

TIM4PIN MAGAZIN

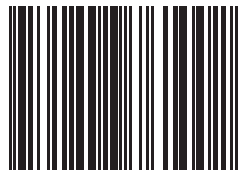
SPECIJALIZIRANI ČASOPIS CENTRA ZA RAZVOJ JAVNOG I NEPROFITNOG SEKTORA

- Upravljanje državnom imovinom
- Provedba ugovora o dodjeli bespovratnih sredstava
- Ugovori o djelu
- Konačan obračun poreza pri isplati zadnje plaće
- Provjera kvalitete rada unutarnje revizije
- Novosti u Zakonu o javnoj nabavi



TISKANICA - POŠTARINA PLAĆENA U POŠTI 10000 ZAGREB

ISSN 1848-7610



9 771848 761002

BROJ 11 • 2013

Pretplate za 2014.
u tijeku

Novi priručnik u prodaji!
Sustav javne nabave 2013./2014.



NAKLADNIK: TIM4PIN, ULICA GRADAVUKOVARA 237A, 10000 ZAGREB • WWW.TIM4PIN.HR • E-MAIL: CENTAR@TIM4PIN.HR

Poštovani čitatelji!

Na početku časopisa obično se osvrćemo na situaciju u našoj ekonomskoj i političkoj stvarnosti. Događaji i aktualna zbivanja mijenjaju se, no nažalost zajednički im je nazivnik da nas kratkoročno ne raduju niti ohrabruju. I zato ovaj put nećemo o tome, jer smo već dovoljno informacijski okupirani štrajkovima u zdravstvu, novim i starim finansijskim aferama, skidanjem ploča s dvojezičnim natpisima i definicijom braka, dok istodobno tone-mo na globalnoj ljestvici konkurentnosti i ulazimo u zonu prekomjernog proračunskog deficita, gdje nas sve izvjesnije čeka MMF.

Osvrnimo se stoga na neke važne stručne teme obrađene u ovome broju časopisa. Posebno se značajnim čini intenziviranje aktivnosti na podizanju razine efikasnosti upravljanja državnom imovinom. Državna bilanca, s obrazloženjem čekanja na okončanje procesa sukcesije, zapostavljena je i podcijenjena već dva desetljeća i zaista je krajnje vrijeme da se ovaj temeljni izvještaj o stanju i finansijskom položaju države reafirmira. Institucionalno i zakonski su napravljene sve pretpostavke, a sada je na redu široka aktivnost svih korisnika državne imovine da sustavno popišu imovinu koju koriste i da usklade ili ustroje svoje knjigovodstvene evidencije, prema stvarnom stanju. Idealan trenutak za ove aktivnosti je upravo nadolazeće razdoblje provođenja redovitog godišnjeg popisa imovine i obveza za 2013. godinu. O tome više pišemo u prvom članku časopisa, a sigurno je da će ova kompleksna tema biti zastupljena i u sljedećim brojevima.

Zbog specifične primjene sustava PDV-a u sustavu proračuna i neprofitnih organizacija i u ovom broju pažnju posvećujemo važnom pitanju ispostavljanja računa, kao osnovi funkcioniranja ovog sustava. Uz navedeno, sadržajem časopisa nastojali smo, kao i do sada, obuhvatiti široku lepezu vrlo aktualnih ekonomskih, pravnih i finansijskih tema. Ovaj broj je pretposljednji u 2013. godini, i prilika je ovdje pozvati vas na nastavak suradnje i u sljedećoj pretplatničkoj godini. Ponuda stručne literature je bogata, i pred vama je ponovo odluka što čitati iduće godine.

Nadamo se i vjerujemo, da je naš časopis u svojoj prvoj godini izlaženja ispunio vaša očekivanja i opravdao vaše povjerenje, te da ostajemo zajedno u kreiranju efikasnog i ekonomičnog proračunskog i neprofitnog sektora, kako propisi i praksa ne bi bili dvije oprečne strane. Zahvaljujemo na primljenim pohvalama, kao i sugestijama i prijedlozima, koje smo nastojali uvažiti.

Glavni urednik:



prof. dr. sc. Davor Vašiček

TIM4PIN MAGAZIN

Časopis Centra za razvoj javnog i neprofitnog sektora - TIM4PIN

Nakladnik:

TIM4PIN d.o.o za savjetovanje,

Zagreb, Šumetlička 41

Tel.: 01/553 1335, 01/553 1755, 099/303 7677, 099/303 7678

www.tim4pin.hr

E-mail: centar@tim4pin.hr

OIB 83718300522; MBS 2929236;

IBAN/žiro račun: HR33 2340 0091 1105 4681 5

Adresa uredništva: Ulica grada Vukovara 237a, Zagreb

Predsjednica Centra: mr. sc. Ivana Maletić

Za nakladnika: Glorija Raguž, mag. oec.

Glavni urednik: prof.dr.sc. Davor Vašiček

Urednice: Maja Butorac, mag.oec., Sabina Rebrović, mag.oec.

Tajnica uredništva: Kristina Kosor, mag.ing.oecoing.

Uredništvo:

prof.dr.sc. Anto Bajo; doc.dr.sc. Saša Drezgić; mr.sc. Ivana Maletić; mr.sc. Ivana Jakir-Bajo; Ante Loboja mag.iur.; mr.sc. Mirjana Mahović-Komljenović; mr.sc. Nediljka Rogošić; mr.sc. Gorana Roje; Bernardica Rubčić mag.iur.; Ana Zorić mag.iur.; Danijela Stepić mag.oec; Desanka Sarvan mag.iur.; Vesna Orlandini mag.oec.; prof.dr.sc. Vesna Vašiček; mr.sc. Marijana Vuraić-Kudeljan, mag. oec. Glorija Raguž

Oblikovanje naslovnice: Dinko Bažulić

Grafička priprema: Gordana Vinter, Sveučilišna tiskara, d.o.o.

Tisak: Sveučilišna tiskara d.o.o., Trg m. Tita 14, Zagreb

Prikaz programa usavršavanja	7
------------------------------------	---

AKTUALNOSTI I PROPISI U PRIPREMI

<i>Davor Vašiček</i> <i>Gorana Roje</i> Sveobuhvatni popis i evidentiranje državne imovine	10
---	----

FINANCIJE I FINANCIJSKO UPRAVLJANJE

<i>Davor Galinec</i> O postupku prekomjernog proračunskog deficita.....	14
---	----

RAČUNOVODSTVO

<i>Mladenka Karačić</i> Postupci i knjiženje u svezi godišnjeg obračuna poreza na dohodak pri isplati zadnje plaće u 2012. godini.....	21
--	----

<i>Gorana Roje</i> Izveščivanje o dugoročnoj fiskalnoj održivosti subjekata javnog sektora.....	24
--	----

<i>Davor Mance</i> <i>Dunja Škalamera-Alilović</i> Certifikati emisija u okoliš – priznavanje u financijskim izvještajima	27
---	----

REVIZIJA

<i>Nikolina Bibić</i> <i>Danijela Stepić</i> Provjera kvalitete rada unutarnje revizije.....	36
---	----

JAVNA NABAVA

<i>Sabina Rebrović</i> Primjeri zelene nabave	43
--	----

<i>Glorija Raguž</i> Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o javnoj nabavi upućen u saborsku proceduru.....	49
---	----

<i>Glorija Raguž</i> Donesen je Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o Državnoj komisiji za kontrolu postupaka javne nabave	54
---	----

POREZI I DOPRINOSI

<i>Ljubica Javor</i> Računi za isporuke pravnih osoba koje nisu porezni obveznici.....	56
--	----

EUROPSKA UNIJA I FONDOVI

<i>Desanka Sarvan</i> Europska građanska inicijativa - najširi demokratski proces u Europi	60
--	----

<i>Ivana Galić</i> Provedba ugovora o dodjeli bespovratnih sredstava (tzv. <i>grant</i> ugovori) s osvrtom na prihvatljivost troškova	65
--	----

JAVNA UPRAVA

<i>Bernardica Rubčić</i> Povjeravanje poslova na temelju ugovora o djelu	69
--	----

<i>Nina Ban Glasnović</i> Upravljanje i raspolaganje nekretninama u vlasništvu Republike Hrvatske prema novim uredbama	72
---	----

**Djelovanje Centra TIM4PIN
možete pratiti na internetskim stranicama:
www.tim4pin.hr**

SPECIFIČNOSTI PO DJELATNOSTIMA

ZNANOST I VISOKO OBRAZOVANJE

Mirela Zagorac

Osiguranje učenika i studenata za vrijeme praktične nastave, stručne prakse i stručnih putovanja 78

ŠKOLSTVO

Fadila Bahović

Centralni obračun plaća u školskim ustanovama 81

SUDSTVO

Ana Polić

Naplata i knjiženje usluga preslika sudskih akata 86

KULTURA

Anamaria Ester Galinec

Ustanove u kulturi kao obveznici poreza na dodanu vrijednost..... 88

POSLOVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Ivana Jakir-Bajo

Knjigovodstvene evidencije financijske imovine kod neprofitnih organizacija 92

KOMUNALNO GOSPODARSTVO

Sandra Vajda

Pružanje javne usluge prikupljanja komunalnog otpada..... 96

LOKALNA SAMOUPRAVA

Dragica Kemeter

Centralizacija kao nepovjerenje prema JLS – primjer komunalnog gospodarstva 108

TIM4PIN INFO - KORISNI PODACI

1. Neoporezivi iznosi naknada, potpora, nagrada, dnevnica i otpremnina..... 108
2. Naknade korisnika državnog proračuna 109
3. Plaće 110
4. Naknada plaće zbog bolovanja 114
5. Ovrhe 115
6. Drugi dohodak..... 117
7. Način isplate oporezivih i neoporezivih primitaka fizičkim osobama 119
8. Izvješće o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja - obrazac JOPPD, primjena od 1. siječnja 2014. godine 121
9. Kamate..... 121
10. Računovodstvene informacije..... 122
11. Ostale obavijesti 123

ŠKOLA RAČUNOVODSTVA ZA PRORAČUNE I PRORAČUNSKÉ KORISNIKE

U Zagrebu, hotel Palace, 27. – 29. studeni, s početkom u 9.30 sati

Cilj programa je upoznati i usavršiti polaznike u znanjima o sustavu proračuna, proračunskim procesima, ekonomskim i financijskim kategorijama u javnom sektoru, računovodstvenim praćenjem poslovanja JLS i proračunskih korisnika, financijskim izvještavanjem, financijskim upravljanjem, fiskalnom odgovornošću i izradom financijskog plana/proračuna

Namjena: Računovođama i financijskim djelatnicima proračunskih subjekata, čelnicima na operativnim razinama, internim revizorima i kontrolorima, ostalim zainteresiranim.

Predavači: savjetnici TIM4PIN-a sa ekspertnim suradnicima iz Ministarstva financija i akademske zajednice

Trajanje programa: 25 sati/3 dana/9,30-16,30h

Cijena: 3.000 kn (uključuje PDV i pisane materijale)

Sudionici po završetku škole dobivaju uvjerenje o pohađanju programa stručnog usavršavanja.

Certifikati emisija u okoliš – priznavanje u financijskim izvještajima

Rad obuhvaća priznavanje, vrednovanje, te prestanak priznavanja certifikata emisija u okoliš, u okviru Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI). U radu se analiziraju različiti računovodstveni postupci te njihovi utjecaji na dobit ili gubitak te kapital društva, te se na taj način pokušava premostiti praznina nastala ukidanjem Tumačenja br. 3 Odbora za tumačenja Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja: Prava emitiranja u okoliš. Prikazana problematika vrlo je aktualna u EU i globalno, pa je stoga i za hrvatske emitente u okoliš, poglavito u energetske sektoru, potencijalno značajna.

1. Uvod

Računovodstvo certifikata emisija u okoliš je u ovom trenutku jedan od najaktualnijih neriješenih pitanja u računovodstvu. Jedinствена trgovina certifikatima emisija u okoliš za zemlje Europske unije, započela je 1. siječnja 2005. godine s konačnim ciljem smanjenja emisije stakleničkih plinova. Sustav je zamišljen tako da se propišu maksimalno dozvoljene količine emisija stakleničkih plinova, te se certifikati u iznosu ekvivalentnih emisija u okoliš ponude na tržištu. Poduzeća koja nisu na neki drugi način u mogućnosti smanjiti emisije stakleničkih plinova, kupuju certifikate emisija u okoliš, te ih prezentiraju po potrebi regulatornim tijelima, u ime podmirenja obveze nastale u trenutku emisije stakleničkog plina u atmosferu.

Kupnja certifikata jedinica emisija u okoliš je u Europskoj uniji zamišljena kao alternativa neuspjelom projektu uvođenja jedinstvenog poreza na emisije u okoliš. Sustav obuhvaća emisije u atmosferu stakleničkih plinova te onih za koje je dokazano da imaju štetan utjecaj na ozonski omotač. Svi plinovi su denominirani u ekvivalente ugljičnog dioksida (CO₂)

prema formulama konverzije, koje se zasnivaju na očekivanom negativnom utjecaju na okoliš u odnosu na jednu metričku tonu CO₂. Tako ustrojen sustav s burzom i jasnim pravilima, omogućuje potpuno iskorištavanje tržišnih mehanizama alokacije, ali u isto vrijeme i učinkovite alokacije investicija u čiste tehnologije, te učinkovito pridržavanje međunarodnim obvezama smanjena emisija stakleničkih plinova. Certifikati emisija ugljičnog dioksida postali su tako rijetko dobro, koje stvara vrijednost.

DEFINICIJA: Certifikati jedinica emisija u okoliš Europske unije su utržive vrijednosnice, koje onečišćivači, koji se nalaze u sustavu trgovine jedinicama emisija u okoliš Europske unije (EU-ETS), moraju predati nadležnom državnom tijelu za podmirenje obveze, koja nastaje emisijom stakleničkih plinova u okoliš.

Alokativna efikasnost je osnovni argument za uspostavu ovog sustava. Ovim se sustavom na osnovama ekonomskih teorija R. H. Coasa (1960.), H. Demsetza (1967.), J. H. Dalesa (1968.) i M. Weitzmanna (1974.) stvara novi oblik imovine i novo tržište. Sustav trgovanja emisijskim pravima Europske unije pruža mogućnost poduzećima da se natječu u smanjenju emisija u okoliš na alokativno učinkovit način. Zbog kvantitativne prirode regulacije tržišta, granični trošak umanjenja onečišćenja je upravo jednak graničnom prihodu dodatne jedinice onečišćenja u proizvodnji, a što je jednako cijeni prava na emisiju u okoliš.

Izjednačavanjem graničnih troškova zagađenja izbjegavaju se neželjeni diskriminatorni utjecaji koji bi mogli nastati različitim troškovnim opterećenjima različitih poslovnih subjekata. Jedno od osnovnih načela zajedničkog Europskog slobodnog tržišta je zabrana svakog oblika diskriminacije. U nemogućnosti provedbe zajedničke politike oporezivanja emisija u okoliš zbog zahtjeva jednoglasnosti kod uvođenja poreza, Europska komisija je bila prisiljena količinski ograničiti emisije stakleničkih plinova u atmosferu za što ne postoje prepreke političke naravi.

* Davor Mance, mag. oec., Ekonomski fakultet u Rijeci.

** Doc. dr. sc. Dunja Škalamera-Alilović, Ekonomski fakultet u Rijeci.

Financijsko prikazivanje certifikata emisija u okoliš pretpostavlja rješenje tri problema:

- 1) prethodno besplatna aktivnost postala je ili će postati trošak;
- 2) Europska unija je stvorila nove oblike imovine i obveza;
- 3) za nove oblike imovine i obveza potrebno je pronaći primjerene računovodstvene metode priznavanja, mjerenja, financijskog i menedžerskog izvještavanja te prestanka priznavanja.

Primijenjene metode i mehanizmi financijskog računovodstva poslovnih subjekata iskazuju samo djelomično praćenje poslovnih promjena vezanih za certifikate emisija u okoliš, i to uglavnom na načine koji nisu sukladni Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Problem nastaje zbog međusobne neusuglašenosti pojedinih standarda financijskog izvještavanja s **računovodstvom fer vrijednosti** kao osnovnim računovodstvenim načelom priznavanja imovine. Za razliku od računovodstvenih načela priznavanja i prestanka priznavanja imovine sadržanih u *okviru* Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (**povijesni trošak, zamjenska vrijednost, nadoknadiva vrijednost i vrijednost u uporabi**), računovodstvo *fer* vrijednosti zahtijeva potpunu reviziju i usuglašavanje svih starijih standarda.

Svi sudionici na tržištu su slobodni kupovati i prodavati certifikate. Stoga svaki sudionik ima tri mogućnosti s obzirom na kombinacije kupoprodaje i emisije u okoliš:

- 1) može ograničiti emisije u okoliš do dozvoljene gornje granice navedene na stečenim certifikatima;
- 2) može ograničiti emisije u okoliš ispod dozvoljene gornje granice stečenih certifikata te razliku do gornje granice vrijednosti certifikata može prodati na tržištu ili ih prenijeti u sljedeće razdoblje u kojem ih može iskoristiti;
- 3) može emitirati u okoliš više onečišćenja nego što je to prvobitno navedeno na zaprimljenim certifikatima, te u tom slučaju mora dokupiti certifikate.

Ako poduzeće ne dostavi certifikate do regulatornog roka (mjesec travanj nakon referentne godine) mora platiti kaznu koja ga ne oslobađa obveze naknadne dostave certifikata iz sljedeće referentne godine. U Republici Hrvatskoj je certificiranje emisijskih jedinica stakleničkih plinova regulirano Uredbom o Emisijskim certifikatima za određene onečišćujuće tvari u Republici Hrvatskoj (NN, br. 141/08) donešenoj na temelju članka 39., st. 2. Zakona o zaštiti zraka (NN, br. 178/04 i 60/08), sukladno člancima

38-40 novog Zakona o zaštiti zraka (NN, br. 130/11). Planom raspodjele emisijskih certifikata stakleničkih plinova u Republici Hrvatskoj (NN, br. 76/09) dodjeljuje se ukupna emisija certifikata, koja je ujedno i gornja granica sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova u Republici Hrvatskoj od 13,310 milijuna tona CO₂ ekvivalenata godišnje, uključujući i pričuvu za nove sudionike od 0,858 milijuna tona CO₂ ekvivalenata godišnje.



Sve emisijske jedinice (100%) raspodjeljuju se postrojenjima bez naknade, 93,6% emisijskih jedinica, raspodjeljuje se postrojenjima, dok je ostatak (6,4%) namijenjen pričuvi za nova postrojenja. Raspodjela emisijskih certifikata postrojenjima odvija se u dva koraka – emisijske certifikate raspodjeljuju se na četiri sektora i potom postrojenjima unutar tih sektora. Prema Planu raspodjele (NN, br. 76/09) **odabir četiriju sektora zasniva se na okolnostima koje su važne za Hrvatsku**. Kod izrade Plana raspodjele emisijskih certifikata stakleničkih plinova, postrojenja su raspoređena u četiri sektora (1. energetske sektor; 2. rafinerije mineralnih ulja; 3. postrojenja za proizvodnju cementa i proizvodnju vapna; 4. ostala postrojenja). Novim Zakonom o zaštiti zraka (NN, br. 130/11) donosi se i novi Pravilnik o načinu besplatne dodjele emisijskih jedinica postrojenjima (NN, br. 43/12), te nova Uredba o načinu trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova (NN, br. 69/12).

2. Financijsko izvještavanje emisija u okoliš

Financijsko izvještavanje certifikata emisija u okoliš je poseban računovodstveni problem, čije rješavanje zahtijeva pregled najmanje 12 računovodstvenih standarda (MRS 2 – Zalihe, MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške, MRS 20 – Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći, MRS 32 – Financijski instrumenti: objava i prezentacija,

MRS 36 – Umanjenje imovine, MRS 37 – Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina, MRS 38 – Nematerijalna imovina, MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i vrednovanje, MSFI 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, MSFI 7 – Financijski instrumenti: objave, MSFI 9 – Financijski instrumenti, MSFI 13 – *fer* vrijednost).

Ukidanjem tumačenja broj 3 Odbora za tumačenje međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, **više ne postoji obvezujuća računovodstvena metodologija priznavanja prava emisija u okoliš**. Do objave novog tumačenja, poduzeća uglavnom primjenjuju neku od sljedećih metodologija:

- 1) Računovodstvo prava emitiranja u okoliš prema ukinutom Tumačenju broj 3 Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja.
- 2) Računovodstvo prava emitiranja u okoliš prema računovodstvu zaštite od rizika (engl. *hedge accounting*) odnosno točke 85. – 101. MRS-a 39.
- 3) Računovodstvo prava emitiranja u okoliš prema računovodstvu *fer* vrijednosti odnosno MSFI 13.
- 4) Računovodstvo prava emitiranja u okoliš prema MRS-u 2 – Zalihe.

Točan računovodstveni tretman je moguć jedino, ako se u potpunosti shvate sve pojedinosti transakcije primjenjujući načelo nastanka događaja. Prema ukinutom Tumačenju broj 3, ovaj sustav stvara:

- 1) Poziciju imovine kod početnog priznavanja certifikata jedinica emisija u okoliš. Certifikat emisija u okoliš zadovoljava kriterije priznavanja imovine, jer se radi o resursu pod kontrolom poduzeća kao rezultatu prošlih događaja, a od kojeg se očekuju priljevi budućih ekonomskih koristi u poduzeće, odnosno ušteda. Poduzeće koje sudjeluje u programu može certifikat ili prodati ili upotrijebiti za podmirenje obveze.
- 2) Državnu subvenciju, ako je certifikat dodijeljen bez naknade, odnosno ispod *fer* vrijednosti. Razlika između iznosa koji se plaća za certifikat i njegove *fer* vrijednosti je državna potpora prema MRS-u 20 – Računovodstvo državnih potpora i objava državne pomoći. Početno se primljena državna potpora u obliku certifikata jedinica emisija u okoliš priznaje u bilanci kao odgođeni prihod, a tek naknadno kao prihod na sustavan način tijekom razdoblja za koje je dana, bez obzira drže li se certifikati do njihovog isteka ili će biti prodani. Razlika između *fer* vrijednosti i nabavne vrijednosti certifikata kod njihovog početnog priznavanja ne može biti priznana u prihodima, jer se takvi prihodi ne mogu pouzdano izmjeriti

do samog trenutka njihovog otuđenja odnosno prestanka priznavanja.

- 3) Obvezu dostavljanja certifikata stvaranjem emisija u okoliš. Obveza se priznaje u iznosu *fer* vrijednosti certifikata emisija u okoliš u trenutku priznavanja obveze nastale emisijom stakleničkih plinova. Takva je obveza u potpunosti sukladna definiciji obveze iz Okvira Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, jer se radi o sadašnjoj obvezi, koja je nastala kao posljedica prošlih događaja, a čije podmirenje će zahtijevati odljev resursa u obliku odljeva ekonomskih koristi. Ta je obveza rezerviranje prema MRS-u 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina.

Dakle, ne dolazi do stvaranja neto imovine ili neto obveza, već se priznaju odvojene pozicije imovine i obveza, odgođenog prihoda i odgođenog troška u izvještaju o financijskom položaju. Certifikati emisija u okoliš zadovoljavaju kriterije definicije **nematerijalne imovine**, kada se radi o imovini, koja **se može identificirati** i koja je **bez fizičke supstance**.

Stavka nematerijalne imovine se može identificirati kada:

- je odvojiva, od poduzeća i može se prodati, preneti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno pomoću vezanog ugovora, s nekom drugom stavkom imovine ili obveze, ili
- proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to jesu li ta prava prenosiva ili odvojiva od poduzeća ili od drugih prava i obveza.

Nematerijalnu imovinu treba priznati ako, i samo ako su oba sljedeća uvjeta zadovoljena:

- vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi, koje se mogu pripisati imovini pritjecati u subjekt, i
- trošak imovine se može pouzdano izmjeriti.



Poduzeća su dužna dostaviti dokaze o posjedovanju certifikata emisija u okoliš koje odgovaraju stvarnim emisijama najkasnije do 30. travnja sljedeće kalendarske godine u kojoj je došlo do emisije u

okoliš, što se evidentira u dnevniku transakcija regulatornog tijela. U Republici Hrvatskoj, Agencija za nadzor financijskih usluga (HANFA) je regulatorno tijelo koje evidentira i nadzire kupoprodaju i konačnu dostavu certifikata emisija u okoliš, koji su u dematerijaliziranom elektroničkom obliku, a Agencija za zaštitu okoliša (AZO) vodi evidenciju o nastalim emisijama u okoliš.

Sustav certifikata jedinica emisija u okoliš nije sustav oporezivanja emisija u okoliš. Važan čimbenik sustava je mogućnost slobodne trgovine certifikatima. Jedino na taj način je moguće izjednačiti granične stope troškova zagađenja. Stoga će određeni broj sudionika kupiti certifikate od ostalih sudionika i računovodstveno ih priznati kao imovinu. Međutim, certifikati stečeni kupnjom nerazlučivi su od onih izdanih bez naknade od državnih tijela. To je dokaz da su certifikati jedinica emisija u okoliš samostalni oblik imovine. Ne postoji dužničko-vjerovnički odnos između certifikata jedinica emisija u okoliš i njihove obveze dostave regulatornom tijelu. Njihova dostava je obveza poduzeća; međutim, poduzeće na to ne može biti prisiljeno. Certifikati i obveze postoje zasebno. Stoga, nije prikladno prebijati taj oblik imovine i obveza.

2.1. Neprikladnost priznavanja certifikata emisija u okoliš kao zaliha

Države koje imaju sustav računovodstva prilagođen proizvođačkim djelatnostima kao npr. Njemačka, Austrija i Španjolska, toleriraju priznavanje certifikata jedinica emisija u okoliš u zalihama prema MRS-u 2 – Zalihe, jer se radi o važnom proizvodnom faktoru, te ga se zbog jednostavnosti tretira kao *sirovinu* iako ima očiti nematerijalni pojavni oblik. Ovaj pristup ima nekoliko prednosti, ali i mana za proizvodna poduzeća:

1) Certifikati emisija u okoliš prema ovoj metodi germanskog računovodstva bit će početno priznani po nižoj vrijednosti između troška nabave i neto utržive vrijednosti (LCM – *lower of cost or market* metoda). Ovdje dolazi do nekonzistentnog prikaza, jer se certifikati u zalihama evidentiraju prema nižoj vrijednosti između troška nabave i neto utržive vrijednosti, a točka 23 MRS-a 20 – Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći izričito nalaže, da se imovina i državna potpora početno prizna po *fer* vrijednosti. U trenutnoj III. fazi EU-ETS-a, svi se certifikati dodjeljuju bez naknade. Neprihvatljivo je početno priznati certifikate bez vrijednosti ili vrijednosti puno manjoj od *fer* vrijednosti, ako poduzeće ima alternativu i oportunitetni trošak prodaje certifikata.

2) Znatno se pojednostavljuje knjigovodstveno praćenje vrijednosti certifikata, jer ne zahtijeva komplicirano *marking-to-market* često praćenje promijene cijene, odnosno *fer* vrijednosti certifikata. Izbjegava se knjiženje nerealiziranih prihoda.

3) Certifikati su roba kao i svaka druga proizvodna sirovina, te se knjigovodstveno evidentiraju na isti način. MRS 2 – Zalihe ne zahtijeva materijalni pojavni oblik zaliha, ali zahtijeva njihov sustavan utrošak tijekom proizvodnog procesa unutar jedne godine ili jednog proizvodnog ciklusa. Međutim, certifikati se ne troše tijekom proizvodnog procesa.

4) Vrednovanje certifikata na ovaj način, daje bitno različitu vrijednost certifikata na dan izvještavanja u odnosu na IFRIC 3, koji vrednuje sukladno *fer* vrijednosti.

Zaključno, ova metoda priznavanja nije prikladna jer višestruko narušava primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Značajno se odstupa od vrednovanja prema *fer* vrijednosti, te se umanjuju vrijednosti imovine, državnih potpora, obveza, prihoda i rashoda. Prikrivaju se zarade koje su posljedica državnih potpora (engl. *windfall profits*). Nije moguće konzistentno priznavati certifikate u zalihama, a da na kraju financijski izvještaji budu sastavljeni prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

2.2. Neprikladnost priznavanja certifikata kao financijskih instrumenata

Prema nekim alternativnim tumačenjima, certifikati emisija u okoliš bi mogli biti financijska imovina prema MRS-u 39 – **Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje**. Predloženo je također priznavanje certifikata kao instrumenata zaštite buduće transakcije (buduće emisije u okoliš). Međutim, certifikati ne zadovoljavaju uvjete definicije financijske imovine sadržane u MRS-u 32 **Financijski instrumenti: objava i prezentacija**, s obzirom na činjenicu da **nisu ni glavni instrumenti niti ugovorno pravo pribavljanja novca ili neke druge financijske imovine**.

Certifikati nisu ni izvedenice, budući da nemaju zanemarivu početnu investiciju, odnosno investiciju koja je manja od sličnih ugovora s jednakim odzivom na promjene tržišnih pokazatelja, a i ne podmiruje se na budući datum. Činjenica da se certifikati mogu steći bez naknade (državna subvencija), ne znači da nemaju (zanemarivu) *fer* vrijednost. *Fer* vrijednost certifikata jedinica emisija u okoliš je njegov oportunitetni trošak odnosno trošak smanjenja zagađenja za jednu jedinicu zagađenja.

Vrlo često dolazi do pogreške da je i sama kupnja certifikata jedinica emisija u okoliš oblik zaštite. Certifikati jedinica emisija u okoliš jesu nematerijalni proizvodni faktor kao npr. licenca i zaštitni znak. Poduzeće se može štititi od fluktuacija cijena proizvodnih faktora; međutim, ne i od same proizvodnje, jer **proizvodnja je pod potpunom ili pretežitom kontrolom poduzeća**. Certifikati jedinica emisija u okoliš nisu oblik zaštite, ako poduzeće očekuje da će tijekom uobičajenog poslovanja odnosno proizvodnog procesa ispustiti u okoliš očekivane odnosno uobičajene količine stakleničkih plinova.

Prema MRS-u 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje, odnosno člancima 85 – 101 koji se bave **Računovodstvom zaštite**, certifikati jedinica emisija u okoliš **ne zadovoljavaju uvjete priznavanja instrumenta zaštite** ni u jednoj od ukupno tri kategorije zaštite: zaštite *fer* vrijednosti imovine ili obveza poduzeća, zaštite novčanih tokova poduzeća i zaštite neto investicije u inozemstvu. Prigovor da certifikati štite vrijednost novčanih tokova podmićenja obveza, jer sprječavaju plaćanje kazne zbog emisije stakleničkih plinova ne stoji, jer se radi o **očekivanom ishodu intendiranog procesa**.

Zato certifikati jedinica emisija u okoliš savršeno **zadovoljavaju sve uvjete priznavanja predmeta zaštite**. Posljedično, financijske terminske izvedenice kao što su *futures, forwards* i opcije, čine savršene instrumente zaštite. Tada se štiti *fer* **vrijednost** nematerijalne imovine, ako poduzeće posjeduje dugačku poziciju u predmetu zaštite, odnosno certifikatima jedinica emisija u okoliš. Štite se **novčani tokovi**, ako poduzeće posjeduje kratku poziciju u predmetu zaštite, odnosno certifikatima jedinica emisija u okoliš.

2.3. Metoda troška i neprikladnost amortizacije certifikata emisija u okoliš

Nakon početnog priznavanja i vrednovanja, nematerijalnu se imovinu može naknadno vrednovati prema trošku nabave umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i akumulirano umanjenoj vrijednosti. Međutim, **amortizacija nije prikladna** za umanjenoj vrijednosti certifikata jedinica emisija u okoliš. Certifikati se koriste nelinearno, na kraju obračunskog razdoblja. Njihovo korištenje kao imovine kojom se podmiruje obveza prema regulatornom tijelu nije striktno vezano uz sam nastanak te obveze. Naime, **poduzeće ne troši certifikate** kod stvaranja emisija u okoliš. **Ono stvara obveze**. Vjerojatno je da poduzeće u trenutku stvaranja emisija u okoliš ni nema certifikate u svom posjedu. Certifikati ne mo-

raju nužno gubiti vrijednost protekom vremena sve do njihovog isteka.

Stoga i rashod certifikata jedinica emisija u okoliš ni na koji način ne slijedi ni njihovu fizičku potrošnju niti zastarijevanje, iako imaju rok do kojeg mogu biti iskorišteni. Certifikati kupljeni u nekoj godini ne moraju biti iskorišteni u istoj godini, te se mogu prenijeti u sljedeću obračunsku godinu. Certifikati emisija u okoliš jesu nematerijalna imovina, koja se može iskorištiti za podmirenje obveze nastale emisijom stakleničkih plinova u atmosferu. Zbog neprikladnosti amortizacije, preostaje jedino umanjenoj vrijednosti prema MRS-u 36 – Umanjenje vrijednosti.

3. Naknadno vrednovanje, umanjenoj vrijednosti i ponovno vrednovanje

Ako se certifikati emisija u okoliš priznaju kao nematerijalna imovina, poduzeće će uvijek i konzistentno kao svoju računovodstvenu politiku njihovog financijskog izvještavanja koristiti ili metodu troška ili metodu revalorizacije. Cilj naknadnog vrednovanja je osigurati, da je imovina poduzeća iskazana po tržišnoj odnosno *fer* vrijednosti, a u najgorem slučaju po vrijednosti ne većoj od nadoknadivog iznosa. Nadoknadiva vrijednost imovine je veća vrijednost između nadoknadive vrijednosti, odnosno *fer* vrijednosti umanjene za troškove prodaje i vrijednosti u uporabi, odnosno sadašnje vrijednosti budućih očekivanih novčanih tokova.

Kod umanjenoj vrijednosti imovine, poduzeće će u izvještaju o dobiti priznati gubitak od umanjenoj vrijednosti. Poduzeće je dužno na svaki izvještajni dan ponovno procijeniti postoje li naznake ponovne korekcije vrijednosti. Pritom se može služiti vanjskim izvorima informacija, kao na primjer padom kotirajuće tržišne vrijednosti, te unutarnjim izvorima informacija, kao na primjer značajnim promjenama u opsegu i strukturi proizvodnje, koje će dovesti do promjena u korištenju imovine.

Ako je nadoknadivi iznos manji od knjigovodstvenog iznosa, tada se knjigovodstveni iznos umanjuje do nadoknadivog iznosa. To smanjenje predstavlja gubitak od umanjenoj vrijednosti. Gubici od umanjenoj vrijednosti priznaju se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

Gubitak od umanjenoj vrijednosti, koji je bio priznat u prethodnom razdoblju, ukida se samo, ako je došlo do promjena ili pogrešaka u procjeni, sukladno MRS-u 8 – Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške. Ponovno povećanje, odnosno revalorizacija prethodno umanjenoj vrijednosti certifikata jedinica emisija u oko-

liš pripisuje se stavci vrijednosti imovine, ali samo do iznosa prethodno umanjene vrijednosti. Takva revalorizacija, odnosno poništenje gubitka od umanjenja vrijednosti, priznaje se na potražnoj strani u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

Postupak umanjenja vrijednosti prema točki 110-116 MRS-a 36 Umanjenje vrijednosti, u cijelosti je suklađan postupku sadržanom u MSFI 13 – *fer* vrijednost. Prema MRS-u 36, najbolji dokaz *fer* vrijednosti umanjene za troškove prodaje neke imovine je cijena postignuta u obveznom kupoprodajnom ugovoru sklopljenom bez prisile, umanjena za troškove prodaje.

3.1. Metoda revaloriziranog troška nabave

Nakon početnog priznavanja, certifikat emisija u okoliš vrednuje se po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova *fer* vrijednost na dan revalorizacije umanjena za naknadno akumulirane gubitke od umanjenja. *Fer* vrijednost se određuje na aktivnom tržištu. Revalorizacija će se provoditi u takvim pravilnim razmacima, da se na datum bilance knjigovodstveni iznos sredstva značajno ne razlikuje od *fer* vrijednosti. Aktivno tržište je ono na kojem se trguje homogenom imovinom, za koju je u bilo kojem trenutku moguće pronaći spremne kupce i prodavatelje u javnoj kotaciji. Certifikati emisija u okoliš ispunjavaju sve navedene uvjete.

Ako se knjigovodstvena vrijednost certifikata emisija u okoliš uvećava kao posljedica revalorizacije, tada se povećanje priznaje u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pod stavkom revalorizacije, te akumulirana u glavnici pod stavkom revalorizacijski višak. Međutim, uvećanje vrijednosti certifikata će biti priznato direktno u dobiti ili gubitku do iznosa koji poništava prethodna umanjenja revalorizacije iste imovine prethodno priznane u dobiti ili gubitku. Ako se vrijednost certifikata emisija u okoliš umanjuje, smanjenje će biti prikazano u dobiti ili gubitku. Međutim, smanjenje će biti prikazano u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti do iscrpljenja pozitivnog salda pozicije revalorizacije. Smanjenje priznato u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti umanjuje prethodno akumulirani iznos u glavnici na poziciji revalorizacijskog viška.

Certifikati emisija u okoliš prestaju se priznavati njihovom prodajom, uručenjem regulatornom tijelu kod podmirjenja nastalih obveza ili istekom vremena njihovog važenja.

3.2. Fer vrijednost certifikata jedinica emisija u okoliš

Sukladno točki 44 MRS-a 38 – Nematerijalna imovina, *fer* vrijednost je dozvoljena alternativna

metoda početnog priznavanja, ali i naknadnog vrednovanja nematerijalne imovine i državnih potpora. *Fer* vrijednost je prema definiciji sadržanoj u točki 24. Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja broj 13 (IFRS 13 – *Fair value*): **cijena koja bi bila primljena za prodaju imovine ili plaćena za prijenos obveze u normalnoj tržišnoj transakciji na glavnom (ili najpovoljnijem) tržištu, na dan mjerenja, pod tadašnjim tržišnim uvjetima (prodajna cijena umanjena za troškove prodaje) bez obzira je li cijena kotirajuća ili je procijenjena nekom tehnikom vrednovanja.**

Procjena *fer* vrijednosti odnosi se na točno određenu imovinu odnosno obvezu na određeni dan. Stoga, kada se procjenjuje *fer* vrijednost, poduzeće uzima u obzir određena svojstva imovine odnosno obveza na isti način na koji bi i ostali sudionici uzimali u obzir ta svojstva na dan vrednovanja. To sigurno uključuje jedinstvenu uporabnu vrijednost certifikata jedinica emisija u okoliš: može se iskoristiti samo za podmirjenje obveze nastale emisijom stakleničkih plinova u okoliš, unutar točno zadanog vremenskog razdoblja. Oportunitetni trošak dobivenih certifikata sastoji se od mogućnosti njegove prodaje (po *fer* vrijednosti na dan prodaje) ili mogućnosti njegovog iskorištenja u procesu proizvodnje. Znači, jedini konačni oportunitetni trošak kupnje certifikata jest investiranje u čišću tehnologiju proizvodnog procesa, ako ta opcija ima niži očekivani trošak od očekivane *fer* vrijednosti certifikata. Stoga je oportunitetni trošak certifikata emisija u okoliš jednak vrijednosti realne opcije na ulaganje u čistu tehnologiju, odnosno predstavlja *fer* vrijednost certifikata emisija u okoliš.

Za razliku od drugih prava, **vrijednost certifikata jedinica emisija u okoliš** nije određena naknadom ili očekivanim budućim prinosima koji direktno proizlaze iz njihovog posjedovanja odnosno iz ugovornog odnosa, već **je to odraz trenutne ponude i potražnje na tržištu.** S računovodstvenog stajališta, kotirajuća cijena certifikata jedinica emisija u okoliš može se očitati na aktivnom sekundarnom tržištu (burzi) te stoga zadovoljava prvu hijerarhijsku razinu prema Međunarodnom standardu financijskog izvještavanja 13 – *fer* vrijednost.

3.3. Otudjenje i prestanak priznavanja certifikata emisija u okoliš

Certifikati jedinica emisija u okoliš mogu biti otuđeni na sljedeći način:

1) Mogu biti prodani. U tom slučaju, njihov računovodstveni tretman je suklađan MSFI 5 – Dugo-

trajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.

- 2) Mogu biti dostavljeni regulatornom tijelu za podmirenje obveze.
- 3) Mogu isteći odnosno prestati važiti, a da ne budu iskorišteni.

U svim navedenim slučajevima, certifikati će se prestati priznavati, a svi dobiti ili gubici iz prodaje bit će prikazani u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

Na kraju obračunskog razdoblja, poduzeće ima obvezu dostaviti regulatornom tijelu (u Hrvatskoj elektroničke zapise certifikata emisija u okoliš evidentira HANFA) certifikate jedinica emisija u okoliš jednake ekvivalentnim količinama ispuštenih stakleničkih plinova u okoliš. Do trenutka obračuna, potvrde i dostave regulatornom tijelu, obveza je odgođena (pasivno vremensko razgraničenje), a trošak je nastao. Troškovi certifikata emisija u okoliš priznaju se u rashode, u trenutku ostvarivanja ekonomskih koristi, koje proizlaze iz ostvarenih prihoda prodanih proizvoda, roba i usluga kod čijeg ostvarenja je došlo do emisija u okoliš. Državne potpore se odgađaju u priznavanju prihoda, ako za posljedice imaju sustavnu nadoknadu troška. Osnovna svrha dodjele certifikata emisija u okoliš bez naknade je sustavna nadoknada troškova koje nameće EU-ETS.

4. Računovodstvena evidencija poslovnih događaja certifikata

Primjer:

Proizvodno poduzeće energetske kapaciteta većeg od 20MW i sudionik Sustava trgovine emisijama Europske unije (EU-ETS-a) primilo je na samom početku godine od države, bez naknade, 1 milijun certifikata jedinica onečišćenja ekvivalentnih 1 milijun metričnih tona CO₂.

Računovodstvo priznaje u nematerijalnoj imovini *fer vrijednost* stečenih certifikata emisija u okoliš. Najbolji pokazatelj *fer* vrijednosti certifikata je njihova **kotirajuća cijena na glavnom tržištu**. Sukladno točki 12 i točki 24 MRS-a 20 – Računovodstvo državnih potpora i objave državnih pomoći, primljena državna potpora u obliku certifikata jedinica emisija u okoliš priznaje se u bilanci kao **odgođeni prihod**, a tek naknadno kao prihod na sustavan način tijekom razdoblja za koje je dana.

RB	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1	Certifikati emisija u okoliš (nematerijalna imovina)	011	6.180.000,00	
	Odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	294		6.180.000,00

Tijekom proizvodnje dušične kiseline HNO₃, a tijekom katalitičke oksidacije amonijaka NH₃ poduzeće je u obračunskom razdoblju do 30. lipnja 2013. godine isпустило u atmosferu između ostaloga i 1000 tona dušikovog oksida N₂O, koje prema tablici konverzije GWP-a (*Global Warming Potential*) jesu ekvivalentne 310.000 tona CO₂. **Za emitiranu količinu onečišćenja u zrak, poduzeće u bilanci priznaje obvezu dostave certifikata u trenutku nastajanja emisije u okoliš u obliku rezervacije.** Obveza je odgođena do potvrde regulatornog tijela nakon 31. prosinca tekuće godine. Tada obveza postaje kratkoročna i treba biti podmirena tijekom travnja iduće godine. **Vrijednost rezervacije (obveze) dostave certifikata emisija u okoliš, na dan sastavljanja financijskih izvještaja, mjeri se najboljom procjenom potrebnog rashoda za podmirenje obveze u trenutku priznanja njezine *fer* vrijednosti, odnosno trenutne tržišne vrijednosti certifikata.**

Tablica 1. Kotirajuće nominalne cijene certifikata jedinica emisija u okoliš

EEX Emissionsmarket / EUA Primary Market Auction																
				Prices					Volumes			Participants		Revenue		
Date	Time	Auction Name	Contract	Auction Price €/tCO ₂	Minimum Bid €/tCO ₂	Maximum Bid €/tCO ₂	Mean €/tCO ₂	Median €/tCO ₂	Auction Volume tCO ₂	Total Amount of Bids	Cover Ratio	Total Number of Bidders	Number of Successful Bidders	Total Revenue €	Country	Auction Details
10.1.2013	11:00	EU	T3PA	5,93	4,00	6,25	5,87	5,93	3.544.500	9.684.000	2,73	13	12	21.018.885	EU	AT: 545.560
8.1.2013	11:00	EU	T3PA	6,35	5,19	6,66	6,26	6,30	3.544.500	8.654.500	2,44	14	10	22.507.575	EU	AT: 584.200
7.1.2013	11:01	EU	T3PA	6,18	5,75	6,50	6,10	6,11	3.545.000	9.249.500	2,61	14	8	21.908.100	EU	AT: 568.560

Izvor: European Energy Exchange, URL: <http://www.eex.com>

Tablica 2. Kotirajuće nominalne cijene certifikata jedinica emisija u okoliš

EEX Emissionsmarket / EUA Primary Market Auction																
Date	Time	Auction Name	Contract	Prices					Volumes			Participants		Revenue		
				Auction Price €/tCO ₂	Minimum Bid €/tCO ₂	Maximum Bid €/tCO ₂	Mean €/tCO ₂	Median €/tCO ₂	Auction Volume tCO ₂	Total Amount of Bids	Cover Ratio	Total Number of Bidders	Number of Successful Bidders	Total Revenue €	Country	Auction Details
26.6.2013	11:00	DE	T3PA	4,31	3,50	4,49	4,31	4,31	4.020.000	11.496.000	2,86	16	14	17.326.200	DE	
27.6.2013	11:00	EU	T3PA	4,31	2,19	4,50	4,16	4,28	3.461.500	11.421.000	3,30	18	11	14.919.065	EU	AT: 336.520
25.6.2013	11:00	EU	T3PA	4,04	2,39	4,23	3,98	4,06	3.461.500	11.530.000	3,33	18	14	13.984.460	EU	AT: 371.680
24.6.2013	11:00	EU	T3PA	4,19	1,25	4,35	3,96	4,21	3.461.500	9.963.000	2,88	17	15	14.503.685	EU	AT: 385.480

Izvor: European Energy Exchange, URL: <http://www.eex.com>

Alternativno, najbolja procjena buduće vrijednosti certifikata je terminska odnosno future vrijednost:

Tablica 3. Kotirajuće terminske cijene (futures) certifikata jedinica emisija u okoliš

June 28, 2013	Dec16	€ 4,92
June 28, 2013	Dec15	€ 4,65
June 28, 2013	Dec14	€ 4,54
June 28, 2013	Dec13	€ 4,35

Izvor: European Energy Exchange, URL: <http://www.eex.com>

Poduzeće 30. lipnja 2013. godine korigira *fer* vrijednost certifikata prema kotirajućim cijenama na burzi, priznaje prihod od državnih potpora i rezervira trošak certifikata za učinjene emisije:

RB	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
2	Vrijednosno usklađenje dugotrajne nematerijalne imovine	018		1.870.000,00
	Trošak vrijednosnog usklađenja dugotrajne nematerijalne imovine	440	1.870.000,00	
3	Odgodeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	294	1.915.800,00	
	Prihodi iz državnih potpora	786		1.915.800,00
4	Trošak rezerviranja certifikata emisija u okoliš	450	1.336.100,00	
	Rezervacija certifikata emisija u okoliš za učinjene emisije	282		1.336.100,00

Pretpostavimo da na dan sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja (31. prosinca 2013.) cijena cer-

tifikata iznosi 5 €/tCO₂, te da je poduzeće prodalo neiskorištene certifikate po toj cijeni. Naše poduzeće knjiži prihode državnih potpora, prihode od ukidanja rezerviranja, te prodaju certifikata:

RB	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
5	Odgodeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	294	4.264.200,00	
	Prihodi državnih potpora	786		4.264.200,00
6	Ukidanje rezervacije certifikata emisija u okoliš za učinjene emisije	282	1.336.100,00	
	Prihodi od ukidanja rezerviranja	782		1.336.100,00
7	Kupci	120	3.450.000,00	
	Certifikati jedinica emisija u okoliš	011		4.264.200,00
	Vrijednosno usklađenje dugotrajne nematerijalne imovine	018	1.290.300,00	
	Prihodi od prodaje dugotrajne nematerijalne imovine	781		476.100,00

Ukupna zarada odnosno razlika između prihoda i rashoda iznosi € 4.786.100,00; što je manje od *fer* vrijednosti državne potpore dodijeljenih certifikata od € 6.180.000,00.

4. Zaključak

U radu su analizirani različiti računovodstveni postupci priznavanja, vrednovanja, naknadnog vrednovanja, te prestanka priznavanja certifikata emisija u okoliš u računovodstvu te njihova prihvatljivost u financijskom izvještavanju. Tijekom priznavanja i naknadnog vrednovanja pozicija imovine, obveza i

glavnice vezanih uz poslovne promjene certifikata jedinica emisija u okoliš, dolazi do stvaranja razlike između prihoda i rashoda, iako su npr. svi certifikati stečeni bez naknade po osnovi državnih potpora.

Tumačenje broj 3 Odbora za tumačenja Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja – Prava emitiranja u okoliš još uvijek predstavlja najbolje moguće rješenje financijskog izvještavanja o certifikatima emisija u okoliš. Osnovna stručna zamjerka primjeni IFRIC-a 3 je bilo nekonzistentno priznavanje i vrednovanje imovine i obveza. Certifikati se vrednuju po *fer* vrijednosti, a obveze po sadašnjoj vrijednosti u trenutku nastanka, a ne u trenutku podmirenja. To dovodi do različitog tretmana istih stavki na dugovnoj i potražnoj strani. To se može izbjeći primjenom računovodstva *fer* vrijednosti u oba slučaja: kod vrednovanja imovine i kod vrednovanja obveze. Naime, ako se obveza odgodi do trenutka potvrde od strane regulatornog tijela, onda se njezina vrijednost može ispravljati usporedno s promjenama vrijednosti imovine. Odstupanja od *fer* vrijednosti u troškovima, mogu se riješiti primjenom standardnih troškova i odstupanjima od standardnih troškova.

Literatura

Coase, R. H., (1960.) The problem of social cost. *Journal of Law and Economics*, 3, 1-44.

Dales, J. H. (1968.) Land, water and ownership. *Canadian Journal of Economics*, 1, 791-804.

Demsetz, H. (1967.) Toward a Theory of Property Rights. *American Economic Review* 57, 2 (May): 347-359.

Europska komisija (2005.) Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Reducing the Climate Change Impact of Aviation. COM (2005) 459, Brussels.

Europski parlament i Vijeće europske unije (2003.) Directive 2003/87/EC establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC.

IASB – Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (2011.) Međunarodni standardi financijskog izvještavanja – International Financial Reporting Standards (IFRS). IASC, London.

Weitzman, Martin L. (1974.) Prices vs. Quantities, *The Review of Economic Studies*, Vol. 41, No. 4, s. 477-491.

Uskoro u prodaji izdanje:

Primjena Zakona o proračunu!

Ova publikacija daje osvrt na sadržaj, praktične aspekte i provedbu odredbi Zakona o proračunu s posebnim naglaskom na promjene u Zakonu te službena tumačenja pojedinih odredbi Zakona. Upravo zbog utjecaja koje odredbe Zakona o proračunu imaju na primjenu proračunskih procesa na svim razinama, ova će publikacija, svojim praktičnim pristupom, olakšati i pomoći svim proračunskim korisnicima, kao što su dječji vrtići, škole, javne vatrogasne postrojbe, muzeji, kazališta, arhivi, domovi za starije i nemoćne, centri za socijalnu skrb, nacionalni parkovi i parkovi prirode, fakulteti, instituti, sudovi i ostali, kao i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave te ministarstvima i drugim državnim tijelima u lakšem razumijevanju obveza u procesu upravljanja proračunskim sredstvima.

Cijena izdanja: 250,00 kn (PDV uključen)