanja od 5 godina u skladu sa zakonom. Tablica je izrađena na temelju skladišnih kartica iz poduzeća ViK d.o.o. koje prikazuju promet po artiklu na razini godine.

Tablica 3: Vodomjeri za izmjenu u 2018. godini

IZMJENA VODOMJERA 2018.		Razdoblje	1. mjesec			2. mjesec		
Broj artikla	Naziv artikla	Jedinična cijena	Izlaz	Vrijednost	Amortizacija	Izlaz	Vrijednost	Amortizacija
701863	IKOM DN - 20	157,10	0	0,00	0,00	1000	157.100,00	26.183,33
701864	IKOM DN - 15	145,10	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701865	IKOM DN - 25	245,10	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701866	IKOM DN - 32	282,10	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701867	IKOM DN - 40	494,10	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701868	IKOM ELSTER DN - 50	1.638,10	0	0,00	0,00	10	16.381,00	2.730,17
701869	IKOM ELSTER DN - 80	1.815,10	0	0,00	0,00	4	7.260,40	1.210,07
701870	IKOM ELSTER DN - 100	1.982,10	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701871	IKOM ELSTER DN - 150	4.112,10	0	0,00	0,00	3	12.336,30	2.056,05
701885	IKOM DN - 200	4.963,10	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701895	METERS DN 15	133,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701896	METERS DN 20	148,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701897	METERS DN 25	290,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701898	METERS DN 32	308,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701899	METERS DN 40	610,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701900	METERS DN 50	805,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
701902	METERS DN 100	890,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
Ukupno		/	0	0,00	0,00	1017	193.077,70	32.179,62

9. mjesec			10. mjesec			11. mjesec		
Izlaz	Vrijednost	Amortizacija	Izlaz	Vrijednost	Amortizacija	Izlaz	Vrijednost	Amortizacija
1200	188.520,00	9.426,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
100	14.510,00	725,50	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
150	36.765,00	1.838,25	100	24.510,00	817,00	0	0,00	0,00
30	8.463,00	423,15	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
30	14.823,00	741,15	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
20	32.762,00	1.638,10	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
0	0,00	0,00	15	27.226,50	907,55	0	0,00	0,00
10	19.821,00	991,05	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
2	8.224,20	411,21	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1	4.963,10	82,72
0	0,00	0,00	0	0,00	0,00	50	6.650,00	110,83
0	0,00	0,00	0	0,00	0,00	900	133.200,00	2.220,00
0	0,00	0,00	0	0,00	0,00	50	14.500,00	241,67
0	0,00	0,00	0	0,00	0,00	5	1.540,00	25,67
0	0,00	0,00	0	0,00	0,00	2	1.220,00	20,33
0	0,00	0,00	0	0,00	0,00	10	8.050,00	134,17
0	0,00	0,00	0	0,00	0,00	2	1.780,00	29,67
1542	323.888,20	16.194,41	115	51.736,50	1.724,55	1020	171.903,10	2.865,05

12. mjesec			Ukupno 2018.			Razlika
Izlaz	Vrijednost	Amortizacija	Izlaz	Vrijednost	Amortizacija	
0	0,00	0,00	7300	1.146.830,00	116.254,00	1.030.576,00
0	0,00	0,00	700	101.570,00	9.673,33	91.896,67
0	0,00	0,00	900	220.590,00	17.157,00	203.433,00
0	0,00	0,00	190	53.599,00	4.466,58	49.132,42
0	0,00	0,00	130	64.233,00	4.693,95	59.539,05
0	0,00	0,00	90	147.429,00	14.196,87	133.232,13
0	0,00	0,00	57	103.460,70	8.772,98	94.687,72
0	0,00	0,00	24	47.570,40	4.426,69	43.143,71
0	0,00	0,00	8	32.896,80	3.837,96	29.058,84
0	0,00	0,00	1	4.963,10	82,72	4.880,38
0	0,00	0,00	50	6.650,00	110,83	6.539,17
0	0,00	0,00	900	133.200,00	2.220,00	130.980,00
0	0,00	0,00	50	14.500,00	241,67	14.258,33
0	0,00	0,00	5	1.540,00	25,67	1.514,33
0	0,00	0,00	2	1.220,00	20,33	1.199,67
0	0,00	0,00	10	8.050,00	134,17	7.915,83
0	0,00	0,00	2	1.780,00	29,67	1.750,33
0	0,00	0,00	10419	2.090.082,00	186.344,42	1.903.737,58

Izvor: Izrada autora

Stupac izlaz označava količinu vodomjera koja je prebačena međuskladišnicom s glavnog skladišta na baždarnicu.

Stupac vrijednost označava trošak vodomjera izračunat tako da je jedinična cijena pomnožena količinom izlaza obzirom da se vodomjeri knjiže na trošak u trenutku izrade međuskladišnice.

Stupac amortizacija označava koliki bi bio trošak vodomjera u 2018. godini kada bi bili evidentirani kao dugotrajna imovina. Amortizacija je izračunata na način da je godišnji trošak amortizacije podijeljen sa dvanaest pa pomnožen sa brojem mjeseci u kojima su vodomjeri u upotrebi uvažavajući pravilo da se amortizacija obračunava od prvog dana sljedećeg mjeseca nakon stavljanja sredstva dugotrajne imovine u upotrebu.

U 2018. godini je 10.419 vodomjera proknjiženo na trošak u ukupnom iznosu od 2.090.082,00 kn. Iz ove tablice vidljivo je da kada bi ti vodomjeri bili amortizirani da bi ukupan trošak amortizacije bio 186.344,42 kn što bi rezultiralo razlikom to jest manjim troškom od 1.903.737,58 kn.

Tablica 4: Razlika u financijskom rezultatu

2018.	Opcija A	Opcija B	Razlika
Dobit prije oporezivanja	1.086.677,15	2.990.414,73	1.903.737,58
Uvećanja porezne osnovice	811.496,87	811.496,87	0,00
Umanjenja porezne osnovice	142.955,78	142.955,78	0,00
Porez na dobit	315.939,28	658.612,05	342.672,76
Dobit nakon oporezivanja	770.737,87	2.331.802,68	1.561.064,82
Ostala sveobuhvatna dobit prije oporezivanja	3.418.189,00	3.418.189,00	0,00
Porez na sveobuhvatnu dobit	615.274,02	615.274,02	0,00
Ostala sveobuhvatna dobit nakon oporezivanja	2.802.914,98	2.802.914,98	0,00
Sveobuhvatna dobit	3.573.652,85	5.134.717,66	1.561.064,82

Izvor: Izrada autora

Opcija A označava knjiženje vodomjera kroz trošak što se trenutno radi. Opcija B označava knjiženje vodomjera kao dugotrajne imovine.

Izborom opcije B dobit prije oporezivanja povećala bi se za 1.903.737,58 kn. Ovaj trošak amortizacije porezno je priznat u cijelosti po Zakonu o porezu na dobit tako da ne bi došlo do uvećanja porezne osnovice. Porez na dobit obračunat je po stopi od 18 %. Poduzeće ViK d.o.o. u tom slučaju bi platilo ukupno 1.273.886,07 kn poreza na dobit što je za 342.676,76 kn više u odnosu na plaćeni porez na dobit za 2018. godinu. Dobit nakon oporezivanja povećala bi se za 1.561.064,82 kn sa 770.737,87 kn na 2.331.802,68 kn. Sveobuhvatna dobit povećala bi se za 1.561.064,82 kn sa 3.573.652,85 kn na 5.134.717,66 kn.

Tablica 5: Dugoročni utjecaj amortizacije vodomjera

Amortizacija 2018.	Amortizacija 2019.	Amortizacija 2020.	Amortizacija 2021.	Amortizacija 2022.	Amortizacija 2023.	Ukupno
186.344,42	418.016,40	418.016,40	418.016,40	418.016,40	231.671,98	2.090.082,00
Porezni štit 2018.	Porezni štit 2019.	Porezni štit 2020.	Porezni štit 2021.	Porezni štit 2022.	Porezni štit 2023.	Ukupno
33.542,00	75.242,95	75.242,95	75.242,95	75.242,95	41.700,96	376.214,76

Izvor: Izrada autora

Tablica prikazuje trošak amortizacije vodomjera u korisnom vijeku trajanja od 5 godina te porezni štit troška amortizacije u idućim godinama. U dugom roku trošak amortizacije bit će 2.090.082,00 kn koliki je i trošak vodomjera u 2018. godini kada su knjiženi odmah na trošak. Porezni štit u dugom roku će biti 376.214,76 kn koliki je i bio u 2018. godini kada su vodomjeri knjiženi odmah na trošak.

Ova tablica pokazuje da **postoji razlika u financijskom rezultatu poduzeća kada bi se vodomjeri evidentirali kao dugotrajna imovina i amortizirali u razdoblju od pet godina.**

Međutim, **u dugom roku efekt amortizacije je neutralan i konačan trošak je isti.**

U bilanci bi se povećala vrijednost dugotrajne imovine za 1.903.737,58 kn i dobit poslovne godine za isti iznos kada bi se vodomjeri evidentirali kao dugotrajna imovina u 2019. godini.

Vodomjer kao dio skupa građevina sustava javne vodoopskrbe mogao bi se kvalificirati i kao rezervni dio koji se mijenja svakih pet godina. Obzirom da je poznat period u kojem se mijenjaju, moglo bi se reći da se radi o trošku redovitog ili investicijskog održavanja. U tom slučaju, budući troškovi mogli bi se iskazati kao unaprijed plaćeni troškovi u okviru skupine 19 i razgraničiti na razdoblja. Efekt na financijski rezultat bio bi isti kao i u slučaju da se vodomjeri evidentiraju kao dugotrajna imovina i amortiziraju u roku od pet godina.

Moguće je u odluci o računovodstvenim politikama u dijelu koji se odnosi na priznavanje rashoda održavanja dugotrajne imovine utvrditi da se troškovi izmjene vodomjera koji se odnose na intervale od pet godina smatraju unaprijed plaćenim troškovima, a da se razgraničenje odnosi na obračunska razdoblja do nove izmjene. Ovakvo rješenje može biti praktičnije u praksi, a dovelo bi do istog rezultata.

6. ZAKLJUČAK

Računovodstvene politike i procjene dio su poslovnih politika poduzeća. Uprava ih treba donijeti u skladu sa strategijom poduzeća kako bi se ostvarili ciljevi poduzeća. Pri tome treba poštivati nacionalno zakonodavstvo i računovodstvene standarde. Poduzeće Vodovod i kanalizacija d.o.o. vodouslužno je poduzeće čiji je cilj pružiti kvalitetnu uslugu građanima uz što manji trošak. Poslovanje poduzeća treba se temeljiti na načelu neprofitnosti, ali uz ostvarivanje dugoročno održivog pozitivnog rezultata. Računovodstvene politike i procjene poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. trebale bi se donositi u skladu s tim načelom.

Poduzeća koja imaju veliki udio dugotrajne imovine u bilanci moraju posebnu pažnju obratiti na amortizaciju i korisni vijek trajanja imovine prilikom donošenja i promjena računovodstvenih politika i procjena. Procijenjeni korisni vijek trajanja i odabrana metoda amortizacije imat će veliki utjecaj na financijski rezultat takvih poduzeća. Računovodstvenim politikama i procjenama amortizacije i korisnog vijeka trajanja nije moguće dugoročno utjecati na financijski rezultat. Njihovim donošenjem zapravo dolazi do prelijevanja to jest različitog rasporeda financijskog rezultat po razdobljima. Potrebno je da takve politike i procjene budu u skladu sa računovodstvenim standardima kako bi financijski izvještaji pouzdano i realno prikazivali poslovanje društva.

Cilj ovog istraživanja bio je pokazati da postoji razlika u financijskom rezultatu poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. kada bi vodomjeri bili evidentirani kao dugotrajna imovina. Empirijskim istraživanjem dokazalo se da postoji razlika u financijskom rezultatu i da bi se on znatno razlikovao u odnosu na ostvareni rezultat kada bi došlo do promjene računovodstvene procjene. Međutim, u dugom roku ukupan trošak bio bi isti. Vodomjeri se mijenjaju u zakonskom roku od pet godina tako da bi nakon pet godina i godišnji trošak amortizacije bio isti kao da se i odmah knjiže na trošak pod uvjetom da se svake godine mijenja isti broj vodomjera.

Broj vodomjera za izmjenu otprilike je isti svake godine, ali uslijed nekih nepovoljnih događaja i rizika koji su već spomenuti kao što je nedovoljan broj osposobljenih zaposlenika i nepripremljenost može doći do nedovoljne izmjene. U tom slučaju bi broj izmijenjenih vodomjera značajno varirao i kada bi bili knjiženi odmah na trošak negativno utjecao na financijski rezultat. U godini kada je povećana izmjena taj trošak bi preopteretio financijski

rezultat poduzeća umjesto da se amortizacijom rasporedi na razdoblja u kojima se vodomjeri stvarno koriste.

Također, cilj istraživanja bio je dokazati da vodomjeri zadovoljavaju kriterije priznavanja kao stavke dugotrajne imovine u bilanci poduzeća te u skladu s time podliježu obračunu amortizacije po stopi određenoj iz korisnog vijeka trajanja. Zakonska definicija upućuje nas na to da su vodomjeri dio sustava javne vodoopskrbe koji se sastoji od skupa građevina od mjesta prihvata vode do priključka korisnika. Iz te definicije može se zaključiti da se radi o imovini poduzeća.

Računovodstveni i porezni propisi na drugačiji način definiraju dugotrajnu imovinu. Porezni propisi kao kriterij uzimaju pojedinačni trošak nabave od 3.500,00 kn. Računovodstveni propisi klasificiraju dugotrajnom imovinu koja će se koristiti neprekidno, duže od godinu dana i u obavljanju djelatnosti. Prednost treba dati računovodstvenim propisima pa se može zaključiti da vodomjeri udovoljavaju ovim kriterijima obzirom da se koriste neprekidno pet godina u svrhu mjerenja isporučene vode unatoč tome što je većini vodomjera nabavna vrijednost manja od 3.500,00 kn.

LITERATURA

Knjige:

1. Barišić, I. et. al. (2016): Računovodstvo I: priručnik za vježbe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
2. Belak, V. (2006): Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zgombić & Partneri, Zagreb.
3. Belak, V. (2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, Belak Excellens d.o.o., Zagreb.
4. Belak, V. (2012): Osnove suvremenog računovodstva, Belak Excellens d.o.o., Zagreb. DA
5. Belak, V. et. al. (2012): Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRIF Plus, Zagreb.
6. Štahan, M. et. al. (2014): Računovodstvo trgovačkih društava : prema HSFI i MSFI, TEB-Poslovno savjetovanje, Zagreb.
7. Žager, K. et. al. (2016): Računovodstvo I: računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
8. Žager, K. et. al. (2017): Analiza financijskih izvještaja: načela, postupci, slučajevi ; treće izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
9. Šimović, H. et. al. (2015): Računovodstvo poreza, Ekonomski fakultet – Zagreb, Zagreb.

Zakoni:

10. Zakon o računovodstvu (pročišćeni tekst), NN br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18.
11. Zakon o porezu na dobit (pročišćeni tekst), NN br. 77/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19.
12. Zakon o mjeriteljstvu (pročišćeni tekst), NN br. 74/14, 111/18.
13. Zakon o vodnim uslugama (pročišćeni tekst), NN br. 66/19.

14. Pravilnik o obvezi vođenja evidencije obračunskih komunalnih mjerila u uporabi, NN br. 120/16.

15. Pravilnik o ovjernim razdobljima za pojedina zakonita mjerila i načinu njihove primjene i o umjernim razdobljima za etalone koji se upotrebljavaju za ovjeravanje zakonitih mjerila, NN br. 107/15

Izvori s Interneta:

16. Slovinac, I. (2013): Sitan inventar ili osnovno sredstvo? (Internet), raspoloživo na: <https://www.teb.hr/novosti/2013/sitan-inventar-ili-osnovno-sredstvo/>

17. Osnovne informacije o poduzeću Vodovod i kanalizacija d.o.o. raspoloživo na: <https://www.vik-split.hr/o-nama/osnovne-informacije>

Časopisi:

18. Cirkveni Filipović, T. (2018): Računovodstvene procjene, RRIF, br. 1/18, str. 205.-211.

19. Cirkveni Filipović, T. (2020): Računovodstvo troškova održavanja nekretnina, RRIF, br. 2/20, str. 22.-27.

20. Mrša, J., Katunar, H. (2014): Prihvatljive metode amortizacije, RRIF, br. 8/14, str. 111.-114.

21. Mrša, J., Čičak, J. (2016): Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške, RRIF, br. 12/16, str. 259.-261.

22. Ramljak, B. (2011): Računovodstvene politike - utjecaj na izgled financijskih izvještaja, Računovodstveno-financijske informacije, br. 9/11, str. 3.-8.

Interni izvori:

23. Izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o Split za 2018.

24. Izvješće posloводства za 2018. g. poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. Split.

Nastavni materijali:

25. Pervan, I. (2019): MRS 1 - prezentiranje financijskih izvještaja, Ekonomski fakultet, Split.

26. Pervan, I. (2019): MRS 8 - računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, Ekonomski fakultet, Split.

27. Pervan, I. (2019): MRS 16 - nekretnine, postrojenja i oprema, Ekonomski fakultet, Split.

Rad u zborniku konferencije:

28. Pervan, I. (2015): Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, 50. jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija, financije i porezi u praksi, Brela, Hrvatska, str. 37.-49.

POPIS SLIKA

Slika 1: Shema bilance.....	28
Slika 2: Račun dobiti i gubitka.....	30
Slika 3: Porezno dopuštene stope amortizacije prema Zakonu o porezu na dobit.....	32
Slika 4: Logo poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o.....	33
Slika 5: Knjiženje primke.....	37
Slika 6: Knjiženje međuskladišnice na glavnom skladištu.....	38
Slika 7: Knjiženje međuskladišnice u baždarnici.....	39
Slika 8: Amortizacijske stope materijalne imovine koja ima procijenjeni korisni vijek trajanja određene računovodstvenim politikama u poduzeću ViK d.o.o.....	43

POPIS TABLICA

Tablica 1: Utjecaj politika i procjena vezanih za nekretnine, postrojenja i opremu.....	15
Tablica 2: Pregled obračunate amortizacije tijekom razdoblja prema vrsti imovine i izvorima pokrića.....	42
Tablica 3: Vodomjeri za izmjenu u 2018. godini.....	43
Tablica 4: Razlika u financijskom rezultatu.....	46
Tablica 5: Dugoročni utjecaj amortizacije vodomjera.....	47

SAŽETAK

Cilj ovog rada je dokazati da postoji razlika u financijskom rezultatu poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. kada bi vodomjeri bili evidentirani kao dugotrajna imovina i da vodomjeri zadovoljavaju kriterije priznavanja dugotrajne imovine umjeto dosadašnjeg pristupa evidentiranja kroz trošak.

U teorijskom dijelu rada obrađeni su pojmovi računovodstvenih politika i procjena. Računovodstvene procjene jedno su od najkompleksnijih područja računovodstva. Izuzetno su važne jer imaju značajan utjecaj na pozicije financijskih izvještaja. Obzirom na određenu dozu subjektivnosti u njihovom donošenju, treba uzeti u obzir sve relevantne informacije i zakonski okvir.

U empirijskom dijelu prikazan je slučaj iz poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. Istražen je poslovni proces izmjene vodomjera te utjecaj vodomjera na financijski rezultat poduzeća. Dan je alternativni računovodstveni postupak te razlika u financijskom rezultatu kada bi se primijenio. Dokazano je da postoji razlika u financijskom rezultatu poduzeća Vodovod i kanalizacija d.o.o. kada bi vodomjeri bili evidentirani kao dugotrajna imovina i da vodomjeri zadovoljavaju kriterije priznavanja dugotrajne imovine.

KLJUČNE RIJEČI: korisni vijek trajanja, računovodstvene procjene, vodomjeri

SUMMARY

The aim of this paper is to prove that there is a difference in the financial result of the company Vodovod i kanalizacija d.o.o. if the water meters were recorded as fixed assets and that the meters meet the criteria for the recognition fixed assets instead of the present approach of recording as an expense of the period.

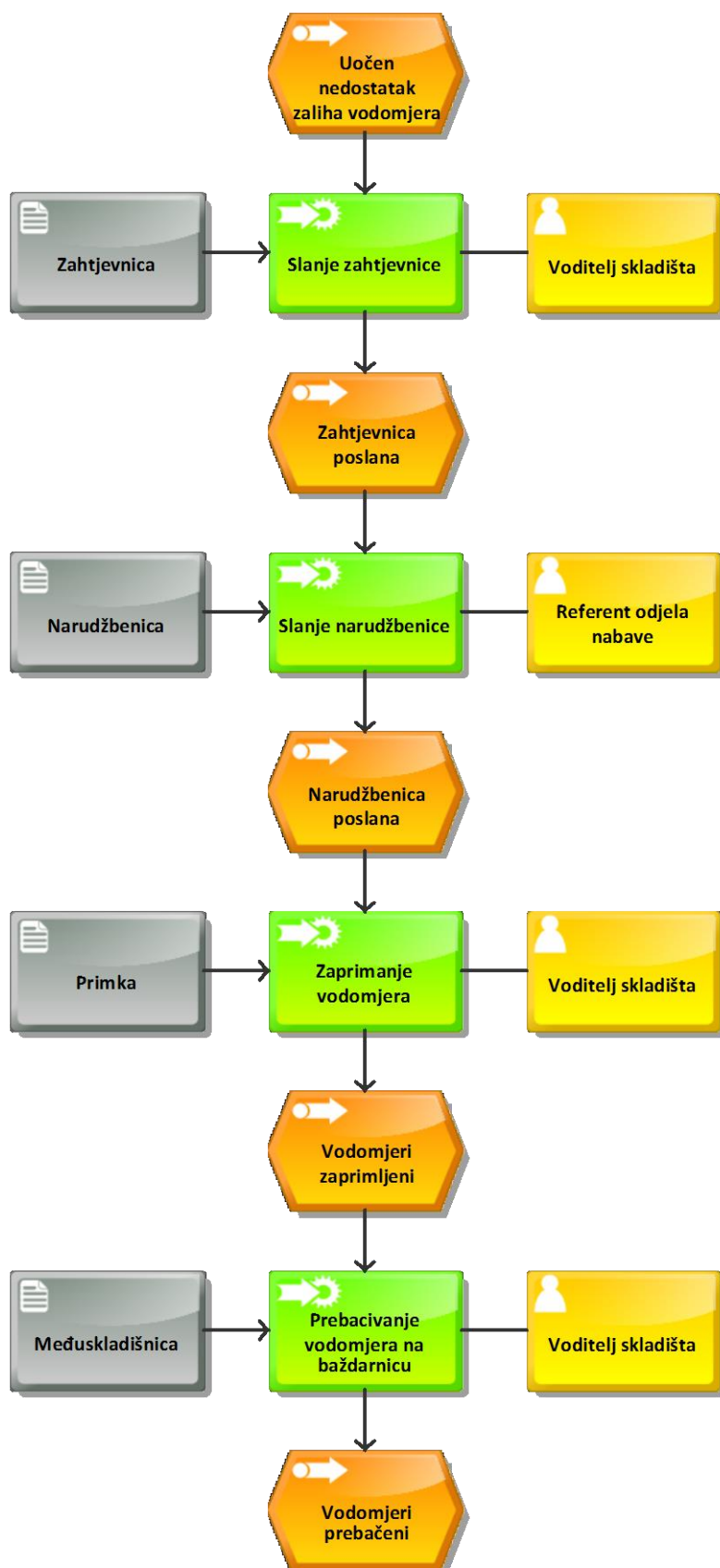
The theoretical part of the paper deals with the concepts of accounting policies and estimates. Accounting estimates are one of the most complex areas of accounting. They are extremely important because they have a significant impact on financial statement positions. Considering a certain dose of subjectivity in their adoption, all relevant information and legal framework should be taken into account.

The empirical part shows a case from the company Vodovod i kanalizacija d.o.o. The business process of water meter change and the influence of water meter on the financial result of the company were investigated. An alternative accounting procedure is presented and the difference in financial result when applied. It has been proved that there is a difference in the financial result of the company Vodovod i kanalizacija d.o.o. if the meters were recorded as fixed assets and that the meters meet the criteria for recognition of fixed assets.

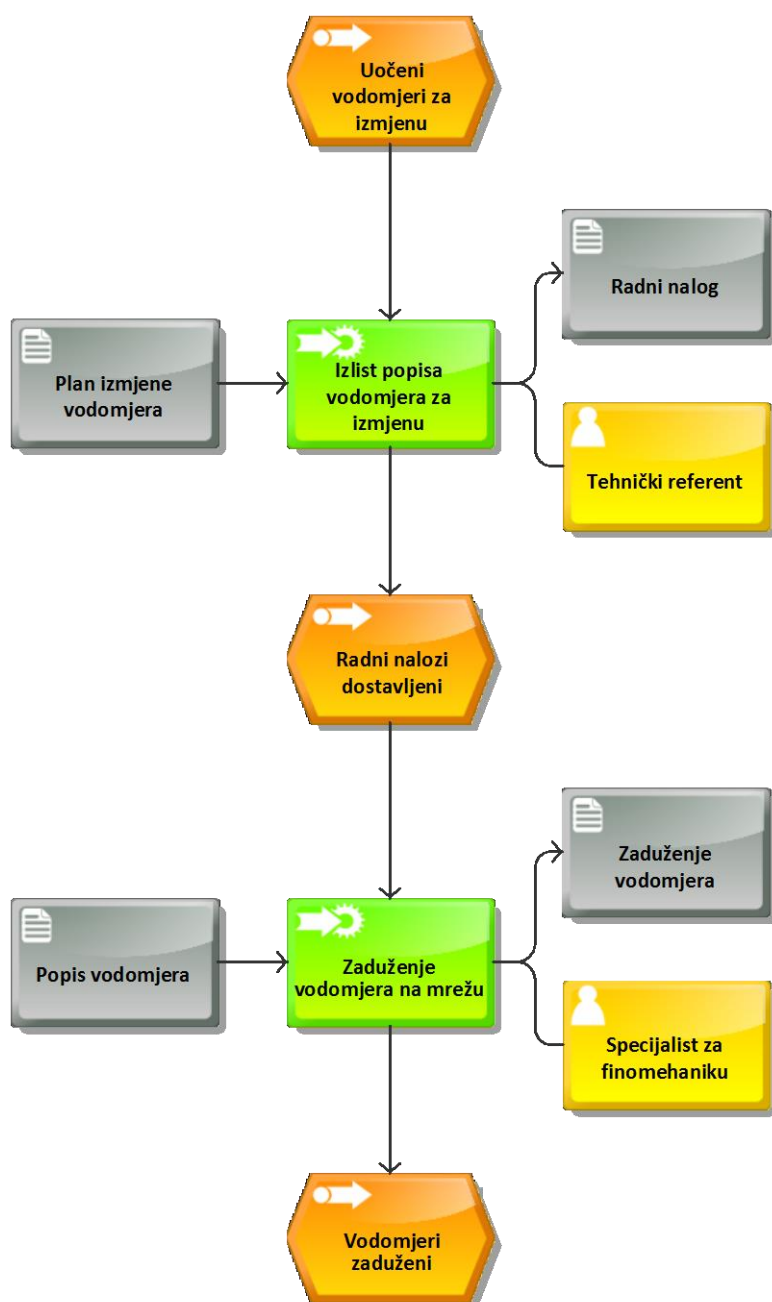
KEYWORDS: accounting estimates, useful life, water meters

PRILOZI

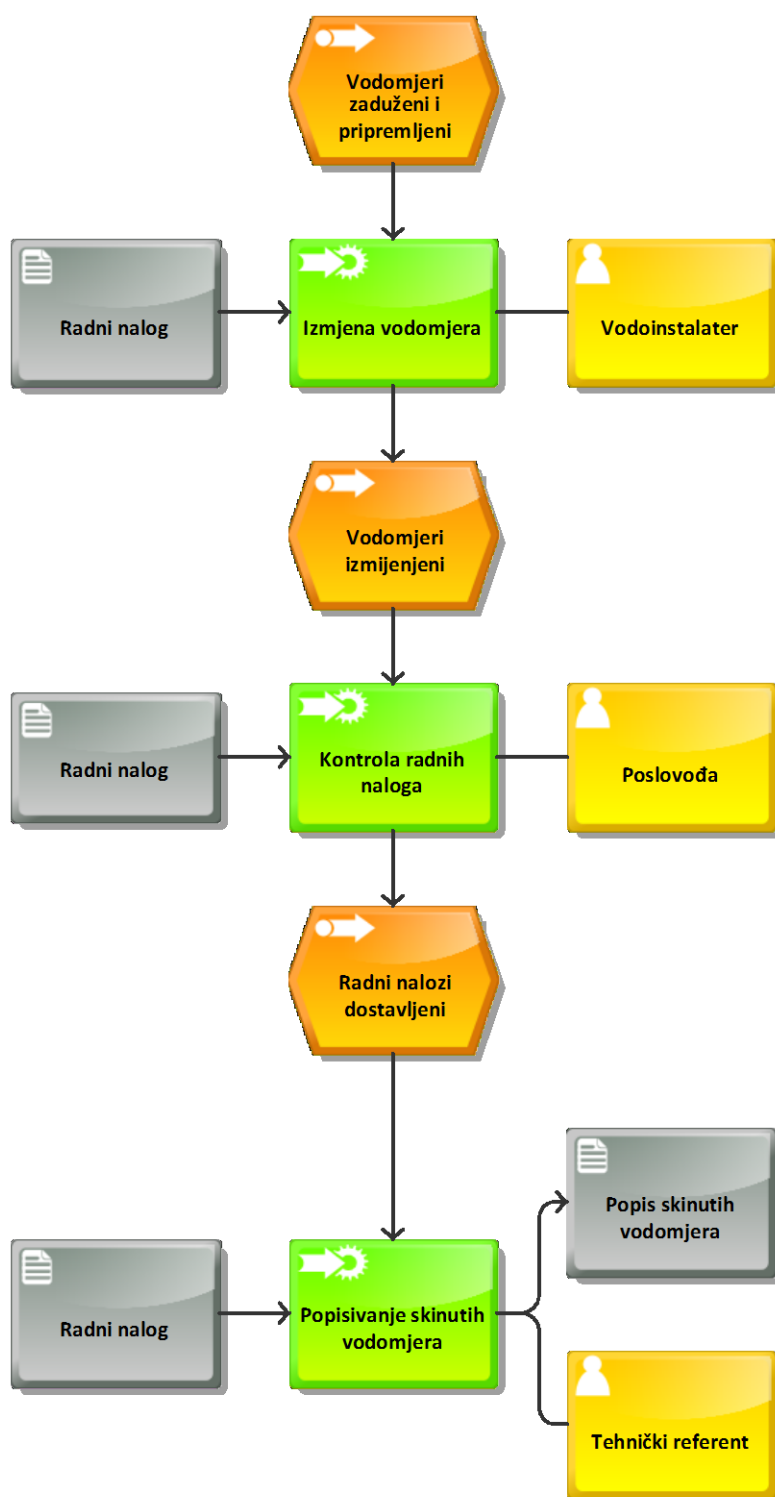
Prilog 1: Poslovni proces naručivanja i zaprimanja vodomjera

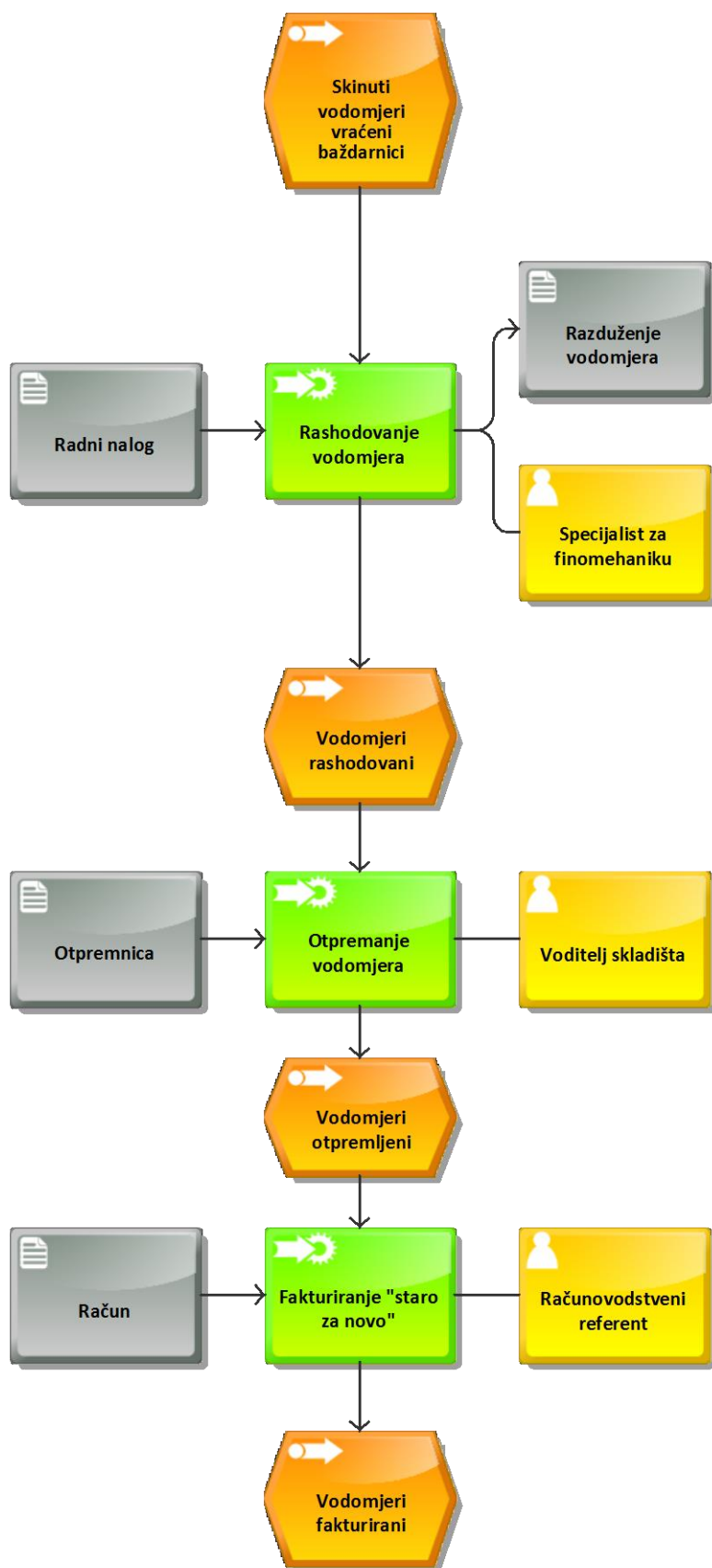


Prilog 2: Poslovni proces praćenja i pripreme vodomjera za izmjenu



Prilog 3: Poslovni proces izmjene vodomjera





Prilog 4: Bilanca poduzeća „ViK d.o.o.“ na dan 31.12.2018.

BILANCA
stanje na dan 31.12.2018.

**Obrazac
POD-BIL**

Obveznik: 56826138353; VODOVOD I KANALIZACIJA D.O.O. SPLIT				
Naziv pozicije	AOP oznaka	Rbr. bilješke	Prethodna godina (neto)	Tekuća godina (neto)
1	2	3	4	5
AKTIVA				
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	001			
B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003+010+020+031+036)	002		2.663.555.070	2.596.518.812
I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)	003		25.080.938	23.920.968
1. Izdaci za razvoj	004		8.595.773	7.318.161
2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	005		16.485.165	16.485.165
3. Goodwill	006			
4. Predumovi za nabavu nematerijalne imovine	007			
5. Nematerijalna imovina u pripremi	008			117.642
6. Ostala nematerijalna imovina	009			
II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)	010		2.491.264.075	2.461.539.196
1. Zemljište	011		19.712.930	19.640.913
2. Građevinski objekti	012		1.944.118.919	1.892.558.115
3. Postrojenja i oprema	013		24.973.320	12.041.349
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014		18.514.336	16.106.171
5. Biološka imovina	015			
6. Predumovi za materijalnu imovinu	016		2.468.054	510.063
7. Materijalna imovina u pripremi	017		481.372.973	520.575.210
8. Ostala materijalna imovina	018		103.543	107.375
9. Ulaganje u nekretnine	019			
III. DUGOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)	020		140.466.475	104.104.527
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	021			
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	022			
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	023			
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	024			
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	025			
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	026			
7. Ulaganja u vrijednosne papire	027			
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	028		139.966.475	103.604.527
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	029			

10. Ostala dugotrajna financijska imovina	030		500.000	500.000
IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)	031		6.743.582	6.954.121
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	032			
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	033			
3. Potraživanja od kupaca	034			
4. Ostala potraživanja	035		6.743.582	6.954.121
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	036			
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038+046+053+063)	037		111.263.122	115.195.356
I. ZALIHE (AOP 039 do 045)	038		6.369.959	6.749.867
1. Sirovine i materijal	039		6.369.959	6.749.867
2. Proizvodnja u tijeku	040			
3. Gotovi proizvodi	041			
4. Trgovačka roba	042			
5. Predujmovi za zalihe	043			
6. Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	044			
7. Biološka imovina	045			
II. POTRAŽIVANJA (AOP 047 do 052)	046		40.264.602	39.674.054
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	047			
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	048			
3. Potraživanja od kupaca	049		35.651.550	37.905.433
4. Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	050		227.448	56.554
5. Potraživanja od države i drugih institucija	051		1.556.288	601.727
6. Ostala potraživanja	052		2.829.316	1.110.340
III. KRATKOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (AOP 054 do 062)	053		12.261.383	4.565.413
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	054			
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	055			
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	056			
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	057			
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	058			
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	059			
7. Ulaganja u vrijednosne papire	060			
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	061		11.854.873	4.259.163
9. Ostala financijska imovina	062		406.510	306.250
IV. NOVAC U BANC I BLAGAJNI	063		52.367.178	64.206.022
D) PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	064		107.008	244.308
E) UKUPNO AKTIVA (AOP 001+002+037+064)	065		2.774.925.200	2.711.958.476
F) IZVANBILANČNI ZAPISI	066		134.076.205	141.696.843
PASIVA				
A) KAPITAL I REZERVE (AOP 068 do 070+076+077+081+084+087)	067		549.963.144	552.880.290
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	068		230.000.000	230.000.000
II. KAPITALNE REZERVE	069		27.957.971	30.104.378

III. REZERVE IZ DOBITI (AOP 071+072-073+074+075)	070		218.914	218.914
1. Zakonske rezerve	071			
2. Rezerve za vlastite dionice	072			
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	073			
4. Statutarne rezerve	074			
5. Ostale rezerve	075		218.914	218.914
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	076		312.091.954	309.289.039
V. REZERVE FER VRIJEDNOSTI (AOP 078 do 080)	077		0	0
1. Fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju	078			
2. Učinkoviti dio zaštite novčanih tokova	079			
3. Učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu	080			
VI. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (AOP 082-083)	081		-14.819.827	-17.502.779
1. Zadržana dobit	082		5.805.860	2.802.915
2. Preneseni gubitak	083		20.625.687	20.305.694
VII. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (AOP 085-086)	084		-5.485.868	770.738
1. Dobit poslovne godine	085			770.738
2. Gubitak poslovne godine	086		5.485.868	
VIII. MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES	087			
B) REZERVIRANJA (AOP 089 do 094)	088		0	2.401.554
1. Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	089			2.401.554
2. Rezerviranja za porezne obveze	090			
3. Rezerviranja za započete sudske sporove	091			
4. Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	092			
5. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	093			
6. Druga rezerviranja	094			
C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 096 do 106)	095		171.538.397	133.505.730
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	096			
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	097			
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	098			
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	099			
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	100		103.063.151	65.724.716
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	101			
7. Obveze za predujmove	102			
8. Obveze prema dobavljačima	103			
9. Obveze po vrijednosnim papirima	104			
10. Ostale dugoročne obveze	105		526.808	447.850
11. Odgođena porezna obveza	106		67.948.438	67.333.164
D) KRATKOROČNE OBVEZE (AOP 108 do 121)	107		250.034.072	217.806.070
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	108			
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	109			
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	110			

4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	111			
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	112			
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	113		30.168.730	30.541.952
7. Obveze za predujmove	114		1.952.199	2.054.041
8. Obveze prema dobavljačima	115		24.717.138	17.182.610
9. Obveze po vrijednosnim papirima	116			
10. Obveze prema zaposlenicima	117		3.423.858	3.526.695
11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	118		2.412.297	2.615.644
12. Obveze s osnove udjela u rezultatu	119			
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	120			
14. Ostale kratkoročne obveze	121		187.359.850	161.885.128
E) ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	122		1.803.389.587	1.805.364.832
F) UKUPNO – PASIVA (AOP 067+088+095+107+122)	123		2.774.925.200	2.711.958.476
G) IZVANBILANČNI ZAPISI	124		134.076.205	141.696.843

Prilog 5: Račun dobiti i gubitka za razdoblje od 1.1.2018. do 31.12.2018.

RAČUN DOBITI I GUBITKA
za razdoblje 01.01.2018. do 31.12.2018.

**Obrazac
POD-RDG**

Obveznik: 56826138353; VODOVOD I KANALIZACIJA D.O.O. SPLIT				
Naziv pozicije	AOP oznaka	Rbr. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	4	5
I. POSLOVNI PRIHODI (AOP 126 do 130)	125		248.980.030	243.705.910
1. Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe	126			
2. Prihodi od prodaje (izvan grupe)	127		125.897.602	125.009.161
3. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga	128			
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe	129			
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	130		123.082.428	118.696.749
II. POSLOVNI RASHODI (AOP 132+133+137+141+142+143+146+153)	131		260.374.394	246.223.178
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	132			
2. Materijalni troškovi (AOP 134 do 136)	133		47.991.869	44.771.047
a) Troškovi sirovina i materijala	134		23.728.972	23.537.114
b) Troškovi prodane robe	135			
c) Ostali vanjski troškovi	136		24.262.897	21.233.933
3. Troškovi osoblja (AOP 138 do 140)	137		62.216.216	61.640.028
a) Neto plaće i nadnice	138		38.866.035	38.285.502
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	139		14.799.871	14.876.577
c) Doprinosi na plaće	140		8.550.310	8.477.949
4. Amortizacija	141		123.387.109	117.793.693
5. Ostali troškovi	142		11.304.856	9.706.342

6. Vrijednosna usklađenja (AOP 144+145)	143		15.474.344	9.910.514
a) dugotrajne imovine osim financijske imovine	144		0	
b) kratkotrajne imovine osim financijske imovine	145		15.474.344	9.910.514
7. Rezerviranja (AOP 147 do 152)	146		0	2.401.554
a) Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	147			2.401.554
b) Rezerviranja za porezne obveze	148			
c) Rezerviranja za započete sudske sporove	149			
d) Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	150			
e) Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	151			
f) Druga rezerviranja	152			
8. Ostali poslovni rashodi	153			
III. FINACIJSKI PRIHODI (AOP 155 do 164)	154		6.087.740	3.697.565
1. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	155			
2. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesima	156			
3. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe	157			
4. Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	158			
5. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe	159			
6. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova	160			
7. Ostali prihodi s osnove kamata	161		6.063.920	3.697.488
8. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi	162		23.820	77
9. Nerealizirani dobici (prihodi) od financijske imovine	163			
10. Ostali financijski prihodi	164			
IV. FINACIJSKI RASHODI (AOP 166 do 172)	165		179.244	93.620
1. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe	166			
2. Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe	167			
3. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi	168		178.582	5.593
4. Tečajne razlike i drugi rashodi	169		74	150
5. Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine	170		588	87.877
6. Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto)	171			
7. Ostali financijski rashodi	172			
V. UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM	173			
VI. UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA	174			
VII. UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM	175			
VIII. UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA	176			
IX. UKUPNI PRIHODI (AOP 125+154+173 + 174)	177		255.067.770	247.403.475
X. UKUPNI RASHODI (AOP 131+165+175 + 176)	178		260.553.638	246.316.798
XI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 177-178)	179		-5.485.868	1.086.677
1. Dobit prije oporezivanja (AOP 177-178)	180		0	1.086.677
2. Gubitak prije oporezivanja (AOP 178-177)	181		5.485.868	0
XII. POREZ NA DOBIT	182			315.939

XIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 179-182)	183		-5.485.868	770.738
1. Dobit razdoblja (AOP 179-182)	184		0	770.738
2. Gubitak razdoblja (AOP 182-179)	185		5.485.868	0
PREKINUTO POSLOVANJE (popunjavanje poduzetnik obveznika MSFI-a samo ako ima prekinuto poslovanje)				
XIV. DOBIT ILI GUBITAK PREKINUTOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 187-188)	186		0	0
1. Dobit prekinutog poslovanja prije oporezivanja	187			
2. Gubitak prekinutog poslovanja prije oporezivanja	188			
XV. POREZ NA DOBIT PREKINUTOG POSLOVANJA	189			
1. Dobit prekinutog poslovanja za razdoblje (AOP 186-189)	190		0	0
2. Gubitak prekinutog poslovanja za razdoblje (AOP 189-186)	191		0	0
UKUPNO POSLOVANJE (popunjavanje samo poduzetnik obveznik MSFI-a koji ima prekinuto poslovanje)				
XVI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (AOP 179+186)	192		0	0
1. Dobit prije oporezivanja (AOP 192)	193		0	0
2. Gubitak prije oporezivanja (AOP 192)	194		0	0
XVII. POREZ NA DOBIT (AOP 182+189)	195		0	0
XVIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 192-195)	196		0	0
1. Dobit razdoblja (AOP 192-195)	197		0	0
2. Gubitak razdoblja (AOP 195-192)	198		0	0
DODATAK RDG-u (popunjavanje poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj)				
XIX. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 200+201)	199		0	0
1. Pripisana imateljima kapitala matice	200			
2. Pripisana manjinskom (nekontrolirajućem) interesu	201			
IZVJEŠTAJ O OSTALOJ SVEOBUHVAATNOJ DOBITI (popunjavanje poduzetnik obveznik primjene MSFI-a)				
I. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	202		-5.485.868	770.738
II. OSTALA SVEOBUHVAATNA DOBIT/GUBITAK PRIJE POREZA (AOP 204 do 211)	203		6.384.554	3.418.189
1. Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja	204			
2. Promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	205		6.384.554	3.418.189
3. Dobit ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja financijske imovine raspoložive za prodaju	206			
4. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite novčanih tokova	207			
5. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite neto ulaganja u inozemstvu	208			
6. Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim interesom	209			
7. Aktuarski dobici/gubici po planovima definiranih primanja	210			
8. Ostale nevlasničke promjene kapitala	211			
III. POREZ NA OSTALU SVEOBUHVAATNU DOBIT RAZDOBLJA	212		578.694	615.274
IV. NETO OSTALA SVEOBUHVAATNA DOBIT ILI GUBITAK (AOP 203-212)	213		5.805.860	2.802.915
V. SVEOBUHVAATNA DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 202+213)	214		319.992	3.573.653
DODATAK Izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (popunjavanje poduzetnik koji sastavlja konsolidirani izvještaj)				
VI. SVEOBUHVAATNA DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 216+217)	215		0	0

1. Pripisana imateljima kapitala matice	216			
2. Pripisana manjinskom (nekontrolirajućem) interesu	217			