

MALGORZATA WĘGRZYŃSKA

WYCENA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH NA PRZYKŁADZIE PRAW DO EMISJI SZKODLIWYCH SUBSTANCJI DO ATMOSFERY

Słowa kluczowe: wartości niematerialne i prawne, szkodliwe substancje, emisja szkodliwych substancji do atmosfery, wycena wartości niematerialnych i prawnych

Keywords: intangibles, harmful substances, the emission of harmful substances into the atmosphere, the valuation of intangibles

Klasyfikacja JEL: G00, K32

Wprowadzenie

Uprawienie do emisji zostało zdefiniowane w ustawie o handlu uprawnieniami cieplarnianymi i innych substancji z 22 grudnia 2004¹ roku jako uprawnienie do wprowadzania do powietrza ekwiwalentów gazów cieplarnianych (lub innych wymienionych w ustawie), które może być sprzedane, przeniesione lub umorzone (art.3 pkt 15). Uprawnienia mają charakter zbywalny, posiadają realny wymiar ekonomiczny i wartość rynkową, a zatem wykazują cechy praw majątkowych. Uprawnienia przyznawane są obecnie w ramach Krajowego Planu Rozdziału Upnień. Cechy praw do emisji szkodliwych substancji do atmosfery sprawiają, że należy je także zidentyfikować, dokonać ich pomiaru, wyceny i prezentacji w systemie rachunkowości finansowej.

Celem artykułu jest zatem identyfikacja, pomiar, wycena i prezentacja tych praw w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz identyfikacja praw w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹ Ustawa z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji, DzU 2004, nr 281, poz. 2784.

Istota i znaczenie praw do emisji szkodliwych substancji do atmosfery

Protokół z Kioto w swojej pierwszej wersji nie definiował prawnie terminu uprawnienie do emisji CO₂. Mechanizm zdefiniowany w protokole² umożliwia państwom nabywanie od siebie jednostek przyznanej emisji gazów cieplarnianych. Zaistniała więc możliwość zmniejszania kosztów redukcji lub pochłaniania emisji w celu zmniejszania całkowitych kosztów zmian klimatu. Należy zaznaczyć, że zbywalne jednostki emisji nie otrzymały żadnej szczegółowej prawnej definicji w ramach prawa międzynarodowego³. Brak definicji wymusił na krajach europejskich uregulowanie tego obszaru. W Niemczech uznano, że uprawnienia do emisji dwutlenku węgla nie są papierami wartościowymi. Rumunia zdefiniowała uprawnienie jako instrument finansowy⁴.

Definicję emisji w znaczeniu ekologicznym podano w ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 roku Prawo ochrony środowiska⁵. Poprzez emisje⁶ ustawodawca określa wprowadzanie bezpośrednio lub pośrednio, w wyniku działalności człowieka, do powietrza, wody, gleby lub ziemi: substancji bądź energii takich jak ciepło, hałas, wibracje lub pola elektromagnetyczne.

Przy czym, substancje to pierwiastki chemiczne oraz ich związki, mieszaniny lub roztwory występujące w środowisku lub powstałe w wyniku działalności człowieka. Substancje niebezpieczne zaś to jedna lub więcej substancji albo mieszaniny substancji, które ze względu na swoje właściwości chemiczne, biologiczne lub promieniotwórcze mogą, w razie nieprawidłowego obchodzenia się z nimi, spowodować zagrożenie życia lub zdrowia ludzi lub środowiska; substancją niebezpieczną może być surowiec, produkt, półprodukt, odpad, a także substancja powstała w wyniku awarii⁷.

Brak jakiegokolwiek wspólnej definicji prawnej dla uprawnień do emisji CO₂ w Europie wywołuje poczucie niepewności i widoczny jest w braku harmonizacji przepisów prawa, dotyczących statusu uprawnień do emisji CO₂.

Ujęcie księgowe i podatkowe praw do emisji szkodliwych substancji do atmosfery

Na mocy uchwały nr 18/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 21.12.2011 roku w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych⁸ obowiązują nowe zasady księgowania

² Art. 17 protokół z Kioto http://matrix.ur.krakow.pl/~isig/kbw/akty_prawne/PROTOKOL-KIOTO.pdf (3.03.2013).

³ http://pewp.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=118:ujednoczenie-statusu-prawnego-uprawnienie-do-emisji-co2-&catid=37:gospodarka&Itemid=56 (3.03.2013).

⁴ http://pewp.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=118:ujednoczenie-statusu-prawnego-uprawnienie-do-emisji-co2-&catid=37:gospodarka&Itemid=56 (3.03.2013).

⁵ *Prawo ochrony środowiska*, DzU (23.01.2008).

⁶ na podstawie Art. 3 Ustawy Prawo Ochrony Środowiska z dnia 27 kwietnia 2001 roku.

⁷ na podstawie Art. 3 Ustawy Prawo Ochrony Środowiska z dnia 27 kwietnia 2001 roku.

⁸ www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4,16,181,1949,,uchwala-nr-1811-komitetu-standardow-rachunkowosci-z-dnia.html (3.03.2013).

nia i prezentacji z zakresu tej działalności podmiotu gospodarczego. Niniejsze stanowisko odnosi się do uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w rozumieniu ustawy z dnia 28 kwietnia 2011 roku o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (DzU, 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 roku – Prawo ochrony środowiska (DzU 2008, nr 25, poz. 150 z późn. zm.) oraz operatorom statków powietrznych. Stanowisko uwzględnia przepisy ustawy o handlu emisjami, a także ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (DzU 2009, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.), 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 emisji⁹.

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 ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich nabycia w cenie nabycia oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym w oddzielnej pozycji w grupie wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na ich przeznaczenie. Dla każdej instalacji prowadzi się odrębną ewidencję ilościowo-wartościową przyznanых praw do emisji.

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 przyznanых praw.

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 zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych dokonywanych od tych praw. Rozliczenie przychodów następuje z chwilą wykorzystania lub sprzedaży przyznanых nieodpłatnie praw do emisji.

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 przyznanых praw do emisji prowadzi dla utworzonej grupy instalacji zarządca grupy instalacji. W takim przypadku prowadzący instalację podaje ilościową i opisową informację o przyznanых 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.

Prawa do emisji, które jednostka zamierza sprzedać, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym (bilansie) łącznie z prawami do emisji

⁹ www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4,16,181,1949,,uchwala-nr-1811-komitetu-standardow-rachunkowosci-z-dnia.html (3.03.2013).

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).

Oplaty za przyznanie praw do emisji, łącznie z opłatą za wpisanie do rejestru, zwiększają odpowiednio koszty wytworzenia produktów lub koszty sprzedanych praw tego okresu, 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.

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 ostanie przyszło – pierwsze wyszło (LIFO).

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.

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 sprzedaży 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 ostanie 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.

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

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, 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.

W przypadku, gdy liczba posiadanych praw do emisji jest mniejsza od przewidywanej do wykorzystania liczby praw do emisji za rok obrotowy, 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.

Sposób ustalenia kwoty biernych rozliczeń międzyokresowych wymaga opisania 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 2008, nr 12, poz. 90).

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

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;
- 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.

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.

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)

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.

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

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 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2011, nr 74, poz. 397 z późn. zm.), 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 wprowadzenia tych praw do ksiąg rachunkowych². 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 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 2010, 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.

Podsumowanie

Prawo do emisji szkodliwych substancji do atmosfery nie jest terminem nowym w regulacjach międzynarodowych, jednak istnieją pewne trudności w jego zdefiniowaniu. Każde z państw członkowskich Unii Europejskiej definiuje ten termin w różny sposób. Istnieje więc potrzeba ujednoczenia terminologii w tym zakresie. Problem ten przenosi się także na grunt rachunkowości finansowej. Potrzeba harmonizacji prawa wpływa na identyfikację, pomiar, wyceny i prezentację w sprawozdaniu finansowym.

Literatura

Ustawa z dnia 22 grudnia 2004r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji, DzU 2004, nr 281, poz. 2784.

http://pewp.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=118:ujednoczenie-statusu-prawnego-uprawnie-do-emisji-co2-&catid=37:gospodarka&Itemid=56.

Prawo ochrony środowiska, DzU (23.01.2008).

www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4,16,181,1949,,uchwala-nr-1811-komitetu-standardow-rachunkowosci-z-dnia.html (3.03.2013).

dr inż. Małgorzata Węgrzyńska
Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

Streszczenie

W artykule poruszono tematykę związaną z wyceną praw do emisji szkodliwych substancji do atmosfery. Omówiony proces identyfikacji, pomiaru, wyceny i prezentacji praw do emisji CO₂.

**VALUATION OF INTANGIBLE ASSETS ON THE EXAMPLE OF RIGHTS
TO THE EMISSION OF HARMFUL SUBSTANCES INTO THE ATMOSPHERE****Summary**

Permission to emit is defined in the Emission Trading Act of 22 December 2004, as a permission to release into the atmosphere greenhouse gas equivalents (or other listed in the act), which may be sold, transferred or discontinued (article 3 paragraph 15). Permissions are transferable, have real economic dimension and market value. They therefore exhibit the characteristics of property rights. The permissions are now granted under the National Allocation Plan. The characteristics of emission rights necessitate their measurement, valuation and presentation in the financial accounting system. Thus, the purpose of the article is the identification, measurement, valuation and presentation of these rights in accounting and financial reporting and their identification in light of the the law on income tax of legal entities.