

**Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw  
(uprawnień) do emisji zanieczyszczeń do powietrza**

Niniejsze stanowisko odnosi się do uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji w rozumieniu ustawy z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz. U. Nr 281, poz. 2784), zwanej dalej ustawą o handlu emisjami. Uprawnienia te, zwane dalej prawami do emisji, przyznawane są podmiotom prowadzącym instalacje w rozumieniu ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz. U. Nr 62, poz. 627 z późn. zm.), zgodnie z ustawą o handlu emisjami, tj. na okres rozliczeniowy – pierwszy okres trzy letni (2005 – 2007), następne – okresy 5 letnie.

Stanowisko uwzględnia przepisy ustawy o handlu emisjami, a także ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zmianami), zwanej dalej ustawą o rachunkowości.

Stanowisko dotyczy jednostek prowadzących księgi rachunkowe:

- prowadzących instalacje, objęte krajowym planem rozdziału uprawnień do emisji oraz systemem handlu uprawnieniami, otrzymujących (nabywających) przedmiotowe prawa do emisji na podstawie ustawy o handlu emisjami od uprawnionych do tego organów państwa oraz od innych uczestników systemu handlu uprawnieniami, w tym od innych prowadzących instalacje, objętych systemem rozdziału oraz
- innych jednostek (pośredników) obrotu prawami do emisji.

**Ujęcie przyznaných i nabytych praw do emisji przez prowadzących instalacje**

1. Przyznane i nabyte prawa do emisji spełniają definicję wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości. Ujmuje się je w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich przyznania lub nabycia 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 należy prowadzić odrębną ewidencję ilościowo-wartościową przyznaných praw do emisji.
2. Cena nabycia w rozumieniu ustawy o rachunkowości, wyliczana zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy o handlu emisjami (zarówno przyznawanych w krajowym planie dla instalacji istniejących, jak i instalacji nowych, przyznawanych w zezwoleniu), zwana tam opłatą, równa jest „iloczynowi liczby uprawnień do emisji przyznaných na pierwszy rok okresu rozliczeniowego i, obowiązującej w roku poprzednim, jednostkowej stawki opłaty za wprowadzenie gazów lub pyłów do powietrza, dotyczącej substancji objętej uprawnieniem do emisji, pomnożonej przez tysiąc. Jednostkowej stawki opłaty nie mnoży się przez tysiąc w przypadku gdy dotyczy ona dwutlenku węgla (CO<sub>2</sub>) i metanu (CH<sub>4</sub>)” i odnosi się do praw do emisji przyznaných dla pierwszego roku okresu rozliczeniowego. W przypadku praw do emisji przyznaných na kolejne lata okresu rozliczeniowego cena nabycia wyliczana jest zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zdanie ostatnie, tj. na podstawie jednostkowej ceny sprzedaży przyznanego prawa do emisji oraz liczby praw do emisji przyznaných na te lata. W przypadku, gdy jednostkowa cena sprzedaży prawa do emisji nie może zostać wiarygodnie ustalona ze względu na niską wiarygodność rynku, to cenę nabycia praw do emisji ustala się na podstawie jednostkowej stawki opłaty, obowiązującej dla pierwszego roku okresu rozliczeniowego.
3. Ponieważ prowadzący instalację nie ponosi żadnej opłaty za prawa do emisji przyznane dla innych lat niż pierwszy rok okresu rozliczeniowego to, zgodnie z przepisami art. 41 ust. 2 w powiązaniu z ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości uzasadnia to ujęcie tych praw jako rozliczeń międzyokresowych przychodów, których to kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych dokonywanych od tych praw. Rozliczenie przychodów następuje z chwilą wykorzystania lub sprzedaży przyznaných nieodpłatnie praw do emisji.

4. Jeżeli prowadzący instalację zdecydował się wraz z innymi prowadzącymi instalacje na wspólne rozliczanie praw do emisji, zgodnie z art. 31 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.
5. 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. W informacji dodatkowej sprawozdania finansowego należy przedstawić posiadane prawa do emisji z ich podziałem na prawa do emisji wykorzystywane na własne potrzeby oraz prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży.
6. Opłata za pierwszy wpis do Krajowego Rejestru Upwawnień do Emisji w okresie rozliczeniowym, o której mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o handlu emisjami zwiększa koszty wytworzenia produktów tego okresu, w którym została naliczona. O ile kwota opłaty jest istotna, jednostka może zakwalifikować opłatę do rozliczeń międzyokresowych kosztów i dokonywać sukcesywnych jej rozliczeń.
7. Wartość początkową posiadanych praw do emisji zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) dokonywane w celu uwzględnienia utraty przez nie wartości na skutek ich wykorzystania. Amortyzacja praw do emisji zwiększa w rachunku zysków i strat koszty wytworzenia produktów. Wysokość amortyzacji ustala się jako iloczyn wykorzystanych w danym okresie praw do emisji oraz jednostkowej ceny ich nabycia, z tym że przyjmując jednostkową cenę nabycia, o której mowa w punkcie 2 niniejszego stanowiska należy uwzględnić okres sprawozdawczy, którego cena dotyczy. Przykładowo, dla pierwszego roku obrotowego za jednostkową cenę nabycia należy przyjąć opłatę, o której mowa w art. 25 ust. 1 ustawy o handlu emisjami. Jednakże w sytuacji konieczności dokupienia dodatkowych praw do emisji na wartość odpisu amortyzacyjnego wpłynie cena, po jakiej prawa do emisji zostały dodatkowo nabyte. W przypadku, gdy wysokość amortyzacji praw do emisji nie jest istotna, można dokonać odpisu wartości tych praw łącznie za dany okres sprawozdawczy lub jednorazowo, na dzień ujęcia praw do emisji w ewidencji księgowej.
8. Na koniec każdego roku obrotowego danego okresu rozliczeniowego, na podstawie zweryfikowanego rocznego raportu, o którym mowa w art. 40 ust. 2 ustawy o handlu emisjami, wykorzystane prawa do emisji ulegają umorzeniu i wyłączają się je z ewidencji. Wyłączenie z ewidencji umorzonych praw następuje drogą obciążenia umorzenia praw do emisji oraz uznania praw do emisji.
9. 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 i wykazuje odpowiednio jako zysk lub stratę w pozycji pozostałych przychodów/kosztów operacyjnych. Zysk/stratę na sprzedaży praw do emisji ustala się porównując cenę ich sprzedaży netto z ich wartością ewidencyjną (bilansową) na dzień sprzedaży. Ponieważ sprzedaży podlegają prawa do emisji niewykorzystane, to wartość ewidencyjna sprzedawanych praw do emisji równa jest ich cenie nabycia (w przypadku praw do emisji wcześniej nie zakwalifikowanych jako przeznaczone do sprzedaży), skorygowanej o ewentualny odpis z tytułu trwałej utraty ich wartości.
10. 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 wystąpią okoliczności, dla których wcześniej skorygowane trwałą utratą wartości prawa do emisji odzyskują swoją wartość, dokonuje się odpisu przywracającego wartość wcześniej skorygowaną poprzez ujęcie różnicy na pozostałe przychody operacyjne.
11. Prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży, dla ich wykazania w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego, wycenia się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości. Przyjętą politykę rachunkowości w zakresie pozabilansowej wyceny praw do emisji przeznaczonych do sprzedaży należy przedstawić w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.

12. W przypadku, gdy liczba posiadanych praw do emisji jest mniejsza od przewidywanej do wykorzystania liczby praw do emisji należy utworzyć w ciężar kosztów wytworzenia produktów rezerwę na wartość praw do emisji brakujących. Kwotę rezerwy ustala się jako iloczyn ceny jednostkowej prawa do emisji i liczby brakujących do rozliczenia praw do emisji. Cenę jednostkową prawa do emisji stanowi odpowiednio:
- opłata za nabycie prawa do emisji, o której mowa w art. 25 ust. 1 ustawy o handlu emisjami, w przypadku prawa do nabycia dodatkowych praw do emisji, np. z tytułu przewidzianego w art. 55 ustawy o handlu emisjami,
  - cena rynkowa (sprzedaży) praw do emisji w przypadku prawa do nabycia od innych osób lub
  - kara pieniężna, o której mowa w art. 50 ust. 1 i 4 ustawy o handlu emisjami.
- Sposób ustalenia kwoty rezerwy wymaga opisanie w dokumencie stanowiącym podstawę ujęcia rezerwy w księgach, a także w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.
13. Wartość niesprzedanych i niewykorzystanych praw do emisji na koniec roku obrotowego w okresie rozliczeniowym oraz na koniec okresu rozliczeniowego, które zgodnie z art. 28 i 47 ustawy o handlu emisjami ulegają umorzeniu, odpisuje się na pozostałe koszty operacyjne danego i odpowiednio ostatniego roku obrotowego okresu rozliczeniowego.
14. Koszty weryfikacji rocznego raportu z gospodarowania prawami, o których mowa w art. 44 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 danego roku obrotowego, którego raport dotyczy należy utworzyć stosowną rezerwę. W przypadku niemożliwości wiarygodnego oszacowania kwoty rezerwy kosztami badania raportu obciąża się koszty tego okresu sprawozdawczego, w którym zostały one rzeczywiście poniesione.

**Minimalny zakres informacji dodatkowej, dotyczącej praw do emisji zanieczyszczeń w sprawozdaniu finansowym prowadzącego instalację**

15. Prowadzący instalację zamieszcza w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego co najmniej następujące informacje:
- przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w zakresie ujmowania i wyceny praw do emisji, w tym: zasady amortyzacji, zasady wyceny pozabilansowej praw do emisji, w tym przeznaczonych do sprzedaży, zasady ustalania odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości oraz rezerw na prawa do emisji do pokrycia,
  - liczbę oraz wartość nabycia przyznanych praw do emisji dla każdej instalacji dla całego okresu rozliczeniowego wraz z ceną ich nabycia oraz ich wartością rynkową na koniec danego roku obrotowego,
  - liczbę oraz wartość dodatkowo przydzielonych praw do emisji w roku obrotowym i w całym okresie rozliczeniowym, w tym prawa do emisji przydzielone na podstawie przepisów art. 55 ust. 1 ustawy o handlu emisjami,
  - liczbę 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,
  - liczbę i wartość rynkową praw do emisji przeznaczonych do sprzedaży na dzień bilansowy w rachunku ciągłym (zmiany na przestrzeni roku obrotowego i całego okresu rozliczeniowego),
  - wynik na sprzedaży praw do emisji,
  - liczbę oraz wartość praw do emisji umorzonych w bieżącym i poprzednich latach okresu rozliczeniowego, w tym z tytułu likwidacji instalacji,
  - wartość bieżących i skumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz wartość odpisów przywracających wcześniej ujętą ich wartość,
  - liczbę oraz kwotę rezerwy na pokrycie niedoboru praw do emisji oraz

- j) liczbę praw do emisji przeznaczoną do przeniesienia na kolejne lata obrotowe okresu rozliczeniowego oraz ewentualną liczbę praw do emisji do przeniesienia na kolejny okres rozliczeniowy.
16. W przypadku, gdy jednostka realizuje swoje prawa do emisji za pośrednictwem zarządcy grupy instalacji, należy wskazać zarządcę grupy instalacji oraz przedstawić takie informacje o gospodarowaniu prawami do emisji, które pozwolą ocenić politykę zarządcy grupy instalacji w stosunku do prowadzącego instalację.
17. Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdania z działalności powinny również w tym sprawozdaniu zamieścić syntetyczną informację o wykorzystaniu praw do emisji, wynikach przeprowadzonej weryfikacji raportu oraz mogących się pojawić trudnościach w realizacji i użytkowaniu przyznaných praw do emisji.

#### **Ujęcie nabytych praw do emisji przez inne jednostki (pośredników)**

18. 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 5 i art. 35 ustawy o rachunkowości. Zaleca się ujęcie nabytych praw do emisji jako inwestycji krótkoterminowych i ich wycenę na podstawie ceny nabycia lub ceny rynkowej zależnie od tego, która z nich jest niższa.
19. W przypadku znaczących różnic między wyceną praw do emisji według cen ich nabycia i cen rynkowych należy w informacji dodatkowej przedstawić dane o tych prawach w wartościach rynkowych.

#### **Podatek odroczony z tytułu praw do emisji**

20. Przyznane (nabyte) prawa do emisji, które są przeznaczone przez prowadzącego instalację do wykorzystania na własne potrzeby, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, jak również podlegają ewentualnej korekcie z tytułu utraty ich wartości. Zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zmianami) prawa takie nie są zaliczane do podlegających amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych (art. 16b ust. 1 i 2)<sup>1</sup>, wobec czego ich nabycie może zostać uznane za koszt uzyskania przychodów z chwilą ich wprowadzenia do ksiąg rachunkowych.<sup>2</sup> Wartość bilansowa przyznaných (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 tworzenie aktywów lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego według zasad ustawy o rachunkowości oraz Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 2 *Podatek dochodowy (zał. do Dz. Urz. Ministra Finansów z 2004r. Nr 13 poz. 132)*. Aktywa te i rezerwy rozlicza się poprzez pozycję podatku dochodowego w rachunku zysków i strat z chwilą umorzenia lub sprzedaży praw do emisji.

<sup>1</sup> Obecnie obowiązujące przepisy ustawy o podatku dochodowym określają zamknięty katalog składników majątkowych, zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych. Katalog ten nie zawiera pozycji takich, jak prawa do emisji zanieczyszczeń do powietrza.

<sup>2</sup> Wskazana tu zasada nie stanowi interpretacji, ani wykładni obowiązującego prawa podatkowego.