



REPUBLIKA HRVATSKA
HRVATSKA AGENCIJA ZA POŠTU I ELEKTRONIČKE
KOMUNIKACIJE

NAPUTAK ZA
RAČUNOVODSTVENO RAZDVAJANJE
I TROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO

Svibanj 2014.

Sadržaj

1	UVOD	2
1.1	Što je računovodstveno razdvajanje i čemu služi?	2
1.2	Obveza vođenja troškovnog računovodstva	3
1.3	Povijesno i tekuće troškovno računovodstvo	3
1.3.1	Povijesno troškovno računovodstvo	3
1.3.2	Tekuće troškovno računovodstvo	4
1.4	ABC metodologija raspodjele troškova	4
1.5	Jednako proporcionalni dodatak (EPMU)	5
2	Zakonska osnova za nametanje obveze računovodstvenog razdvajanja i troškovnog računovodstva	6
2.1	Mjerodavni hrvatski zakonodavni okvir	6
2.1.1	ZPU	6
2.1.2	Obveza računovodstvenog razdvajanja	6
2.2	Opća načela troškovnog računovodstva	6
3	Upute za davatelja univerzalne usluge – HP	9
3.1	Troškovni modeli koje HP treba primijeniti	9
3.2	Opća načela raspodjele	9
3.3	Kriterij za vrednovanje i procjenu	10
3.4	Određivanje troškovnih centara ili bazena	11
3.5	Minimalno raščlanjivanje po aktivnosti	11
3.6	Postupak raspodjele prihoda i troškova	12
3.7	Usluge koje se moraju obavezno raščlaniti	15
3.8	Dokumenti i podaci koji se dostavljaju	18
4	Dodatne upute za davatelja univerzalnih usluga- HP	20
4.1	Mjerenje normi	20
4.2	Granica materijalnosti za regulatorne financijske izvještaje	20
4.3	Prazan hod u radnom vremenu	20
4.4	Uklanjanje količina službenih (internih) usluga iz ukupnih ostvarenih količina	20

1 UVOD

Hrvatska agencija za poštu i elektroničke komunikacije (u daljnjem tekstu: HAKOM) je nacionalna regulatorna agencija za obavljanje regulatornih i drugih poslova u okviru djelokruga i nadležnosti određenih Zakonom o elektroničkim komunikacijama (dalje u tekstu: ZEK) i Zakonom o poštanskim uslugama (NN 144/12, dalje u tekstu: ZPU).

Jedan od glavnih ciljeva HAKOM-a jest osiguranje standarda pri pružanju univerzalne usluge po troškovno opravdanim cijenama, putem stvaranja okruženja koje potiče ravnopravno tržišno natjecanje između sudionika na tržištu. Istovremeno, HAKOM potiče investicije u sektoru poštanskih usluga te olakšava ulazak novih sudionika na tržište.

Kako bi se ostvarili navedeni ciljevi, HAKOM namjerava propisati davatelju univerzalne usluge HP-Hrvatskoj pošti d.d. (u daljnjem tekstu: HP) sadržaj odgovarajućih detaljnih informacija koje bi HAKOM-u omogućile procjenu razine tržišnog natjecanja te utvrđivanje aktivnosti koje onemogućavaju ravnopravno tržišno natjecanje.

Obveze računovodstvenog razdvajanja i troškovnog računovodstva HAKOM propisuje temeljem ZPU-a iz razloga koji su objašnjeni u poglavlju 2.1. *Mjerodavni hrvatski zakonodavni okvir*. Povezano s tim, a u cilju izbjegavanja nesporazuma do kojih bi moglo doći zbog pojmovne neusklađenosti, HAKOM je odlučio da se u ovom dokumentu koristi pojmovima definiranim ZPU-om i pratećim podzakonskim aktima.

Osnovna svrha ovog dokumenta je potpora provedbi važećeg zakonodavnog okvira putem dodatne regulative koja je u skladu s mjerodavnim europskim zakonodavnim okvirom u sektoru poštanskih usluga. U tom smislu, ovim Priručnikom definirat će se okvir za pripremu regulatornih izvještaja te drugih informacija koje je HP obavezan dostavljati periodično HAKOM-u u okviru svojih zakonskih obveza.

1.1 Što je računovodstveno razdvajanje i čemu služi?

Računovodstveno razdvajanje (eng. *Accounting Separation* - AS) je najčešći instrument koji se koristi za utvrđivanje aktivnosti koje onemogućavaju tržišno natjecanje. Prema navedenom pristupu aktivnosti HP-a su podijeljene u posebne poslove ili usluge za računovodstvene potrebe. Pritom se, uvođenjem obveze računovodstvenog razdvajanja, HP-u ne nameću pravila niti poželjna organizacija poslovanja, već isključivo sadržaj i oblik prikupljanja računovodstvenih informacija te regulatornog izvještavanja, kako bi se spriječila diskriminacija na tržištu te omogućilo praćenje profitabilnosti pojedinih proizvoda i usluga koje pruža HP, te olakšalo utvrđivanje međusobnog subvencioniranja.

1.2 Obveza vođenja troškovnog računovodstva

Svrha uvođenja obveze troškovnog računovodstva jest osiguranje ravnopravnih, transparentnih kriterija te kriterija koji potiču konkurentnost, a koje HP treba primijeniti prilikom raspodjele troškova na usluge koje pruža.

Troškovno računovodstvo odnosi se, prema navedenom, na skup pravila i procedura koje osiguravaju raspodjelu troškova i prihoda na pojedine aktivnosti i usluge, posebno uzimajući u obzir troškove koji se mogu izravno pripisati određenoj usluzi ili proizvodu – **izravne**, i troškove koji se ne mogu izravno pripisati određenoj usluzi ili proizvodu - **neizravne troškove**.

Sustavom troškovnog računovodstva uspostavlja se mehanizam praćenja i pohrane računovodstvenih zapisa te identificiranja i praćenja operativnih troškova što u konačnici rezultira transparentnim odnosom troška i cijene pojedine usluge. Sustav troškovnog računovodstva omogućava provođenje obveze računovodstvenog razdvajanja te provjeru troškovne usmjerenosti cijena u svrhu sprječavanja međusobnog subvencioniranja, previsokih cijena ili neefikasnog ponašanja HP-a.

1.3 Povijesno i tekuće troškovno računovodstvo

1.3.1 Povijesno troškovno računovodstvo

Prema metodologiji povijesnog troškovnog računovodstva HCA (Historical Cost Accounting) bruto knjigovodstvena vrijednost imovine zadana je njenom povijesnom nabavnom cijenom te daljnja usklađenja vrijednosti imovine nisu potrebna. Amortizacija se obračunava prema bruto knjigovodstvenoj vrijednosti imovine, a neto knjigovodstvena vrijednost imovine se dobiva na način da se bruto knjigovodstvena vrijednost umanji za akumuliranu amortizaciju. Povijesno troškovno računovodstvo pritom ne uzima u obzir utjecaj inflacije na vrijednost imovine i troškova angažiranog kapitala.

Povijesno troškovno računovodstvo (HCA) je metoda troškovnog računovodstva koja se temelji na knjigovodstvenoj vrijednosti troškova, odnosno povijesnim troškovima.

HP kao troškovnu osnovicu treba koristiti povijesno troškovno računovodstvo HCA (Historical Cost Accounting), budući da je poštanski sektor radno intenzivan, s relativno niskom razinom ulaganja kapitala i predvidljivijim kretanjima imovine i rezidualnih vrijednosti, pa se povijesno troškovno računovodstvo HCA čini primjerenijim od tekućeg troškovnog računovodstva CCA.

1.3.2 Tekuće troškovno računovodstvo

Metoda tekućeg troškavnog računovodstva CCA (Current Cost Accounting) se koristi u svrhu financijskog izvještavanja u uvjetima promjenjivih cijena. Svrha računovodstva tekućih troškova je pružanje korisnih i pouzdanih informacija koje povijesno troškovno računovodstvo ne može pružiti budući da ne uzima u obzir promjene cijena, odnosno učinke inflacije.

Nadalje, tekuće troškovno računovodstvo uzima u obzir sadašnje uvjete na tržištu u smislu cijena i tehnologije. U tom smislu, vrijednost imovine na bazi tekućeg troška odražava njenu vrijednost za ukupno poslovanje, što rezultira neto troškovnom osnovicom i razinom profitabilnosti koja bi se mogla očekivati u uvjetima potpunog tržišnog natjecanja.

Tekuće troškovno računovodstvo CCA (Current Cost Accounting) je pristup prema kojem se svaki računovodstveni trošak procjenjuje na način da se odredi njegova trenutna, odnosno tekuća tržišna vrijednost.

1.4 ABC metodologija raspodjele troškova

ABC metodologija jedna je od tehnika u okviru upravljačkog računovodstva koja omogućava utvrđivanje uzročno posljedičnih odnosa između troškova i usluga ili proizvoda. Prema ABC metodologiji, usluge i proizvodi promatraju se kao slijed aktivnosti, pri čemu svaka od njih koristi resurse poduzeća te stoga generira troškove. Ova metodologija, zasnovana na uzročnicima troškova, prati i raspodjeljuje troškove na temelju provedenih aktivnosti i utvrđuje jasne uzročno posljedične veze između aktivnosti, njenih troškova i pripadajućih usluga koje proizlaze iz istih.

Primjena ABC metodologije pruža mogućnost izračuna svakog troška uzrokovanog pojedinom aktivnošću u poduzeću te raspodjele ovog troška na usluge i proizvode primjenom uzročno posljedične veze između troška i njegovog uzročnika. Ova metoda raspodjele omogućuje raspodjelu resursa direktno uključenih u pružanje usluge kao i raspodjelu neizravnih troškova na pojedine proizvode i/ili usluge.

Pritom se pod resursima podrazumijeva sve što je potrošeno sa svrhom pružanja usluge. Resursi tako mogu uključivati rad zaposlenika, strojeve i opremu, informacijski sustav, financijsku imovinu itd.

Pod aktivnostima se podrazumijevaju procesi koji služe za stvaranje proizvoda i usluga. Aktivnosti se mogu promatrati kao jedinstveni procesi, funkcije ili zadaci. Tako se, na primjer, mogu razlikovati temeljne aktivnosti i aktivnosti podrške. Temeljne aktivnosti su izravno vezane uz pojedini proizvod i uslugu.

Uzročnici troška su mjerljivi faktori koji prikazuju koliko se resursa troši od strane pojedine aktivnosti, te koliki je udjel pojedine aktivnosti sadržan u krajnjem proizvodu. Uzročnici troška mogu biti različiti, npr. broj iteracija, iznos uloženog napora, itd.

Na temelju navedenog, može se reći da je ABC metoda zasnovana na načelu uzročnosti troškova te resurse dodjeljuje i alocira po proizvodu (troškovni objekt) tako da prikaže kako troškovni objekt uzrokuje nastajanje troška. Pritom u nekim situacijama može postojati izravna uzročna posljedična veza između troška i krajnjeg proizvoda (izravna raspodjela), dok u nekim drugim slučajevima uzročna posljedičnu vezu je potrebno utvrditi kroz niz međukoraka (neizravna raspodjela).

HP za raspodjelu troškova treba koristiti ABC metodu.

1.5 Jednako proporcionalni dodatak (EPMU)

Primjenom metode jednako proporcionalnog dodatka zajednički troškovi se raspodjeljuju na usluge ili proizvode proporcionalno iznosu troškova koji su već raspodijeljeni na te usluge ili proizvode. To znači da je za svaku uslugu izračunat postotni udio u ukupnim troškovima, te se zajednički troškovi raspodijele na tu uslugu u istom postotku. Zbog navedenih razloga, ova metoda se vrlo često koristi pri raspodjeli zajedničkih troškova u troškovnim modelima.

Na temelju gore navedenog, zajednički troškovi raspodjeljuju primjenom metode jednako proporcionalnog dodatka.

2 Zakonska osnova za nametanje obveze računovodstvenog razdvajanja i troškovnog računovodstva

2.1 Mjerodavni hrvatski zakonodavni okvir

2.1.1 ZPU

Hrvatsko zakonodavstvo vezano uz računovodstveno razdvajanje i troškovno računovodstvo slijedi principe europskog zakonodavnog okvira. ZPU, koji je stupio na snagu 1. siječnja 2013. godine, sadrži odredbe koje su u skladu sa sljedećim aktima Europske unije:

1. Direktiva 97/67/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 15. prosinca 1997. o zajedničkim pravilima za razvoj unutarnjeg tržišta Zajednice u području poštanskih usluga i poboljšanju kakvoće poštanskih usluga (SL L 15, 21. 1. 1998.),
2. Direktiva 2002/39/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 10. lipnja 2002. kojom se mijenja Direktiva 97/67/EZ u vezi s daljnjim otvaranjem poštanskih usluga tržišnom natjecanju na razini Zajednice (SL L 176, 5. 7. 2002.),
3. Direktiva 2008/6/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 20. veljače 2008. kojom se mijenja i dopunjuje Direktiva 97/67/EZ u vezi s potpunim razvojem unutarnjeg tržišta poštanskih usluga u Zajednici (SL L 52, 27. 2. 2008.).

2.1.2 Obveza računovodstvenog razdvajanja

Ovlasti HAKOM-a temeljene na ZPU, vezane uz računovodstveno razdvajanje

U skladu s člankom 47. ZPU-a, Obveza računovodstvenog razdvajanja, HP mora računovodstveno razdvajati prihode i troškove ostvarene od univerzalne usluge, odvojeno od prihoda i troškova ostvarenih od zamjenskih poštanskih usluga te odvojeno od prihoda i troškova ostvarenih od ostalih poštanskih usluga, po vrstama usluga i proizvoda. HAKOM donosi odluku o načinu računovodstvenog razdvajanja za HP (sukladno članku 47. stavak 5. i 7. ZPU-a) te druge potankosti u vezi s tim razdvajanjem.

2.2 Opća načela troškovnog računovodstva

Opća načela koja se trebaju primjenjivati za izradu troškovnih modela i za računovodstvenu raspodjelu i prihoda i troškova na razne usluge koje HP pruža, su sljedeća:

a) Uzročnost

Sve raspodjele troškova i prihoda na svaku aktivnost, proizvode ili usluge, treba napraviti preko uzročnika navedenih troškova i prihoda, drugim riječima, preko objektivnih parametara varijabli koje ih generiraju i preko kojih se navedeni troškovi distribuiraju. Spomenuti parametri će se, nadalje, nazivati „uzročnicima“.

b) Objektivnost

Uzročnici troškova ili prihoda moraju biti objektivni, pouzdani i moraju se moći kvantificirati preko baza podataka, statističkih izračuna ili uzorkovanja, izravno ili neizravno povezani s proizvodima ili uslugama. Uzročnici troškova koji se temelje na podacima od uzorkovanja, moraju biti utemeljeni u statističkim tehnikama koje su opće prihvaćene. Ti troškovi koje je teško identificirati s objektivnim uzročnicima i uzročnicima koji se daju kvantificirati, moraju se raspodijeliti preko objektivnih kriterija za raspodjelu koji su prethodno određeni. Jednako tako, u slučaju troškova koji se ne mogu izravno pripisati usluzi, utvrdit će se objektivni kriteriji za raspodjelu na skupove aktivnosti.

c) Transparentnost

Trošak koji se naposljetku pripisuje svakoj aktivnosti ili usluzi, mora se moći raščlaniti na različite vrste troška, ovisno o njegovoj prirodi. Troškovi amortizacije, moraju se moći identificirati odvojeno od ostalih operativnih troškova postupka, kao što su čuvanje, održavanje ili korištenje raspodijeljene imovine.

d) Revizija

Računovodstveni sustav troškova utvrđuje primjerene međuodnose s evidencijama iz financijskog računovodstva i s operativnim sustavima i statistikama na kojima se temelje „uzročnici“ raspodjele troškova i prihoda na usluge, u cilju omogućavanja provođenja integralne revizije troškovnoga računovodstva.

e) Dosljednost

Iz godine u godinu primjenjivat će se dosljedni regulatorni računovodstveni principi. U slučaju promjene kriterija, koja može imati značajan učinak na prikazane podatke, potrebno je pristupiti istovremenoj primjeni dvostrukih kriterija za prije i poslije, u tijeku jednog obračunskog razdoblja koje će pokazati razlike koje se vide u konačnoj vrijednosti krajnjih troškova, prihoda i dobiti.

f) Raščlanjivost

Bez obzira na broj i redoslijed raspodjela u troškovnom računovodstvu, ukupni troškovi raspodijeljeni na usluge moraju proći kroz srednju fazu raspodjele, koja se naziva „aktivnosti“, čije se pojedinosti i dostatna raščlanjivost moraju obrazložiti. Načelo se primjenjuje ne dovodeći u pitanje načela transparentnosti i dostatnih podataka.

g) Bez kompenzacije

Postupanje s troškovima i prihodima u troškovnom računovodstvu treba održati zasebno oba koncepta bez međusobnih kompenzacija. Prihodi koji proizlaze iz pružanja usluga trebaju se valorizirati po cijenama ili tarifi HP-a, na način da se računovodstveno razdvoje bonusi, popusti ili popusti komercijalnog karaktera.

h) Usklađivanje

HP treba HAKOM-u dostaviti usklađene regulatorne i statutarne financijske izvještaje u kojima se prikazuju iznosi i prilagodba koja je dovoljno detaljno razrađena.

3 Upute za davatelja univerzalne usluge – HP

3.1 Troškovni modeli koje HP treba primijeniti

Ovaj Priručnik namijenjen je regulaciji obveze davatelja univerzalne usluge HP-a o načinu računovodstvenog razdvajanja u skladu sa ZPU-om i Direktivom 2008/6/EZ Europskog parlamenta od 20. veljače 2008.

Računovodstveno razdvajanje koje će izraditi HP, u skladu s ovim Priručnikom, treba ispuniti sljedeće ciljeve:

- Utvrđivanje stvarnoga troška usluga kako bi se cijene usluga iz opsega univerzalne usluge primjereno odredile.
- Stvaranje temelja za utvrđivanje neto troška pružanja univerzalne usluge.

HP kao davatelj univerzalne usluge u Republici Hrvatskoj, treba koristiti troškovni model čija je troškovna osnovica zasnovana na povijesnom troškovnom računovodstvu HCA (*Historical Cost Accounting*) i koji se temelji na potpuno raspodijeljenim troškovima FAC (*Fully Allocated Cost*) kao računovodstvenoj metodologiji. Kao tehnika raspodjele troškova koristi se „ABC metoda“ (*Activity Based Costing*).

3.2 Opća načela raspodjele

Troškovno računovodstvo HP-a raspodjeljivat (alocirat) će troškove na svaku uslugu, kako se navodi u nastavku:

a) Troškovi koji se mogu izravno pripisati određenoj usluzi ili proizvodu

Troškovi koji se mogu izravno pripisati konkretnoj usluzi ili proizvodu, raspodijelit će se na navedenu uslugu ili proizvod.

b) Zajednički troškovi koji se ne mogu izravno pripisati određenoj usluzi ili proizvodu

Zajednički troškovi, dakle oni koji se ne mogu izravno raspodijeliti na konkretnu uslugu ili proizvod, raspodjeljuju se na sljedeći način:

- I. kada je moguće, raspoređuju se na temelju izravne analize nastanka samih troškova,
- II. kada izravna analiza nije moguća, zajedničke troškovne kategorije raspoređuju se na temelju neizravne povezanosti s drugom troškovnom kategorijom ili skupinom troškovnih kategorija za koje je moguć izravan prijenos ili raspodjela; neizravna povezanost temelji se na sličnim troškovnim strukturama,
- III. kada izravnim i neizravnim mjerama nije moguće raspodijeliti troškove, troškovna kategorija raspoređuje se na temelju općeg faktora raspodjele koji se računa pomoću koeficijenta svih izdataka koji su izravno ili neizravno pripisani ili dodijeljeni svakoj usluzi koja

se obavlja kao univerzalna usluga s jedne strane i zamjenskim poštanskim uslugama i ostalim poštanskim uslugama s druge strane,

IV. zajednički troškovi koji su nužni za obavljanje univerzalne usluge, zamjenskih poštanskih usluga i ostalih poštanskih usluga, bit će prikladno raspodijeljeni, kad univerzalne usluge, zamjenske poštanske usluge i ostale poštanske usluge koriste jednake izvore troškova.

V. zajednički troškovi raspodjeljuju primjenom Metode jednako proporcionalnog dodatka (EPMU).

3.3 Kriterij za vrednovanje i procjenu

Vrijednost stavki bilance i računa dobiti i gubitka određuje se u skladu s računovodstvenim načelima koja su općeprihvaćena u Hrvatskoj.

1. U svakom slučaju, provjerava se da se:

a) imovina pripisana „troškovnim centrima“ koristi i da je primjereno upisana u inventar. Podrazumijeva se da se u raspodjeli troška ne koriste oni elementi imovine koji su pripisani aktivnosti poštanske usluge, ali se u određenom obračunskom razdoblju ne koriste za pružanje poštanskih usluga, s time da se mogu upotrijebiti u kasnijim obračunskim razdobljima.

b) amortizacija fiksne imovine obavlja u skladu s postupcima i primjerenim ekonomskim životnim vijekom, u skladu s uobičajenom praksom sektora, ne dovodeći u pitanje tablice koje se primjenjuju za financijsko računovodstvo.

2. Utvrđuju se sljedeći kriteriji za različito vrednovanje:

a) imovina koja je pripisana troškovnim centrima vrednuje se prema nabavnoj cijeni ili proizvodnoj cijeni koja se provjerava preko računovodstvenih evidencija elemenata koji su doista sadržani u usluzi, plus/minus usklađivanje vrijednosti prema zakonima koji ih uređuju i u skladu s njima. Na računima za kompenzaciju sa suprotnim predznakom provjerava se da vrijednost koja ostaje kao „osnovica za amortizaciju“ bude proporcionalna proteklom dijelu vremena životnog vijeka koji se pripisuje navedenom elementu, a da ni u jednom slučaju vrijednost osnovice ne prelazi bruto vrijednost samoga elementa.

b) terećenja kao rezultat obračunskog razdoblja za amortizaciju pripisuju se pomoću kriterija uzročnosti, ovisno o funkcionalnosti imovine na koju se odnosi te se vrednuju prema vrijednosti koja je pripisana iznosu koji je ostvaren u obračunskom razdoblju u financijskom računovodstvu.

c) uključuju se financijski troškovi koristeći iste kriterije kao i u financijskom računovodstvu.

d) troškovi koji nisu povezani s pružanjem poštanskih usluga, raspodjeljivat će se prema vrijednosti u obračunskom razdoblju u financijskom računovodstvu.

3.4 Određivanje troškovnih centara ili bazena

Klasifikacija troškova u troškovne centre ili bazene osigurava podlogu za daljnju alokaciju troškova. Troškovni centri ili bazeni grupiraju se u pet velikih skupina:

- a) **Operativni troškovni centri ili bazeni.** Ovi troškovni centri ili bazeni izravno su povezani s osnovnim poštanskim aktivnostima na koje se alociraju troškovi: prijam, usmjeravanje, prijenos, uručenje i ostale produktivne aktivnosti.
- b) **Strukturni troškovni centri ili bazeni.** Ovi troškovni centri ili bazeni nemaju izravne veze s poštanskim uslugama i proizvodima, već se odnose na obavljanje općih i potpornih aktivnosti, a grupiraju se u minimalno tri podskupine: centar ili bazen koji sadrži administrativne troškove, centar ili bazen koji sadrži troškove prodaje i centar ili bazen ostalih općih troškova.
- c) **Troškovni centri ili bazeni koji se izravno pripisuju na usluge.** Ovi troškovni centri ili bazeni izravno su povezani s proizvodom ili uslugom.
- d) **Troškovni centri ili bazeni koji se pripisuju poštanskim uslugama.** HP će formirati onoliko troškovnih centara ili bazena koji se ne mogu pripisati poštanskim uslugama, koliko ih smatra potrebnim za donošenje odluka, ali obvezno mora postojati barem jedan troškovni centar ili bazen koji sadrži troškove koji se ne mogu pripisati poštanskim uslugama.
- e) **Troškovni centar ili bazen koji se ne može raspodijeliti.** Ovaj troškovni centar ili bazen prihvaćat će troškove koji nisu povezani ni s kakvom uslugom HP-a, ni poštanskom ni ne-poštanskom.

3.5 Minimalno raščlanjivanje po aktivnosti

Aktivnosti su skupine homogenih zadataka koje HP obavlja kako bi pružao poštansku uslugu ili podržao pružanje takve usluge. Aktivnosti koje se definiraju u modelu, trebaju biti podijeljene u 4 velike skupine:

- **Operativne aktivnosti** – aktivnosti koje su usmjerene na pružanje poštanskih usluga i na koje se alociraju troškovi iz operativnih troškovnih bazena. Minimalne operativne aktivnosti, koje sustav troškovnoga računovodstva treba uzimati u obzir, su: prijam, usmjeravanje, prijenos, uručenje i ostale operativne aktivnosti.
- **Strukturne aktivnosti** – aktivnosti koje su usmjerene na pružanje podrške operativnim aktivnostima. Minimalne aktivnosti ove kategorije koje treba uzeti u obzir, sustav su troškovnoga računovodstva: administrativne aktivnosti, aktivnosti prodaje i ostale opće aktivnosti.
- **Aktivnosti koje se ne mogu pripisati poštanskim uslugama** – aktivnosti na koje se alociraju troškovi koji se pripisuju ne-poštanskim uslugama koje definira HP.

- **Aktivnosti koje se ne mogu raspodijeliti** – aktivnosti u kojima su sadržani svi oni troškovi koji nisu povezani s ni jednom od usluga koje se definiraju u analitičkom modelu.

Što se strukturnih aktivnosti tiče, raspodjela troškova sadrži sljedeće posebnosti:

- Troškovi administracije, u onoj mjeri u kojoj su specifični za određenu aktivnost, trebaju se pripisati toj aktivnosti, ne dovodeći u pitanje potpunu raspodjelu općih troškova administracije i upravljanja poduzećem, a to su oni koje HP snosi za provođenje upravljanja, organizacije ili kontrole, na aktivnost „administracija“. Pripisivanje tih administrativnih troškova na usluge obavlja se kada se svi operativni troškovi proporcionalno raspodijele na usluge.
- Troškovi marketinga su oni koje snosi HP za komercijalizaciju proizvoda i usluga i koji su stoga neophodni za prodaju. Ti se troškovi pripisuju na usluge koje su ih uzrokovale, ako se mogu identificirati. Kada se troškovi marketinga odnose na sve usluge koje poduzeće pruža, kriterij za raspodjelu bit će jednak kriteriju za raspodjelu administrativnih troškova.

3.6 Postupak raspodjele prihoda i troškova

Troškovni model HP-a mora sadržavati konkretnu definiciju skupina odgovarajućih konta i računovodstveni postupak koji će se precizno odrediti i biti podijeljen u onoliko faza koliko HP smatra da je primjereno da ih bude, sa svojim pod-fazama:

Faza 1) Utvrđivanje troškova i prihoda

- **Troškovi:** određivanje reflektirajućih i izračunatih troškova.

Prva skupina sadrži operativne troškove obračunskoga razdoblja koji se prikazuju na kontima skupine 4 financijskog računovodstva, a koji su podložni kriterijima za vrednovanje i procjenu koji se navode u ovom Priručniku. Ova konta financijskoga računovodstva mogu se skupiti u, što je moguće, homogenije skupine troškova.

Druga skupina sadrži troškove obračunskog razdoblja prema prirodi imovine iz koje potječe, stavke za troškove amortizacije, financijske troškove, među ostalima, koji se mogu pripisati troškovima toga obračunskog razdoblja prema vrijednosti imovine koja je raspodijeljena na razne proizvodne postupke.

- **Prihodi:** Određivanje reflektirajućih prihoda

U troškovnom modelu utvrđuju se neto prihodi po uslugama koji su nastali i reflektiraju se iz skupine 7 konta financijskog računovodstva (vrednovani prema cijenama ili tarifama HP-a) kojima se dodaju popusti, umanjenja i bonusi komercijalnog karaktera.

Iz ove se prve faze mora moći izvući procijenjeni odnos između troškova i prihoda koji su raspodijeljeni u tom obračunskom razdoblju na ukupnu poslovnu aktivnost, koji se mogu poravnati s financijskim računovodstvom.

Prihodi se pripisuju izravno na usluge u skladu s računovodstvenim evidencijama i podacima iz sustava naplate. U iznimnim slučajevima u kojima to nije moguće, prihodi se pripisuju na temelju načela uzročnosti.

Što se financijskih prihoda tiče, oni se raspodjeljuju na jednak način kao i ulaganja s kojima se povezuju. Oni prihodi koji nastaju od financijskih ulaganja u druge aktivnosti, kao sudjelovanja u tvrtkama kćerima i pridruženim poduzećima, pripisuju se na „aktivnosti koje se ne mogu raspodijeliti na usluge“.

Faza 2) Raspodjela troškova na „troškovne centre ili bazene“

U ovoj drugoj fazi ukupni troškovi koji su reflektirani i izračunati, raspodjeljuju se na troškovne centre ili bazene, na način da se može vidjeti povezanost s rezultatima iz faze 1.

Preko pod-faza koje sadržava ova faza, a koje se smatraju primjerenima, mogu se izraditi različiti stadiji raspodjele troškova na troškovne centre ili bazene.

U ovoj fazi se uzimaju u obzir opći kriteriji za raspodjelu troškova koji se definiraju u točki 3.2 Opća načela raspodjele.

Faza 3) Raspodjela troškova s „troškovnih centara ili bazena“ na „aktivnosti“

Troškovi koji su pripisani svakome troškovnom centru ili bazenu u prethodnoj fazi, trebaju se pripisati raznim aktivnostima koje se definiraju u točki 3.5 Minimalno raščlanjivanje po aktivnostima.

Svi troškovni centri ili bazeni koji se kvalificiraju kao izravno raspodjeljivi na samo jednu fazu ili aktivnost, trebaju se raspodijeliti u potpunosti na tu konkretnu aktivnost.

Troškovni centri ili bazeni u kojima se obavljaju razne aktivnosti trebaju imati jednu ili više „proizvodnih“ varijabli koje su s njima povezane i koje su striktno definirane u sustavu, u kojemu se navodi kriterij za raspodjelu ukupnog troška troškovnog centra ili bazena na razne aktivnosti, u skladu s doprinosom centra ili bazena za svaku od njih, na temelju opsega aktivnosti koju ostvaruje svaki centar ili bazen i stupnju korištenja centra ili bazena za svaku aktivnost.

Troškovni centri ili bazeni koji se smatraju izravno raspodjeljivi na usluge, moraju se pripisati jednoj aktivnosti, postojećoj ili koja se za tu svrhu posebno kreira, koja će se potpuno pretvoriti u uslugu.

Troškovni centri ili bazeni koji se smatraju onima koji se ne mogu izravno raspodijeliti na usluge, pripisuju se administrativnim aktivnostima, aktivnostima marketinga, prodaje i ostalih općih aktivnosti, po potrebi.

Faza 4) Raspodjela s „aktivnosti“ na usluge

Troškovi koji se pripisuju svakoj aktivnosti u prethodnoj fazi, moraju se raspodijeliti na razne usluge koje se definiraju u točki 3.7. Usluge koje se moraju obvezno raščlaniti.

Aktivnosti koje se definiraju kao „operativne“ (prijam, usmjeravanje, prijenos, uručenje i ostale operativne aktivnosti) pripisuju se uslugama u skladu s ukupnim opsegom usluga i stupnjem korištenja koji svaka usluga ostvaruje od konkretne aktivnosti.

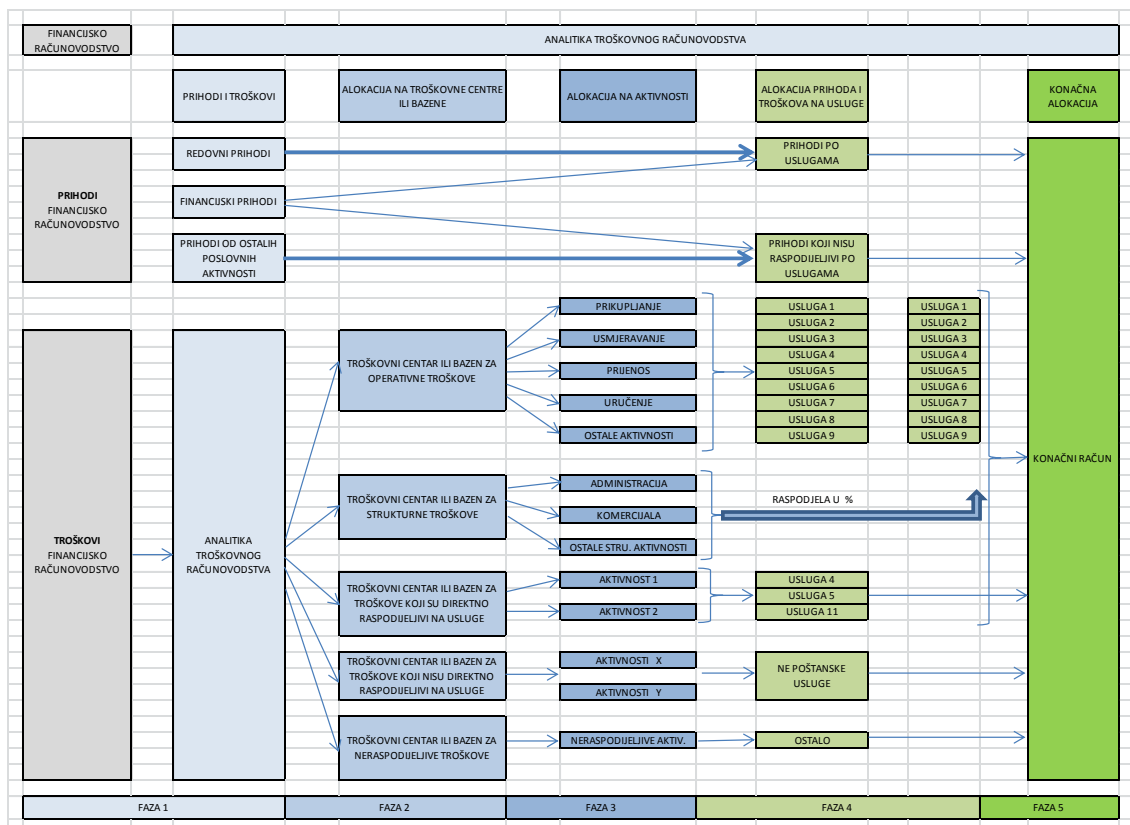
Aktivnosti koje se definiraju kao „strukturne“ (administrativne, marketinške i ostale opće aktivnosti) raspodjeljuju se na usluge u onom omjeru koji nastaje nakon što se svi troškovi od „operativnih“ aktivnosti raspodijele na usluge.

Faza 5) Raspodjela troškova i prihoda na račun dobiti i gubitka

Troškovi koji se raspodjeljuju na „usluge“ u prethodnoj fazi, moraju se potpuno odražavati u odgovarajućem računu dobiti i gubitka, kao neto prihodi koji se utvrđuju u fazi 1. Prihodi.

Rezultati koji se dobivaju nakon realizacije ove faze, predstavljaju regulatorna izvješća.

Grafički prikaz postupka raspodjele imovine, prihoda i troškova:



3.7 Usluge koje se moraju obavezno raščlaniti

Utvrđuju se pet velikih skupina usluga:

- I. Univerzalna usluga
- II. Zamjenske poštanske usluge
- III. Ostale poštanske usluge
- IV. Ne-poštanske usluge
- V. Ostalo

I. Univerzalna usluga

Minimum usluga koje se moraju raščlaniti unutar opsega univerzalne usluge su:

- a) Pismo do 50 g unutarnji promet
- b) Pismo iznad 50g do 100 g unutarnji promet
- c) Pismo iznad 100g do 250g unutarnji promet
- d) Pismo iznad 250g do 500g unutarnji promet
- e) Pismo iznad 500g do 1000g unutarnji promet
- f) Pismo iznad 1000g do 2000g unutarnji promet
- g) Paket do 2 kg – uručenje na adresi unutarnji promet
- h) Paket iznad 2 kg do 5kg - uručenje na adresi unutarnji promet
- i) Paket iznad 5 kg do 10 kg - uručenje na adresi unutarnji promet
- j) Dopisnica unutarnji promet
- k) Sekogram do 7 kg unutarnji promet
- l) Sekogram preporučeni do 2 kg unutarnji promet
- m) Pismo do 50 g međunarodni promet
- n) Pismo iznad 50 g do 100 g međunarodni promet
- o) Pismo iznad 100 g do 250 g međunarodni promet
- p) Pismo iznad 250 g do 500 g međunarodni promet
- q) Pismo iznad 500 g do 1.000 g međunarodni promet
- r) Pismo iznad 1.000 g do 2.000 g međunarodni promet
- s) Dopisnica međunarodni promet
- t) Prioritetno pismo međunarodni promet I. zona
- u) Prioritetno pismo međunarodni promet II. zona

- v) Prioritetno pismo međunarodni promet III. zona
- w) Prioritetno pismo međunarodni promet IV. zona
- x) Paket međunarodni promet I. zona
- y) Paket međunarodni promet II. zona
- z) Paket međunarodni promet III. zona
- aa) Paket međunarodni promet IV. zona
- bb) Sekogram do 7 kg međunarodni promet
- cc) Paket do 2 kg - uručenje u PU unutarnji promet
- dd) Paket iznad 2 kg do 5kg - uručenje u PU unutarnji promet
- ee) Paket iznad 5 kg do 10 kg - uručenje u PU unutarnji promet
- ff) Pismo do 2 kg međunarodni dolazni promet
- gg) Preporučena pošiljka međunarodni dolazni promet
- hh) Vrijednosna pošiljka međunarodni dolazni promet
- ii) Sekogram međunarodni dolazni promet
- jj) Mali paketi međunarodni dolazni promet
- kk) Paketi do 20 kg međunarodni dolazni promet

Svaka usluga navedena pod slovom a) do f), uključujući oba slova, treba se razmatrati posebno za:

- obične pošiljke,
- preporučene,
- s označenom vrijednosti i
- prioritetne.

Svaka usluga navedena pod slovom m) do r), uključujući oba slova, treba se razmatrati posebno za:

- obične pošiljke,
- preporučene i
- s označenom vrijednosti.

II. Zamjenske poštanske usluge

Zamjenske poštanske usluge potrebno je raščlaniti po grupama (vrstama) usluga, na pisma i pakete.

III. Ostale poštanske usluge

Ostale poštanske usluge koje nisu iz opsega univerzalne usluge, potrebno je raščlaniti po grupama (vrstama) usluga.

IV. Ne-poštanske usluge

U slučaju da osim pružanja poštanskih usluga obavlja i ostale usluge koje nisu povezane s njima, potrebno je razlikovati trošak ukupnih ne-poštanskih proizvoda. Ne-poštanske usluge potrebno je raščlaniti po grupama (vrstama) usluga.

V. Ostalo

Usluga pod nazivom „Ostalo“ prikazuje troškove koji se ne mogu raspodijeliti na ni jednu uslugu koja je definirana u računovodstvenom sustavu.

3.8 Dokumenti i podaci koji se dostavljaju

HP mora dostaviti regulatorna i ostala izvješća sa priložima koji se razmatraju u prethodnoj točki na godišnjoj osnovi i roku od 25 kalendarskih dana nakon proteklih šest mjeseci od završetka gospodarskog obračunskog razdoblja, 31. prosinca svake godine.

Dostava godišnjih rezultata podrazumijeva sljedeće dokumente:

1. Regulatorni izvještaji
 - a. Regulatorni račun dobiti i gubitka
 - b. Izvještaj o količini usluga

- c. Izveštaj o usklađivanju (regulatornog i statutarnog financijskog izvještaja)

2. Financijski izvještaji

- a. Izveštaj o financijskom položaju (Bilanca stanja, račun dobiti i gubitka, izvještaj neovisnog revizora i bilješke uz financijske izvještaje)

3. Dokumentacija troškovnog računovodstva

- a. Detaljan opis raspodjele troškova i uzročnika troška u troškovnom modelu
- b. Opis troškovnih centara ili bazena
- c. Trošak po svakom troškovnom centru ili bazenu i po vrsti bazena
- d. Trošak po aktivnosti za svaku uslugu
- e. Izveštaj o normiranim aktivnostima

4. Izveštaji na zahtjev temeljem zahtjeva HAKOM-a

- a. Dodatni izvještaji zahtijevani od strane HAKOM-a

4 Dodatne upute za davatelja univerzalnih usluga- HP

4.1 Mjerenje normi

Za potrebe izrade Regulatornog financijskog izvještaja HP je obavezan obaviti normiranje poslovnih aktivnosti u skladu s tehnološkim procesima. Ova odredba primjenjuje se od 1. siječnja 2015.

4.2 Granica materijalnosti za regulatorne financijske izvještaje

Pogrešni prikazi i neispravljeni pogrešni prikazi otkriveni u reviziji, ako ih ima, smatrat će se značajnim ako su na razini od 0,5% u odnosu na ukupne prihode ili ukupne troškove od pruženih usluga, ovisno što je niže. Revizor može prema profesionalnoj prosudbi procijeniti da je potrebno koristiti neki drugi postotak ili drugo mjerilo što je potrebno dokumentirati u radnoj revizijskoj dokumentaciji. Sukladno zaključcima revizora, ukoliko se utvrde značajne pogreške, HP je obavezan dostaviti ispravljeni Regulatorni financijski izvještaj.

4.3 Prazan hod u radnom vremenu

Trošak „Praznog hoda u radnom vremenu“ se raspodjeljuje ravnomjerno na sve proizvode, u istom omjeru kako se raspoređuje trošak aktivno utrošenog radnog vremena.

4.4 Uklanjanje količina službenih (internih) usluga iz ukupnih ostvarenih količina

HP je obavezan za potrebe Regulatornog financijskog izvještaja, iz ukupnih ostvarenih količina usluga, izdvojiti količine službenih (internih) usluga.