

PRAWA DO EMISJI GAZÓW CIEPLARNIANYCH I INNYCH SUBSTANCJI W KONTEKŚCIE STANOWISKA KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

Autor: Aleksandra Łakomiak

(„Rynek Energii” – luty 2007)

Słowa kluczowe: uprawnienia do emisji, prawa majątkowe, wartości niematerialne i prawne, rachunkowość, handel uprawnieniami do emisji

Streszczenie. Handel uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, a w zasadzie dwutlenku węgla, jest już w Polsce rzeczywistością. Przyznanie, utrzymanie i obrót uprawnieniami do emisji to zdarzenia, jakie zachodzą w podmiotach gospodarczych zobligowanych do ich uzyskania. Pojawienie się w nich instrumentu polityki ochrony środowiska wpłynie na sytuację finansową i majątkową tych jednostek. Odwzorowanie rzetelnego i wiernego obrazu podmiotu zapewni rachunkowość. Dostarczy informacji o wartościowym wpływie praw do emisji na osiągnięte wyniki. Dorobek naukowy rachunkowości oraz doświadczenie praktyki gospodarczej wypracowały już porozumienie dotyczące przedmiotu rachunkowości. W artykule przedstawiono podmiot, przedmiot i metody rachunkowości. Dokonano identyfikacji zdarzeń gospodarczych mających wpływ na majątek i wynik finansowy podmiotów gospodarczych zobligowanych do uczestnictwa w systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych.

1. WSTĘP

System handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych ustanowiła Dyrektywa nr 2003/87/WE z 13 października 2003 r. - zmieniająca dyrektywę 96/61/WE. Do polskiego porządku prawnego dyrektywa została transponowana za pomocą ustawy z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji [15].

System handlu uprawnieniami do emisji składa się z dwóch podsystemów:

- 1) wspólnotowego systemu handlu uprawnieniami,
- 2) krajowego systemu handlu uprawnieniami do emisji.

Wspólnotowy system handlu uprawnieniami obejmuje gazy cieplarniane emitowane na terenie Wspólnoty Europejskiej. Zgodnie z ustawą o handlu emisjami gazy cieplarniane stanowią:

- 3) dwutlenek węgla (CO₂),
- 4) metan (CH₄),
- 5) podtlenek azotu (N₂O),
- 6) fluoropochodne węglowodorów (HFCs),
- 7) perfluoropochodne związki węgla (PFCs),
- 8) sześćfluorek siarki (SF₆).

Krajowy system handlu uprawnieniami do emisji obejmuje substancje inne niż gazy cieplarniane i jest ustanowiony na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Do substancji innych niż gazy cieplarniane zaliczane są pierwiastki chemiczne i związki chemiczne wprowadzone do powietrza, tj. dwutlenek siarki (SO₂), tlenki azotu (NO_x) oraz pyły.

W 2005 r. uruchomiono europejski rynek handlu uprawnieniami do emisji gazów

cieplarnianych. W początkowym jednak okresie system handlu emisjami objęto jedynie dwutlenek węgla pochodzący z branż i instalacji emitujących najczęściej tych gazów. Są to głównie obiekty związane ze spalaniem paliw. Systemem objętych jest około 12000 instalacji z całej Unii Europejskiej, w tym 878 instalacji z Polski. Systemem handlu uprawnieniami do emisji, zwanym dalej prawami do emisji, objęte są między innymi elektrownie zawodowe, elektrociepłownie i ciepłownie zawodowe.

Ujęte w krajowym i wspólnotowym systemie handlu uprawnienia do emisji są rozdzielane w krajowym planie rozdziału uprawnień do emisji zgodnie z ustawą o handlu emisjami. Każdemu przedsiębiorstwu przydzielono lub przydzielono się wielkość emisji, jaką będą mogły zrealizować w pierwszej fazie funkcjonowania rynku. Przydział uprawnień (jedno uprawnienie odpowiada emisji 1 tony CO₂) ma zapewnić pokrycie własnych potrzeb emisyjnych, wynikających z wielkości produkcji. Wygospodarowana nadwyżka (np. w wyniku przeprowadzonych modernizacji) może zostać sprzedana na rynku, po spełnieniu pewnych warunków, o których poniżej. W przypadku posiadania niewystarczającej ilości uprawnień, prowadzący instalację musi dokupić ilość potrzebną do prowadzenia produkcji lub zapłacić karę za brak uprawnień.

Prawa do emisji gazów cieplarnianych przyznawane podmiotom gospodarczym są instrumentami ochrony środowiska [2]. Wraz z wprowadzeniem ich w życie gospodarze przed rachunkowością, stanowiącą z jednej strony system identyfikacji i pomiaru zdarzeń gospodarczych a z drugiej dyscyplinę naukową, pojawiło się zadanie. Polega ono na wyznaczeniu tożsamości i wycenie praw do emisji gazów cieplarnianych. Zadanie to wymaga interpretacji zachodzącego w przedsiębiorstwie procesu zmian (ocenie) z równoczesnym określeniem wartościowego wpływu tych zmian na majątek lub wynik gospodarowania jednostki.

W artykule autorka interpretuje prawa do emisji gazów cieplarnianych przyznane prowadzącym instalacje z uwzględnieniem zasad rachunkowości. Pominięto w nim problematykę identyfikacji i ujęcia praw do emisji w jednostkach zajmujących się handlem prawami, tzn. u pośredników.

2. PRAWA DO EMISJI GAZÓW CIEPLARNIANYCH A PODMIOT I PRZEDMIOT RACHUNKOWOŚCI

Rachunkowość pełni różne funkcje (informacyjną, dowodową, kontrolną i sprawozdawczo-analityczną) i realizuje wiele celów (służy podejmowaniu decyzji ekonomicznych). Integralną cechą rachunkowości jest to, że posiada zbiór metod poznawczych, zarazem obiektywnych i ponadczasowych. Metodami poznawczymi rachunkowości są:

- metoda podmiotowa,
- metoda momentów i okresów sprawozdawczych,
- metoda bilansowa,
- metoda grupowania,
- metoda wyceny [10].

Podmiotem rachunkowości są jednostki, majątkowo wyodrębnione w sposób formalnoprawny lub umowny, prowadzące rachunkowość, wymienione w art. 2 ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (w skrócie uor) [13].

Metoda podmiotowa umożliwia interpretację i rejestrację zdarzeń gospodarczych zachodzących w tych jednostkach. Czynności te wykonuje się zawsze z punktu widzenia jednostki, w której zdarzenia występują. Z tego powodu też, wpływ przyznaných uprawnień do emisji należy rozpatrywać w podmiotach posiadających instalacje objęte wspólnotowym systemem handlu uprawnieniami do emisji i jednocześnie przekraczających wartości progowe odniesione do zdolności produkcyjnych tych instalacji.

Prawa do emisji przyznawane są podmiotom prowadzącym instalacje w rozumieniu ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska [14]. Zgodnie z brzmieniem wymienionej ustawy instalacje są to:

- stacjonarne urządzenie techniczne lub ich zespół powiązany technologicznie, do których tytuł prawny posiada ten sam podmiot i położonych na terenie jednego zakładu,
- obiekty budowlane nie będące urządzeniami technicznymi ani ich zespołami, których eksploatacja może spowodować emisję, tzn. wprowadzanie bezpośrednio lub pośrednio do powietrza, wody, gleby lub ziemi substancji lub energii, w wyniku działalności człowieka.

Metoda momentów i okresów sprawozdawczych pozwala, w dowolnym momencie, na wartościowe określenie wielkości majątku i źródeł jego pochodzenia w występujących kolejno po sobie momentach.

Dualne spojrzenie na majątek jednostki i ciągłe poszukiwanie równowagi między ilościowymi i finansowymi cechami obserwowanych zjawisk zapewnia metoda bilansowa. Metoda ta umożliwia rozpatrywanie majątku i procesów gospodarczych w aspekcie przyczynowo-skutkowym. Narzędziem wyceny przyczyn i skutków działalności gospodarczej jednostki jest miernik pieniężny, idealny miernik wartości.

Metoda grupowania umożliwia tworzenie zbiorowości w zakresie przedmiotu rachunkowości, którym są zdarzenia, zjawiska i procesy gospodarcze związane z ruchem i finansowaniem środków, zachodzące w jednostkach gospodarujących i dające się wyrazić wartościowo. Kryterium klasyfikacji stanowi wyróżnienie elementów wspólnych lub różnicujących określone grupy zjawisk. Przyznane uprawnienia do emisji substancji wymagają zinterpretowania i przypisania, do którejś ze zbiorowości rachunkowej. A zastosowanie metody wyceny pozwala na określenie w mierniku pieniężnym danej grupy zjawisk i na ich selekcję zgodnie z kryterium wartości w różnych momentach w ciągu okresu. Wycena uprawnień do emisji pozwoli na wartościowe ich ujęcie w księgach rachunkowych w dwóch kluczowych momentach: w dniu pozyskania uprawnień i na dzień bilansowy (pierwszy lub kolejne).

3. IDENTYFIKACJA PRAW DO EMISJI ZANIECZYSZCENÍ

Problemem księgowego ujęcia praw do emisji, przez polskie przedsiębiorstwa, zajął się Komitet Standardów Rachunkowości (KSR), opracowując swoje stanowisko w tej sprawie. Poglądy KSR przedstawia Załącznik do uchwały nr 6/05 Komitetu Standardów Rachunkowości z 28 listopada 2005 r. [8]. Stanowisko odnosi się do uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji w rozumieniu stosownej ustawy z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu emisjami. Stanowisko KSR uwzględnia także przepisy

ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Zgodnie z art. 10 ust. 3 tejże uor w sprawach nieuregulowanych jednostki, inne niż sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR), dokonując wyboru zasad (polityki) rachunkowości, mogą stosować krajowe standardy rachunkowości, a w przypadku ich braku rozwiązania określone w MSR. Przez MSR rozumie się również Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz ich interpretacje przyjęte przez Unię Europejską w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej. Interpretacja praw do emisji zawarta w IFRIC 3 nie została zaakceptowana przez UE i wobec powszechnej krytyki została przez wydawcę - International Accounting Standard Board (Radę ds. Standardów Rachunkowości) - uchylona.

KSR zaliczył przyznane jednostkom prawa do emisji do aktywów jednostki, a w szczególności do wartości niematerialnych i prawnych. Stosując zasadę istotności (określoną w art. 8 ust. 1 ustawy) oraz uwzględniając przepisy podatkowe dotyczące kosztów uzyskania przychodów, jednostka mogła ustalić, że prawa majątkowe nie będą zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli ich jednostkowa wartość nie przekroczy kwoty, do której wydatki poniesione na nabycie tych praw stanowią koszty uzyskania przychodów (w myśl art. 10d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych -kwota ta wynosi 3.500 zł). Utożsamienie praw do emisji zanieczyszczeń do wartości niematerialnych i prawnych wymaga sprawdzenia czy spełniają one definicję aktywów oraz wartości niematerialnych?

Przez aktywa jednostki należy rozumieć kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe:

- o wiarygodnie określonej wartości,
- powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń,
- które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Posiadacz praw do emisji sprawuje nad nimi kontrolę. Zgodnie z kodeksem cywilnym prawa majątkowe stanowią mienie (art. 44). A w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą (art. 140) [12]. Prowadzący instalację może rozporządzać uprawnieniami - wykorzystać je lub sprzedać - po uzyskaniu zezwolenia wydanego przez Krajowego Administratora Systemu Handlu Uprawnieniami do Emisji.

Jednostka gospodarcza zaliczy dany składnik - prawa do emisji - do aktywów, jeżeli jego wartość jest wiarygodnie określona. Wyznaczenie wartości w sposób wiarygodny oznacza, że przyjęta do wyceny metoda nie zawiera istotnych błędów i zniekształceń oraz w jak najlepszy sposób odwzoruje rzeczywistość. Żadne jednak metody wyceny nie zastąpią rynku w ustalaniu rzeczywistej wartości wycenianej pozycji [9].

Prowadzenie działalności gospodarczej, w trakcie której jednostka emituje gazy cieplarniane, ponieważ ma taką a nie inną instalację i technologię, jest przyczyną i jednocześnie, tym przeszłym zdarzeniem, w wyniku którego pojawiły się prawa do emisji.

Posiadanie praw do emisji przynosi korzyści ekonomiczne w różnej postaci. Posiadacz praw nabywa przywilej - nie ponosi wydatków na opłaty i kary za zanieczyszczenie środowiska wynikających z Rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie opłat za korzystanie ze środowiska (zwolnienie z opłaty tylko w pierwszym roku trwania pierwszego okresu

rozliczeniowego) [5]. Dba o zachowanie norm emisji. W długim okresie jednostka zapewnia sobie możliwość kontynuowania działalności zgodnej z ustawą Prawo ochrony środowiska. W sytuacji, kiedy podmiot nie spełniania norm emisji działalność jednostki może zostać wstrzymana, a nawet zamknięta. W art. 364 wymienionej ustawy czytamy:

Jeżeli działalność prowadzona przez podmiot korzystający ze środowiska albo osobą fizyczną powoduje pogorszenie stanu środowiska w znacznych rozmiarach lub zagraża życiu lub zdrowiu ludzi, wojewódzki inspektor ochrony środowiska wyda decyzję o wstrzymaniu tej działalności w zakresie, w jakim jest to niezbędne dla zapobieżenia pogarszaniu stanu środowiska.

Przyznane prawa do emisji stanowią aktywa trwałe, przez które rozumie się aktywa utrzymywane w jednostce co najmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe. Uprawnienia do emisji przyznawane są podmiotom objętym wspólnotowym systemem handlu na kilkuletni okres rozliczeniowy. Zgodnie z art. 6 pkt. 3 ustawy o handlu emisjami oraz art. 3. Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 31 marca 2006 r. w sprawie rodzajów instalacji objętych wspólnotowym systemem handlu uprawnieniami do emisji [7], długość okresu rozliczeniowego dla wspólnotowego systemu handlu uprawnieniami do emisji wynosi dla pierwszego okresu rozliczeniowego - trzy lata (2005 - 2007), a dla następnych - 5 lat. Prawa te spełniają warunek gospodarczego korzystania w okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok.

Dla poparcia słusznego stanowiska KSR w sprawie interpretacji i przypisania praw do emisji do jednej ze zbiorowości rachunkowej przedstawiona zostanie poniżej charakterystyka wartości niematerialnych i prawnych. Przez wartości niematerialne i prawne rozumie się **nabyte** przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, **prawa majątkowe** nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki. Prawa majątkowe muszą zostać nabyte, a nie wytworzone. Z ustawy - Prawo ochrony środowiska - wynika jednoznacznie, że podmiot dysponujący tytułem prawnym do instalacji jest jej posiadaczem. Oznacza to, że właściciel instalacji czerpie pożytki i jednocześnie ponosi ryzyko związane z gospodarowaniem. Aktywa muszą przynosić jednostce korzyści ekonomiczne. O korzyściach była mowa przy charakterystyce aktywów.

Ze względu na to, że jednostki objęte wspólnotowym systemem handlu emisjami mają obowiązek w tym systemie uczestniczyć, to nabycie praw do emisji przypomina nabycie koncesji na działalność określonego rodzaju. Koncesje są zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych i stanowią upoważnienie do wykonywania działalności gospodarczej wydawane przez władze administracyjne.

4. PROBLEMY WYCENY PRAW DO EMISJI

Prawa do emisji ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich przyznania przez Krajowego Administratora Systemu Handlu Uprawnieniami do Emisji lub nabycia w cenie nabycia.

Ustalenie wartości początkowej praw do emisji następuje według ceny nabycia, którą stanowi cena zakupu danego składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz

powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, upusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu, czyli ceny sprzedaży możliwej do uzyskania na dzień bilansowy.

Cenę nabycia praw do emisji stanowi opłata uiszczana przez prowadzącego instalację na rzecz Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

Zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy o handlu emisjami opłata za uprawnienia do emisji (zarówno przyznawanych w krajowym planie dla instalacji istniejących, jak i instalacji nowych, przyznawanych w zezwoleniu) równa jest „iloczynowi liczby uprawnień do emisji przyznanych 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 (CO₂) i metanu (CH₄)”.

Zdaniem autorki artykułu, wyznaczanie wartości początkowej praw na podstawie zawartej w art. 25 ust. 1 jest formułą uproszczoną, ponieważ podstawą jej ustalenia jest liczba uprawnień do emisji przyznanych tylko na pierwszy rok okresu rozliczeniowego. Jak powinna zatem przebiegać wycena praw przyznanych na kolejne lata okresu rozliczeniowego? Z art. 25 ust. 1 wynika, że jednostka pozyskująca prawa nie ponosi opłat w kolejnych latach okresu rozliczeniowego. Czy rzeczywiście ich nie ponosi? Rozważyć należy, czy opłata „początkowa” nie stanowi wartości początkowej wszystkich nabytych praw majątkowych w okresie rozliczeniowym oraz jakie inne wydatki jednostka ponosi w związku z zaistnieniem praw do emisji.

Prowadzący instalację, któremu przyznano uprawnienia uiszcza opłatę w stosunku do liczby przyznanych praw na pierwszy rok okresu rozliczeniowego, ale równocześnie jest zwolniony z opłat za wprowadzanie gazów do powietrza, o których mowa w ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska. Na podstawie art.290 ust.2 przytoczonej ustawy wydawane jest rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie opłat za korzystanie ze środowiska, zawierające jednostkowe stawki opłat za gazy wprowadzane do powietrza, które to stanowią element wyceny uprawnień na dzień ich przyznania.

Nie zastosowanie zwolnienia z opłat za korzystanie ze środowiska byłoby sprzeczne z zapisami Dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady. W przeciwnym przypadku podmioty miałyby obowiązek płacić dwa razy za emisję CO₂ - za prawo do emisji i rzeczywiste wielkości wprowadzone do powietrza. W rzeczywistości opłaty za prawo dotyczą wielkości umownych - przewidywanych - dotychczas przewyższających wielkości rzeczywiste.

Opłaty ponoszone za korzystanie ze środowiska - za wykorzystanie środowiska - to kwoty wyliczone na bazie rzeczywistej ilości emisji. W kolejnych latach okresu rozliczeniowego posiadacz instalacji nie płaci już za przyznawane prawo, ale jest zobowiązany do ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza.

KSR przyjmuje stanowisko, iż prawa do emisji przyznane na kolejne lata okresu rozliczeniowego, poza pierwszym, stanowi cena nabycia wyliczana zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, tj. na podstawie jednostkowej ceny sprzedaży przyznanego prawa do emisji oraz liczby praw do emisji przyznanych 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].

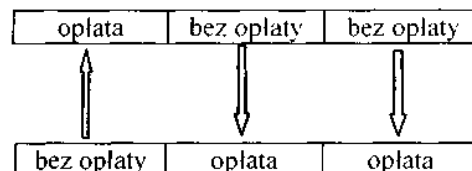
Przyjęcie założenia, że opłata ponoszona przez posiadacza instalacji odpowiada tylko wartości praw dla pierwszego roku okresu rozliczeniowego a nie wszystkich lat, „to zgodnie z przepisami art. 41 ust. 2 w powiązaniu z ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości uzasadnia to ujęcie tych praw jako rozliczeń międzyokresowych 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 przyznanego nieodpłatnie prawa do emisji.”

Wycena praw do emisji na kolejne lata w cenie sprzedaży, oznacza konieczność uwzględnienia wartości tych praw na dzień ich pozyskania, czyli w pierwszym roku okresu rozliczeniowego. Cenę praw do emisji ustalić można na podstawie jednostkowej stawki opłaty, obowiązującej nie dla pierwszego roku okresu rozliczeniowego - czyli już minionego, a dla bieżącego wykorzystując informacje zawarte w rozporządzeniach Rady Ministrów w sprawie opłat za korzystanie ze środowiska uchwalanych przed rokiem obowiązywania. Byłaby to cena bardziej aktualna, wymagająca corocznego aktualizowania, ale jest sprzeczna z wyceną bilansową aktywów trwałych bazujących na cenach historycznych.

Ustawa o handlu emisjami

opłata = ilość praw przyznaných x stawka

3-letnie prawa



Rozporządzenie w sprawie opłat za korzystanie ze środowiska

opłata = ilość emisji w roku x stawka

Rys.1. Wycena praw do emisji na dzień ich pozyskania. Źródło: opracowanie własne

Przyjęta w ustawie o handlu emisjami decyzja o odpłatności za uczestnictwo w systemie handlu jest sprzeczną z zapisami Dyrektywy 2003/87/WE. Co prawda nastąpiło przesunięcie z ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska na opłatę za prawa do emisji, to jednak opłaty te nie dotyczą tej samej wielkości emisji CO₂. Przedstawiony rysunek stwarza złudne wrażenie, że bilans opłat w każdym roku jest taki sam, jak przed przyznaniem uprawnień. Kwota wycenionych na pierwszy rok okresu rozliczeniowego uprawnień nie będzie stanowiła kwoty odpowiadającej rzeczywistej wielkości emisji CCK. Jednostka gospodarcza nie przewidzi ile tak naprawdę zużyje surowca (węglą) i ile będzie musiała posiadać praw, służących pokryciu rzeczywistej emisji CO₂.

W Dyrektywie stwierdza się, że uprawnienia w pierwszym okresie rozliczeniowym rozdawane są za darmo, jak również uczestnictwo w systemie jest darmowe. Zidentyfikowane opłaty za uczestnictwo dotyczą jednak:

- 1) pierwszego wpisu do KRU (450 zł) (art. 12),
- 2) przyznanych w KPRU uprawnień na pierwszy rok okresu rozliczeniowego (art. 25),
- 3) weryfikacji rocznego raportu, sporządzanego na dzień 31 grudnia minionego roku (art. 40 ust.2 oraz art. 44),
- 4) opłaty za otwarcie, administrowanie i utrzymanie rachunku w Krajowym Rejestrze Uprawnień do Emisji, jeżeli Minister właściwy do spraw środowiska wyda rozporządzenie określające wysokość stawek (art. 6 Regulaminu utworzenia, administrowania...)[6].

Nie rzadziej niż na dzień bilansowy wartości niematerialne i prawne wycenia się według cen nabycia lub wartości przeszacowanej, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (art. 28 ust. 1 pkt 1 uor).

Skorzystanie z prawa do prowadzenia działalności spowoduje zmniejszenie ich wartości z równoczesnym zaliczeniem tej wartości bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej. Uprawnienia do emisji ulegają umorzeniu w liczbie odpowiadającej rzeczywistej wielkości emisji CO₂ z instalacji w danym roku. Stan i wartość początkową posiadanych przez posiadacza praw do emisji ulega zmniejszeniu na skutek odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych). Amortyzacja praw do emisji zwiększa koszty wytworzenia produktów (zdaniem autorki artykułu stanowi koszt uzasadniony). Wysokość amortyzacji ustala się jako iloczyn wykorzystanych w danym okresie praw do emisji oraz jednostkowej ceny ich nabycia. 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.

Gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości przewidywanych korzyści ekonomicznych zachodzi okoliczność „trwałej utraty wartości”. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego, doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto (nie chodzi tu o ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego aktywu), a w przypadku jej braku - do ustalonej w inny sposób wartości godziwej (art. 28 ust. 7 uor).

Do trwałej utraty wartości praw dojdzie wtedy, gdy:

- prowadzący instalację na koniec okresu rozliczeniowego posiada niewykorzystane uprawnienia do emisji, a nie uzyska zgody organu właściwego do wydania zezwolenia na przeniesienie ich w całości albo w części na następny okres rozliczeniowy (art. 28 ustawy o handlu uprawnieniami),
- instalacja jest przeznaczona do likwidacji, a produkcja nie jest przenoszona do innej instalacji (art. 32 ustawy o handlu uprawnieniami); uprawnienia przyznane dla likwidowanej instalacji do emisji ulegają umorzeniu z dniem zaprzestania produkcji,
- z rocznego raportu wynika, że emisja rzeczywista była większa niż emisja wynikająca z liczby posiadanych uprawnień do emisji na dzień 31 grudnia danego roku, a organ właściwy do wydania zezwolenia wyrazi zgodę prowadzącemu instalację na pokrycie tej różnicy uprawnieniami do emisji przyznanymi wnioskodawcy na następny rok okresu rozliczeniowego (art. 47). To przesunięcie w czasie, tzn. wcześniejsze wykorzystanie praw musi skutkować dodatkowym odpisem umorzeniowym.

Odpis z tytułu trwałej utraty wartości praw do emisji, dokonany zgodnie z art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości odnosi się w koszty pośrednio związane z działalnością operacyjną, tj. w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych 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. Zdaniem autorki referatu w przypadku zajścia zdarzenia powodującego trwałą utratę wartości praw, nie może mieć miejsce przywrócenie wartości zasobu majątkowego, które na trwałe tę wartość utraciło [15].

5. OBRÓT PRAWAMI DO EMISJI

Stan i wartość praw do emisji może się zwiększać na skutek pierwotnego przyznania lub zakupu.

Każdy uczestnik Systemu Handlu Upewnieniami do Emisji może przeprowadzać różnorodne transakcje z udziałem praw. Posiadane upewnienia może:

- 1) wykorzystać na własne potrzeby, odpowiadające rzeczywistej emisji danej substancji do powietrza,
- 2) sprzedawać,
- 3) kupować,
- 4) przenosić pomiędzy instalacjami do których ma tytuł prawny,
- 5) deponować na potrzeby wykorzystania w następnym roku, lub nawet w następnym okresie rozliczeniowym - za zgodą władz.

Prowadzący instalację objętą systemem, któremu przyznano upewnienia do emisji w krajowym planie, może wykorzystać je na własne potrzeby lub sprzedać te upewnienia po uzyskaniu zezwolenia.

We wspólnotowym systemie handlu upewnieniami do emisji umowy sprzedaży upewnień do emisji mogą być zawierane między:

- osobami fizycznymi,
- osobami prawnymi,
- jednostkami organizacyjnymi nie będącymi osobami prawnymi pochodzącymi ze Wspólnoty Europejskiej lub osobami i jednostkami z państw upewnionych, które ratyfikowały Protokół z Kioto do Ramowej konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu, sporządzony dnia 11 grudnia 1997 r.

Umowa sprzedaży upewnień do emisji powinna być zgłoszona, w ciągu 3 dni roboczych od dnia jej zawarcia, do Krajowego Rejestru, pod rygorem nieważności.

Inaczej niż we wspólnotowym systemie handlu upewnieniami, w przypadku krajowego systemu handlu upewnieniami do emisji innych substancji, niż gazy cieplarniane, umowy sprzedaży upewnień do emisji będą mogły być zawierane **wyłącznie** między prowadzącymi instalacje, którym przyznano upewnienia do emisji. Ograniczenie liczby uczestników na rynku krajowym znacznie go zawęzi. Z zapisu art.26 ust. 2 ustawy o handlu upewnieniami jednoznacznie wynika, że w transakcjach sprzedaży-kupna **nie mogą brać udziału**

pośrednicy (np. giełda towarowa występująca w roli pośrednika rozliczeń).

Jednostka, która zamierza sprzedać prawa do emisji ujmuje je w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym (bilansie) łącznie z prawami do emisji przeznaczonymi do wykorzystania na własne potrzeby. Sprzedaż praw do emisji wpływa na wynik finansowy tego okresu sprawozdawczego, w którym prawa te zostały sprzedane. Wykazuje się je w bloku pozostałych przychodów lub kosztów operacyjnych w pozycji zysk lub strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych. 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.

Wykorzystanie posiadanych praw na własne potrzeby lub podjęcie decyzji o sprzedaży praw przedwcześnie może skutkować pojawieniem się sytuacji, gdy liczba posiadanych praw do emisji będzie mniejsza od przewidywanej do wykorzystania. Należy wtedy 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. Za cenę jednostkową prawa do emisji można przyjąć:

- a) cenę nabycia prawa do emisji, o której mowa w art. 25 ust. 1 ustawy o handlu emisjami,
- b) cenę nabycia w przypadku otrzymania dodatkowych praw do emisji z centralnej rezerwy, w sytuacji wystąpienia siły wyższej (art. 55 ustawy o handlu emisjami),
- c) cenę rynkową (sprzedaży) praw do emisji w przypadku nabycia od innych osób lub
- d) karę pieniężną (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.

Prowadzący instalację podlega karze pieniężnej:

- za brak uprawnień do emisji na pokrycie rzeczywistych wielkości emisji w poszczególnych latach okresu rozliczeniowego na dzień 31 grudnia każdego roku,
- za czasowo wykluczoną instalację z krajowego systemu handlu uprawnienia do emisji, jeżeli nie wywiązał się z zobowiązania,
- za brak zezwolenia zintegrowanego lub na wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, o których mowa w ustawie Prawo ochrony środowiska.

W przypadku Polski 1 tona CO₂ powstaje przy produkcji 1 MWh energii elektrycznej. Za 1 megawato-godzinę energii można uzyskać cenę sprzedaży 150 złotych, czyli nieco ponad 33 euro [16]. Zatem ponoszenie kary czyni produkcję bez posiadania uprawnień całkowicie nieopłacalną.

Z art. 17 ust. 1 uor wynika konieczność ujmowania w księgach rachunkowych szczegółowych informacji na temat wartości niematerialnych i prawnych. Dla każdej instalacji należy prowadzić odrębną ewidencję ilościowo-wartościową przyznaných praw do emisji. Ewidencja zmian w stanie wartości niematerialnych i prawnych wymaga dokładnej analityki, prowadzonej według poszczególnych tytułów.

6. ZAKOŃCZENIE

Własne przemyślenia autorki artykułu, jak i wyjaśnienia KSR rozwiązały podstawowe zagadnienia z zakresu nabycia, obrotu i zbycia nowego instrumentu polityki ochrony środowiska. Wiele wątpliwości jeszcze jednak pozostało do wyjaśnienia, a niektórych problemów jeszcze nie zidentyfikowano (np. przedsiębiorstwa będą mogły dokonywać obrotu uprawnieniami do emisji na terenie całej Unii w ramach wspólnego rynku Unii Europejskiej). Zadaniem rachunkowości będzie dostarczenie informacji podmiotom o skutkach nowych zdarzeń gospodarczych. W poszukiwaniu rozwiązań pomogą podmiotom przyjęte przez nich zasady (polityka) rachunkowe. A wybrane i stosowane przez jednostkę gospodarczą rozwiązania (dopuszczone ustawą o rachunkowości, w tym także określone w MSR), zapewnią wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Przyznane lub nabyte prawa przyniosą jednostce gospodarczej korzyści ekonomiczne. Będą one tym większe im skuteczniej zostaną wykorzystane,

LITERATURA

- [1] Ignatowski R.: Księgowe ujęcie praw do emisji gazów cieplarnianych w Polsce. Rachunkowość 2006, nr 1.
- [2] Łakomiak A.: System prawa ochrony środowiska w Polsce. Rynek Energii 2006, nr 3.
- [3] Pielichaty E.: [w:] pod red.: T. Cebrowskiej Rachunkowość finansowa i podatkowa. PWN, Warszawa 2006.
- [4] Regulamin utworzenia, administrowania i utrzymania rachunku w Krajowym Rejestrze Upoważnień do Emisji.
- [5] Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie opłat za korzystanie ze środowiska. Dz.U. 2004 Nr 279, poz. 2758.
- [6] Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 13 września 2005 r. w sprawie wyznaczenia Krajowego Administratora Systemu Handlu Upoważnieniami do Emisji, Dz.U. 2005 Nr 186, poz. 1562 i 1563.
- [7] Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 31 marca 2006 r. w sprawie rodzajów instalacji objętych wspólnotowym systemem handlu upoważnieniami do emisji, Dz.U. 2006 Nr 60, poz. 428 i 429.
- [8] Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw (upoważnień) do emisji zanieczyszczeń do powietrza, Załącznik do uchwały nr 6/05 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 28 listopada 2005.
- [9] Surdykowska S.: Wycena w środowisku nowej ekonomii - wartość księgowa kontra

wartość rynkowa. Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wrocław 2001, nr 911.

[10] Śnieżek E.: Wprowadzenie do rachunkowości: przykłady, zadania, testy, komentarze. Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 2003.

[11] Trwała utrata wartości środków trwałych - znaczenie pragmatyczne, semantyczne i syntaktyczne. Prace Naukowe AE im. O. Langego we Wrocławiu nr 1082 p.t. Rachunkowość krajów w drodze do Unii Europejskiej - utrata wartości aktywów, Wyd. AE im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 2005.

[12] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Dz.U. 1964 Nr 16 poz. 93.

[13] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 1994 Nr 121 poz. 591 oraz Dz. U.2002 r.. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.

[14] Ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, Dz.U. 2001 Nr 62, poz. 627 z późn. zm.

[15] Ustawa z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji, Dz. U. 2004 r., Nr 281, poz. 2784.

[16] Wójcik P.: Prawo i Środowisko 2004, nr 3.

RIGHTS TO CARBON DIOXIDE EMISSIONS ACCORDING TO ACCOUNTANCY STANDARDS COMMISSION

Key words: rights to carbon dioxide emission. assets law, immaterial and law values, accountancy and the rights to trade carbon dioxide emission

Summary. The rights to trade carbon dioxide emission and effectively to trade carbon dioxide itself are already a reality in Poland. Concession trade and permissions are facts for the trade companies. We could find an impact on accountancy as well as on financial situation and the wealth of the company in terms of environmental issues awareness. Practical issues and knowledge of science will result and impact accountancy. This article shows the subject and object as well as methods of accountancy linked to carbon dioxide emission rights. The impact of economical influence and the wealth of company who trades carbon dioxide had been identified.

Aleksandra Lakomiak, mgr. asystent, Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, Katedra Rachunkowości Finansowej i Kontroli,
e-mail: aleksandra.lakomiak@ae.wroc.pl