

53

KOMUNIKAT Nr 10 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 23 grudnia 2011 r.

w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych

Ogłasza się uchwałę nr 18/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu

w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

Załącznik do komunikatu Nr 10 Ministra Finansów
z dnia 23 grudnia 2011 r. (poz. 53)

UCHWAŁA Nr 18/11 KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

z dnia 21 grudnia 2011 r.

w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych

Na podstawie § 6 ust. 1 w zw. z § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. Nr 140, poz. 1580, z późn. zm.) uchwała się, co następuje:

3. Traci moc uchwała nr 6/05 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 28 listopada 2005r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji zanieczyszczeń do powietrza.

§ 1.

1. Komitet przyjmuje nowelizację stanowiska w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych, stanowiący załącznik do niniejszej uchwały.
2. Stanowisko, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Sekretarz Komitetu

*Aneta Gołdyń*Przewodnicząca Komitetu
Standardów Rachunkowości*Joanna Dadacz*

Załącznik do uchwały Nr 18/11 Komitetu Standardów
Rachunkowości z dnia 21 grudnia 2011 r.

STANOWISKO KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI W SPRAWIE KSIĘGOWEGO UJĘCIA PRAW (UPRAWNIENI) DO EMISJI GAZÓW CIEPLARNIANYCH**Przedmiot i zakres stanowiska**

1. Niniejsze stanowisko odnosi się do uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w rozumieniu ustawy z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. Nr 122, poz. 695), zwanej dalej ustawą o handlu emisjami. Uprawnienia te przyznawane są podmiotom prowadzącym instalacje w rozumieniu ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. — Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 z późn. zm.) oraz operatorom statków powietrznych.

Przez stosowane dalej określenie „prawa do emisji” rozumie się uprawnienia do emisji, o których mowa w art. 3 pkt 15 ustawy o handlu emisjami oraz jed-

nostki poświadczonej redukcji emisji i jednostki redukcji emisji w rozumieniu art. 3 odpowiednio pkt 5 i 6 ustawy o handlu emisjami.

2. Stanowisko uwzględnia przepisy ustawy o handlu emisjami, a także ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zmianami), zwanej dalej ustawą o rachunkowości.

Stanowisko dotyczy jednostek prowadzących księgi rachunkowe:

- prowadzących instalacje, posiadających instalacje objęte systemem, wymienione w załączniku do ustawy o handlu emisjami,

- operatorów statków powietrznych lub ich właścicieli, wykonujących operacje lotnicze, z wyłączeniem operacji lotniczej określonej w art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o handlu emisjami,
- innych jednostek (pośredników) obrotu prawami do emisji.

Ujęcie przyznaných i nabytych praw do emisji przez prowadzących instalacje i operatorów statków powietrznych

3. Przyznane i nabyte prawa do emisji spełniają definicję wartości niematerialnych i prawnych, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości. Prawa do emisji ujmują się w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich nabycia (w tym: przyznania) w cenie nabycia oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym (bilansie) w oddzielnej pozycji w grupie wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na ich przeznaczenie (wykorzystanie na potrzeby własne lub sprzedaż). Dla każdej instalacji prowadzi się odrębną ewidencję ilościowo-wartościową przyznaných praw do emisji.
4. Cenę nabycia przyznanego prawa do emisji wylicza się zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zdanie ostatnie, tj. jako iloczyn jednostkowej ceny sprzedaży przyznanego prawa do emisji oraz liczby przyznaných praw.
5. Przyznane prawa do emisji ujmują się — zgodnie z przepisami art. 41 ust. 2 w powiązaniu z ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości — jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, które zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równolegle do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych dokonywanych od tych praw. Rozliczenie przychodów następuje z chwilą wykorzystania lub sprzedaży przyznaných nieodpłatnie praw do emisji.
6. Jeżeli prowadzący instalację zdecydował się wraz z innymi prowadzącymi instalacje na wspólne rozliczanie praw do emisji, zgodnie z art. 68 ustawy o handlu emisjami, to ewidencję przyznaných praw do emisji prowadzi dla utworzonej grupy instalacji zarządca grupy instalacji. W takim przypadku prowadzący instalację podaje ilościową i opisową informację o przyznaných i przeniesionych prawach do emisji na zarządcę grupy instalacji w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego w zakresie niezbędnym do zrozumienia zasad gospodarowania przyznanymi prawami do emisji.
7. Prawa do emisji, które jednostka zamierza sprzedać, ujmują się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym (bilansie) łącznie z prawami do emisji przeznaczonymi do wykorzystania na własne potrzeby, zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w pkt. 3 stanowiska. W informacji dodatkowej sprawozdania finansowego przedstawia się posiadane prawa do emisji w podziale na prawa do emisji wykorzystywane na własne potrzeby oraz prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonych redukcji emisji i jednostek redukcji emisji).
8. Opłaty za przyznanie praw do emisji, łącznie z opłatą za wpisanie do rejestru, zwiększają odpowiednio koszty wytworzenia produktów lub koszty sprzedaży tych produktów, w którym opłaty zostały naliczone. O ile kwota tych opłat jest istotna, jednostka może je zakwalifikować do rozliczeń międzyokresowych kosztów i dokonywać sukcesywnych ich rozliczeń w czasie.
9. Wartość początkową posiadanych praw do emisji zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) dokonywane w celu uwzględnienia ich wykorzystania. Amortyzacja praw do emisji zwiększa koszty wytworzenia produktów. Wysokość amortyzacji ustala się jako iloczyn wykorzystanych w danym okresie praw do emisji oraz jednostkowej ceny ich nabycia. Jeżeli ceny nabycia posiadanych praw do emisji są różne, to do wyceny kwoty amortyzacji uwzględniającej wykorzystanie tych praw jednostka przyjmuje jedną z metod określonych w art. 34 ust. 4 pkt 1—3 ustawy o rachunkowości tj. metodę cen przeciętnych, ustalonych w wysokości średniej ważonej cen praw do emisji, metodę pierwsze przyszło — pierwsze wyszło (FIFO) lub metodę ostatecznie przyszło — pierwsze wyszło — (LIFO).
10. Na koniec każdego roku obrotowego/danego okresu rozliczeniowego, na podstawie zweryfikowanego rocznego raportu, o którym mowa w art. 57 ust. 3 ustawy o handlu emisjami, wyłącza się z ewidencji wykorzystane i umorzone prawa do emisji. Wyłączenie z ewidencji umorzonych praw następuje drogą obciążenia umorzenia praw do emisji oraz uznania praw do emisji.
11. Sprzedaż praw do emisji (zarówno wcześniej przeznaczonych i zakwalifikowanych do sprzedaży, jak i nie zakwalifikowanych pierwotnie do sprzedaży) wpływa na wynik finansowy tego okresu sprawozdawczego, w którym prawa te zostały sprzedane; wynik na sprzedaży wykazuje się odpowiednio jako zysk lub stratę w pozycji pozostałych przychodów/kosztów operacyjnych. Zysk/stratę na sprzedaży praw do emisji ustala się jako różnicę między ceną ich sprzedaży netto a ich wartością ewidencyjną (bilansową) na dzień sprzedaży. Ponieważ sprzedaż podlegają niewykorzystane prawa do emisji, to wartość ewidencyjna sprzedawanych praw do emisji równa jest cenie ich nabycia ustalonej jedną z metod rozchodu określonych w art. 34 ust. 4 pkt 1—3 ustawy o rachunkowości tj. metodą cen przeciętnych, ustalonych w wysokości średniej ważonej cen praw do emisji, metodą pierwsze przyszło — pierwsze wyszło (FIFO) lub metodą ostatecznie przyszło — pierwsze wyszło — (LIFO) (w przypadku praw do emisji wcześniej nie zakwalifikowanych jako przeznaczone do sprzedaży), skorygowanej o ewentualny odpis z tytułu trwałej utraty ich wartości.
12. Ewentualny odpis z tytułu trwałej utraty wartości praw do emisji, dokonany zgodnie z art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości, odnosi się w pozostałe koszty operacyjne tego okresu, w którym wystąpiły okoliczności uzasadniające dokonanie takiego odpisu. W przypadku gdy ustąpią okoliczności, dla których wcześniej skorygowano wartość praw do emisji z uwagi na trwałą utratę ich wartości i prawa do emisji odzyskują swoją wartość, dokonuje się zapisu przywracającego wartość wcześniej skorygowaną poprzez odniesienie różnicy na pozostałe przychody operacyjne. W sprawach nieuregulowanych stanowiskiem a dotyczących księgowego ujęcia utraty wartości stosuje się wyjaśnienia Krajowe-

go Standardu Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2007 r. Nr 8, poz. 46).

13. Prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji), dla ich wykazania w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego, wycenia się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. w cenie (wartości) rynkowej albo w cenie nabycia lub cenie (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa. Zasady (politykę) rachunkowości przyjęte do pozabilansowej wyceny praw do emisji przeznaczonych do sprzedaży (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji) przedstawia się w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.

14. W przypadku, gdy liczba posiadanych praw do emisji jest mniejsza od przewidywanej do wykorzystania liczby praw do emisji za rok obrotowy kwotą równą wartości brakujących praw do emisji odnosi się w ciężar kosztów wytworzenia produktów, jednocześnie ujmując ją jako bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów. Kwotę biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów ustala się jako iloczyn liczby brakujących do rozliczenia praw do emisji i jednostkowej ceny rynkowej (sprzedaży) praw do emisji, ustalonej na podstawie notowań rynkowych z dnia bilansowego.

Sposób ustalenia kwoty biernych rozliczeń międzyokresowych wymaga opisanie w dokumencie stanowiącym podstawę ujęcia tych rozliczeń w księgach, a także w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów ujmuje się zgodnie z wyjaśnieniami Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2008 r. Nr 12, poz. 90).

15. Koszty weryfikacji rocznych raportów, o których mowa w art. 55 ust. 1 i art. 57 ust. 3 ustawy o handlu emisjami, zalicza się do kosztów ogólnego zarządu roku obrotowego, za który nastąpiła roczna weryfikacja raportu. Jeżeli koszty weryfikacji raportu poniesiono po zamknięciu ksiąg rachunkowych, to ustalając wynik finansowy roku obrotowego, którego raport dotyczy, ujmuje się je jako bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów. W przypadku niemożności wiarygodnego oszacowania wysokości kosztów badania raportu, rzeczywiście poniesione na ten cel koszty obciążają koszty tego okresu sprawozdawczego, w którym je poniesiono.

Zakres informacji dodatkowej, dotyczącej praw do emisji w sprawozdaniu finansowym prowadzącego instalację oraz operatora statku powietrznego

16. Prowadzący instalację oraz operator statku powietrznego zamieszcza w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego co najmniej następujące informacje:

a) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w zakresie ujmowania i wyceny praw do emisji, w tym:

zasady amortyzacji, zasady pozabilansowej wyceny praw do emisji, w tym przeznaczonych do sprzedaży, zasady ustalania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości oraz rozliczeń międzyokresowych biernych na prawa do emisji do pokrycia,

b) liczba oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw do emisji dla każdej instalacji oraz dla każdego operatora statku powietrznego dla całego okresu rozliczeniowego wraz z ceną ich nabycia oraz wartością rynkową na koniec danego roku obrotowego, z uwzględnieniem podziału na uprawnienia do emisji, jednostki poświadczonej redukcji emisji i jednostki redukcji emisji,

c) liczba oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw do emisji z podziałem na prawa do emisji przeznaczone do wykorzystania na własne potrzeby, oraz prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży, z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji

d) liczba oraz wartość rynkowa praw do emisji przeznaczonych do sprzedaży na dzień bilansowy w rachunku ciągłym (zmiany na przestrzeni roku obrotowego i całego okresu rozliczeniowego),

e) wynik na sprzedaży praw do emisji,

f) liczba oraz wartość praw do emisji umorzonych w bieżącym i poprzednich latach okresu rozliczeniowego, w tym z tytułu likwidacji instalacji,

g) wartość bieżących i skumulowanych odpisów z tytułu utraty wartości praw do emisji oraz wartość odpisów przywracających wcześniej ujętą ich wartość,

h) liczba praw do emisji oraz kwota biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na pokrycie ich niedoboru oraz

i) liczba praw do emisji przeznaczona do przeniesienia na kolejne lata obrotowe okresu rozliczeniowego oraz ewentualna liczba praw do emisji do przeniesienia na kolejny okres rozliczeniowy.

17. W przypadku gdy jednostka realizuje swoje prawa do emisji za pośrednictwem zarządcy grupy instalacji, wskazuje się zarządcę grupy instalacji oraz przedstawia informacje o gospodarowaniu prawami do emisji; pozwalające ocenić politykę zarządcy grupy instalacji w stosunku do prowadzącego instalację.

18. Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdania z działalności zamieszczają również w tym sprawozdaniu syntetyczną informację o wykorzystaniu praw do emisji, wynikach przeprowadzonej weryfikacji raportu oraz mogących się pojawić trudnościach w realizacji i użytkowaniu przyznanych praw do emisji.

Ujęcie nabytych praw do emisji u innych jednostek (pośredników)

19. W przypadku nabycia praw do emisji w celu ich późniejszej odprzedaży prawa te kwalifikuje się do inwestycji — odpowiednio — długoterminowych lub krótkoterminowych i wycenia zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1a lub ust. 5 i art. 35 ustawy o rachunkowości.

Zaleca się ujęcie nabytych praw do emisji jako inwestycji krótkoterminowych i ich wycenę w cenie nabycia lub cenie rynkowej zależnie od tego, która z nich jest niższa.

20. W przypadku znaczących różnic między wyceną praw do emisji w cenach ich nabycia i cenach rynkowych w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego przedstawia się dane o tych prawach w wartościach rynkowych.

Odroczony podatek dochodowy z tytułu praw do emisji

21. Przyznane (nabyte) prawa do emisji, przeznaczone przez prowadzącego instalację do wykorzystania na własne potrzeby, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji: są one również objęte ewentualną korektą z tytułu utraty wartości.

Zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zmianami) prawa do emisji nie są zaliczane do podlegających amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych (art. 16b ust. 1 i 2)¹, wobec czego ich nabycie może zostać uznane za koszt uzyskania przychodów z chwilą wprowa-

dzenia tych praw do ksiąg rachunkowych². Wartość bilansowa przyznanych (nabytych) praw do emisji może więc różnić się od ich wartości podatkowej.

Podobnie, w razie przeszacowania praw do emisji nabytych przez pośredników do ich wartości rynkowej lub godziwej — ich wartość bilansowa może różnić się od ich wartości podatkowej. Uzasadnia to ustalenie aktywów lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego według zasad określonych w ustawie o rachunkowości oraz Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 2 *Podatek dochodowy (zał. do Dz. Urz. Ministra Finansów z 2010 r. Nr 7 poz. 31)*. Aktywa te i rezerwy rozlicza się poprzez pozycję podatku dochodowego w rachunku zysków i strat z chwilą umorzenia lub sprzedaży praw do emisji.

Postanowienia przejściowe i data wejścia w życie

22. Znowelizowane stanowisko, uwzględniające zmiany wprowadzone ustawą o handlu emisjami ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2011 r.
23. Zastosowanie się do postanowień zmienionego stanowiska nie rodzi obowiązku przekształcania danych za poprzedni rok obrotowy. Jednostka, stosując się do postanowień zmienionego Stanowiska — powinna jednak o tym poinformować oraz wskazać w informacji dodatkowej, że nie przekształca danych porównawczych w prezentowanym sprawozdaniu finansowym.

¹ Obowiązujące przepisy ustawy o podatku dochodowym określają zamknięty katalog składników majątkowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych. Katalog ten nie zawiera pozycji „prawa do emisji zanieczyszczeń do powietrza”.

² Wskazana tu zasada nie stanowi interpretacji, ani wykładni obowiązującego prawa podatkowego.