

**Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości
w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych**

Przedmiot i zakres stanowiska

1. Niniejsze stanowisko dotyczy ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w rozumieniu ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2015 r., poz. 1223), zwanej dalej ustawą o handlu emisjami. Uprawnienia te przyznawane są podmiotom prowadzącym instalacje w rozumieniu przepisów art. 3 pkt. 7 i 16 ustawy o handlu emisjami oraz operatorom statków powietrznych, o których mowa w przepisach art. 3 pkt. 14 i 19 ustawy o handlu emisjami.

Przez uprawnienia do emisji, zwane dalej prawami do emisji, rozumie się uprawnienia, o których mowa w art. 3 pkt. 22 ustawy o handlu emisjami oraz jednostki poświadczonej redukcji emisji i jednostki redukcji emisji w rozumieniu art. 3, odpowiednio pkt. 10 i 11 ustawy o handlu emisjami, o ile nie zostanie wskazane inaczej.

2. Stanowisko uwzględnia przepisy ustawy o handlu emisjami, a także ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o rachunkowości.

Stanowisko dotyczy jednostek prowadzących księgi rachunkowe i sporządzających sprawozdania finansowe, innych, niż określone w przepisach art. 2 ust. 3 ustawy o rachunkowości (nie sporządzających ich zgodnie z MSR), do których mają zastosowanie przepisy ustawy o handlu emisjami a także innych jednostek (pośredników) obrotu prawami do emisji, które nabywają je i zbywają w celach handlowych (zarobkowych), także w kontraktach terminowych, z wyłączeniem prowadzącego aukcję, o którym mowa w art. 49 ust. 4 ustawy o handlu emisjami.

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 przepisów art. 3 ust. 1 pkt. 14 ustawy o rachunkowości. Prawa do emisji ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich nabycia (w tym: przyznania, tj. w dniu ich wydania – rejestracji na rachunku prowadzącego instalację lub operatora statku powietrznego) 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 inne rozporządzenie). Dla każdej instalacji prowadzi się odrębną ewidencję ilościowo-wartościową przyznaných i nabytych praw do emisji.
4. Cenę nabycia praw do emisji wylicza się zgodnie z przepisami art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości. W przypadku przyznaných praw do emisji cenę nabycia stanowi iloczyn jednostkowej ceny sprzedaży przyznanego prawa do emisji z dnia ich przyznania oraz liczby przyznaných praw (art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zdanie ostatnie).
5. Przyznane prawa do emisji ujmuje się - zgodnie z przepisami art. 41 ust. 2 w powiązaniu z ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości - jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, które równoległe do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tych praw zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne. Rozliczenie przychodów następuje z chwilą wykorzystania, zwrotu lub innego rozporządzenia nimi. W razie ich umorzenia z powodu ich zbycia, związane z nimi rozliczenia międzyokresowe przychodów ujmuje się na zwiększenie wyniku na zbyciu, ustalanego i ujmowanego zgodnie z pkt. 11 stanowiska. W razie umorzenia z powodu zwrotu przyznaných praw, związane z nimi rozliczenia międzyokresowe przychodów ujmuje się zgodnie z pkt. 9 stanowiska.
6. Prawa do emisji, które jednostka zamierza sprzedać, ujmuje 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 informacje o posiadanych prawach 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 poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji).

7. Opłaty za przydzielone uprawnienia do emisji i inne opłaty związane z uczestnictwem jednostki w systemie obrotu prawami do emisji, zwiększają odpowiednio koszty wytworzenia produktów lub koszty sprzedanych praw tego okresu, w którym opłaty zostały naliczone.
8. Wartość początkową posiadanych praw do emisji wykorzystanych w celu rozliczenia emisji zmniejszają odpisy amortyzacyjne. 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, o której mowa w pkt. 4 stanowiska.
9. W razie zwrotu przyznanых nadmiarowo praw, w szczególności w związku z odstąpieniem jednostki od realizacji zadania inwestycyjnego, które było podstawą przyznania praw do emisji lub znaczącego zmniejszenia zdolności produkcyjnej, lub częściowego, lub całkowitego zaprzestania działalności w instalacji, do której były przyznane prawa do emisji, jednostka ujmuje jako rozliczenie wartości tych praw z rozliczeniem międzyokresowych przychodów.
10. Na koniec każdego roku obrotowego/danego okresu rozliczeniowego, na podstawie pozytywnie zweryfikowanego rocznego raportu, o którym mowa w art. 80 ust. 3 lub 86 ustawy o handlu emisjami lub na podstawie ostatecznej decyzji Wojewódzkiego Inspektora Ochrony Środowiska, ustalającej szacunkową wielkość emisji, 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. Zbycie, w tym sprzedaż praw do emisji (zarówno wcześniej przeznaczonych i zakwalifikowanych do zbycia, jak i nie zakwalifikowanych pierwotnie do zbycia) wpływa na wynik finansowy tego okresu sprawozdawczego, w którym prawa te zostały zbyte; wynik na sprzedaży wykazuje się odpowiednio jako zysk lub stratę w pozycji pozostałych przychodów/kosztów operacyjnych. Zysk/stratę na zbyciu, w tym sprzedaży praw do emisji ustala się jako różnicę między ceną ich sprzedaży netto a ich wartością ewidencyjną (bilansową) na dzień zbycia.

12. Jeżeli ceny nabycia posiadanych praw do emisji są różne, to do wyceny rozchodu z tytułu ich wykorzystania, zwrotu lub innego rozporządzenia, 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).
13. 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 razie 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 ustalenia i księgowego ujęcia utraty wartości stosuje się wyjaśnienia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 4 "Utrata wartości aktywów" (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2012 r., poz. 15).
14. Prawa do emisji przeznaczone do zbycia (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji), dla ich ujawnienia 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 zbycia (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji) przedstawia się w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.
15. W razie, gdy liczba niewykorzystanych praw do emisji jest mniejsza od przewidywanej do wykorzystania liczby praw do emisji w danym roku obrotowym kwotę 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, z uwzględnieniem zawartych kontraktów terminowych na nabycie/zbycie praw do emisji.

W razie zbycia częściowo lub całkowicie zamortyzowanych praw do emisji, koszt wytworzenia koryguje się o kwotę amortyzacji, ujmując w tej samej kwocie bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

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, związane z prawami do emisji ujmuje się i rozlicza zgodnie z wyjaśnieniami Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2014 r., poz. 12).

16. Koszty weryfikacji rocznych raportów, o których mowa w art. przepisach art. 80 ust. 3 lub art. 81 ust. 1 i 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

17. 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 zbycia, zasady ustalania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości oraz rozliczeń międzyokresowych biernych, związanych z prawami do emisji,

- b) liczba oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw do emisji dla każdej instalacji lub operatorowi statku powietrznego przyznana na początku okresu rozliczeniowego wraz z ceną ich nabycia oraz wartością rynkową na koniec danego roku obrotowego z korektą ich liczby w roku obrotowym w związku z rzeczywistymi emisjami od początku okresu rozliczeniowego lub likwidacją instalacji, z uwzględnieniem podziału na uprawnienia do emisji, jednostki poświadczonej redukcji emisji i jednostki redukcji emisji,
- c) liczba oraz wartość w cenie nabycia przyznanych i wydanych jednostce w danym roku obrotowym praw do emisji z podziałem na prawa do emisji przeznaczone do wykorzystania na własne potrzeby, oraz prawa do emisji przeznaczone do rozporządzenia, w tym zbycia w drodze sprzedaży, z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji,
- d) liczba oraz wartość rynkowa praw do emisji przeznaczonych do zbycia na dzień bilansowy w rachunku ciągłym (zmiany na przestrzeni roku obrotowego i całego okresu rozliczeniowego),
- e) liczba oraz wartość instrumentów pochodnych z praw do emisji, objętych kontraktami terminowymi,
- f) wynik na zbyciu, w tym sprzedaży praw do emisji, z uwzględnieniem wyników ma kontraktach terminowych,
- g) liczba oraz wartość praw do emisji umorzonych w bieżącym i w poprzednich latach okresu rozliczeniowego (narastająco), w tym z tytułu zwrotów, ze wskazaniem liczby jednostek poświadczonej redukcji emisji lub jednostek redukcji emisji, wykorzystanych w celu ich wymiany na prawa do emisji,
- h) wartość bieżących i skumulowanych odpisów z tytułu trwałej utraty wartości praw do emisji oraz wartość odpisów przywracających wcześniej ujętą ich wartość,
- i) liczba praw do emisji oraz kwota biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na pokrycie ich niedoboru za dany rok obrotowy i w całym okresie rozliczeniowym oraz
- j) liczba praw do emisji przeznaczona do przeniesienia na kolejne lata obrotowe okresu rozliczeniowego oraz szacowana, ewentualna liczba praw do emisji do przeniesienia na kolejny okres rozliczeniowy.

18. W razie realizacji zadania inwestycyjnego w zakresie instalacji wytwarzających energię elektryczną w ramach grupy kapitałowej, obowiązki sprawozdawcze, wynikające

z ustawy o handlu emisjami, przypisane konkretnej jednostce grupy kapitałowej nie zwalniają pozostałych jednostek grupy, prowadzących instalacje z realizacji obowiązków sprawozdawczych, określonych w ustawie o rachunkowości lub w niniejszym stanowisku.

19. Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdania z działalności zamieszczają również w tym sprawozdaniu syntetyczną informację o przydziale, 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)

20. W razie 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 pkt 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.

21. W razie 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.

22. W informacji dodatkowej sprawozdania finansowego przedstawia się dane o wynikach obrotu prawami do emisji, w tym: kwoty nabytych i zbytych w danym okresie praw do emisji oraz zawartych kontraktach terminowych na ich zakup/zbycie.

Odroczony podatek dochodowy z tytułu praw do emisji

23. Przyznane i nabyte prawa do emisji, przeznaczone przez prowadzącego instalację lub operatora statku powietrznego do wykorzystania na własne potrzeby lub w celu innego ich rozporządzenia, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji: są one również objęte ewentualną korektą z tytułu utraty wartości.

Wobec różnic między przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851 z późn. zm.) a ustawą o rachunkowości wartość bilansowa przyznanych (nabytych) praw do emisji może różnić się od ich wartości podatkowej.

Podobnie, w razie przeszacowania praw do emisji nabytych przez pośredników do ich wartości rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej - ich wartość bilansowa może różnić się od ich wartości podatkowej. Uzasadnia to ustalenie różnic przejściowych i ujęcie aktywów lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego według zasad określonych w ustawie o rachunkowości oraz Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 2 „Podatek dochodowy” (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2010 r. nr 7 poz. 31). Aktywa te lub rezerwy rozlicza się poprzez pozycję podatku dochodowego w rachunku zysków i strat z chwilą wykorzystania, zbycia lub innego rozporządzenia prawami do emisji.

Postanowienia przejściowe i data wejścia w życie

24. Zmienione stanowisko, uwzględniające zmiany wprowadzone ustawą o handlu emisjami z 2015 r. ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2015 r.
25. 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 przekształciła danych porównawczych w prezentowanym sprawozdaniu finansowym. Jednakże, jednostka, która zdecydowała się na przekształcenie danych porównawczych, w tym celu powinna zastosować się do postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2015 r., poz. 6).