

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukow
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świdwie Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Halina Buk

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

PREZENTACJA W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM PRAW DO EMISJI GAZÓW CIEPLARNIANYCH NA PRZYKŁADZIE SPÓŁEK BRANŻY PALIWOVO-ENERGETYCZNEJ

Streszczenie: W literaturze przedmiotu niewiele miejsca poświęca się prezentacji w sprawozdaniach finansowych takich szczególnych składników aktywów, jak prawa do emisji gazów cieplarnianych. W tej grupie praw majątkowych chodzi głównie o uprawnienia do emisji zanieczyszczeń powietrza oraz o świadectwa pochodzenia energii. Jest to obszar, w którym znacząco się różnią rozwiązania zalecane w przepisach prawa, w tym także w standardach rachunkowości. Celem artykułu jest analiza standardów rachunkowości dotyczących ujmowania i prezentacji w sprawozdaniach finansowych prawa do emisji gazów cieplarnianych oraz zweryfikowanie rozwiązań stosowanych przez wybrane przedsiębiorstwa branży paliwowo-energetycznej w Polsce. Ujmowanie tego rodzaju praw majątkowych w księgach rachunkowych i prezentacji w sprawozdaniach finansowych nie znajduje rozwiązań w ustawie o rachunkowości. Lukę tę wypełniają stanowiska krajowego Komitetu Standardów Rachunkowości, których stosowanie nie jest jednak obligatoryjne.

Słowa kluczowe: rachunkowość, prawa majątkowe, zapasy towarów, uprawnienia do emisji gazów, certyfikaty energii.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.01

1. Wstęp

Coraz pocześniejsze miejsce w sprawozdaniach finansowych zajmują wartości niematerialne, których natura jest różnorodna. Mieszczą się tutaj zarówno typowe prawa majątkowe, jak nabyte koncesje i licencje, ale także ujawniane wartości niematerialne powstałe z rozliczenia operacji dokonywanych na całych przedsiębiorstwach lub ich zorganizowanych częściach. Do tej palety tytułów wartości niematerialnych doszły w ostatnich kilku latach prawa majątkowe związane z emisją gazów cieplarnianych. Charakterystyczną cechą działalności przedsiębiorstw tej branży jest emitowanie gazów cieplarnianych, z czym wiąże się ponoszenie określonych kosztów. Koszty te jednak mogą być zmniejszone wskutek efektywnego redukcjonowania emisji takich gazów.

Głównymi tytułami praw majątkowych związanych z emisją gazów cieplarnianych¹, występujących w przedsiębiorstwach branży paliwowo-energetycznej w Polsce, są:

- uprawnienia do emisji dwutlenku węgla,
- uprawnienia do emisji podtlenku azotu,
- prawa majątkowe do energii.

Za podstawową metodę badawczą przyjęto weryfikację literatury przedmiotu, krytyczną analizę standardów rachunkowości oraz studia przypadków.

2. Charakter praw majątkowych do emisji gazów cieplarnianych

Polska ratyfikowała protokół z Kioto z 11 grudnia 1997 r. do Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatycznych i zobowiązała się do redukcji własnych emisji gazów powodujących efekt cieplarniany, w tym m.in. dwutlenku węgla (CO₂) i podtlenku azotu (N₂O). Przedsiębiorstwa posiadające instalacje bądź inne obiekty emitujące gazy cieplarniane podlegają systemowi handlu emisjami tych gazów, obowiązującemu w całej Unii Europejskiej, który to mechanizm wymusza ograniczanie emisji. Pewna część emisji gazów jest dopuszczalna poprzez zindywidualizowany przydział nieodpłatnych uprawnień do emisji gazów.

Szczególne zasady obowiązują przy wydawaniu zezwoleń podmiotom podejmującym realizację instalacji spalania paliw, które będą wytwarzały energię elektryczną. Istotnymi działaniami pozwalającymi efektywnie zredukować emisje gazów cieplarnianych jest zastosowanie technologii wykorzystującej odnawialne źródła energii oraz przedsięwzięcia z zakresu poszanowania energii. Potwierdzeniem wytworzenia energii elektrycznej w koncesjonowanych odnawialnych źródłach energii (OZE) lub w źródłach pracujących w wysokosprawnej kogeneracji są prawa majątkowe do energii, czyli świadectwa pochodzenia energii elektrycznej. Wyodrębnia się je dla energii:

- wyprodukowanej w OZE (energia zielona),
- wyprodukowanej w kogeneracji opalanej paliwami gazowymi lub o łącznej zainstalowanej mocy elektrycznej do MW (energia żółta),
- wyprodukowanej w kogeneracji opalanej metanem lub gazem uzyskiwanym z przetwarzania biomasy (energia fioletowa),
- wyprodukowanej w pozostałych jednostkach wysokosprawnej kogeneracji (energia czerwona).

Unia Europejska zobowiązała wszystkie kraje członkowskie, by przedsiębiorstwa osiągające wydajność przekraczającą 20 MW oraz inne zakłady przemysłowe brały udział w handlu emisjami dwutlenku węgla. Przedsiębiorstwa te otrzymują nieodpłatnie określoną liczbę praw do emisji CO₂, która jest następnie umarzana,

¹ Przez gazy cieplarniane rozumie się: dwutlenek węgla, metan, podtlenek azotu, fluorowęglowodory, perfluorowęglowodory, sześćofluorek siarki. Por.: Ustawa z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, DzU 2011, nr 122, poz. 695.

odpowiednio do wielkości zrealizowanej emisji w danym roku. Listę przydziałów bezpłatnych uprawnień do emisji CO₂ na lata 2013-2019 ustaliło Ministerstwo Energetyki w porozumieniu z Ministerstwem Środowiska, która jest zgodna z odpowiednimi wymaganiami Unii Europejskiej.

Brakującą liczbę uprawnień przedsiębiorstwa-emitenci gazów muszą kupić na rynku od innych jednostek mających nadwyżkę uprawnień. W innym przypadku ponoszą znaczące opłaty środowiskowe za nadmiar emitowanych do powietrza gazów cieplarnianych. Od 2005 r. przedsiębiorstwo energetyczne zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej lub jej obrotem i sprzedające tę energię odbiorcom końcowym, przyłączonym do sieci na terytorium RP, jest obowiązane:

a) uzyskać i przedstawić do umorzenia do 31 marca następnego roku Prezesowi Urzędu Regulacji Energetyki świadectwo pochodzenia albo

b) uiścić opłatę zastępczą, jeżeli nie przedstawi określonej liczby świadectw pochodzenia energii do umorzenia, wynikającej z obowiązku ich uzyskania w danym roku.

Imienne świadectwo pochodzenia wydaje Prezes URE na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego zajmującego się wytwarzaniem energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii, złożony za pośrednictwem operatora systemu elektroenergetycznego. Jeżeli producent energii elektrycznej nie przedstawi określonej liczby świadectw pochodzenia energii do umorzenia, to uiszcza opłatę zastępczą.

Do celów sprawozdawczości finansowej odrębnie rozpatruje się dwa rodzaje praw majątkowych: do emisji zanieczyszczeń gazów cieplarnianych oraz świadectwa pochodzenia energii. Ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym jest częściowo zróżnicowane w zależności od tego, czy stosuje się ustawę o rachunkowości, czy Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF).

3. Ujęcie w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych

Polską wykładnię prawną ujęcia w sprawozdaniu finansowym emisji gazów cieplarnianych daje Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych². Celowość wprowadzenia przynajmniej takiego stanowiska, z racji braku odniesienia się do tych kwestii merytorycznych w ustawie o rachunkowości, uzasadniali już niektórzy ekonomiści [Ignatowski 2006; Czajor 2011]. Zgodnie z tą wykładnią, przyznane i nabyte prawa do emisji zanieczyszczeń spełniają definicję wartości niematerialnych i prawnych. Ujmuje się je w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich nabycia (w tym przyznania) w cenie nabycia oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym

² Uchwała nr 18/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 21 grudnia 2011 r., Dz.Urz. MF z dnia 30 grudnia 2011 r. nr 9, poz. 53.

(bilansie) w oddzielnej pozycji w grupie wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na ich przeznaczenie (wykorzystanie na potrzeby własne lub na sprzedaż). Cena nabycia przyznanego prawa równa jest iloczynowi liczby przyznanego prawa i jednostkowej ceny sprzedaży przyznanego prawa do emisji, zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości (dalej u.r.) [Ustawa... 2013]. Ponieważ prowadzący instalację nie ponosi żadnej opłaty za prawa do emisji przyznane dla innych lat niż pierwszy rok okresu rozliczeniowego, więc, zgodnie z art. 41 ust. 2 w powiązaniu z ust. 1 pkt 2 u.r., przyznane prawa do emisji ujmują się jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, których 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.

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 potrzeby własne. W informacji dodatkowej sprawozdania finansowego przedstawia się posiadane uprawnienia do emisji przeznaczone do sprzedaży (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonych redukcji emisji i jednostek redukcji emisji). Wykazuje się je w cenie (wartości) rynkowej albo w cenie nabycia lub cenie (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa.

Opłaty za przyznanie praw do emisji, łącznie z opłatą za wpisanie do Krajowego Rejestru Uprawnień do Emisji w okresie rozliczeniowym, zwiększają odpowiednio koszty wytworzenia produktów lub koszty sprzedanych praw tego okresu, w którym opłaty zostały naliczone. Jeśli kwota tych opłat jest istotna, jednostka może je zakwalifikować jako opłatę do rozliczeń międzyokresowych kosztów i dokonywać sukcesywnych ich rozliczeń w czasie. Rachunki w tym rejestrze muszą posiadać wszyscy prowadzący instalacje objęte wspólnym systemem handlu uprawnieniami do emisji. Systemem tym objęte są przedsiębiorstwa takich branż, jak elektroenergetyka, rafinerie, koksownictwo, cementownie, chemiczne i wiele innych.

Wartość początkową posiadanych praw do emisji zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) dokonywane w celu uwzględnienia ich wykorzystania, które zwiększają koszty wytworzenia produktów. Odpisy amortyzacyjne liczy się jako iloczyn wykorzystanych w danym okresie praw do emisji oraz jednostkowej ceny ich nabycia. W razie występowania różnych cen nabycia posiadanych praw do emisji, do wyceny amortyzacji przyjmuje się jedną z następujących metod:

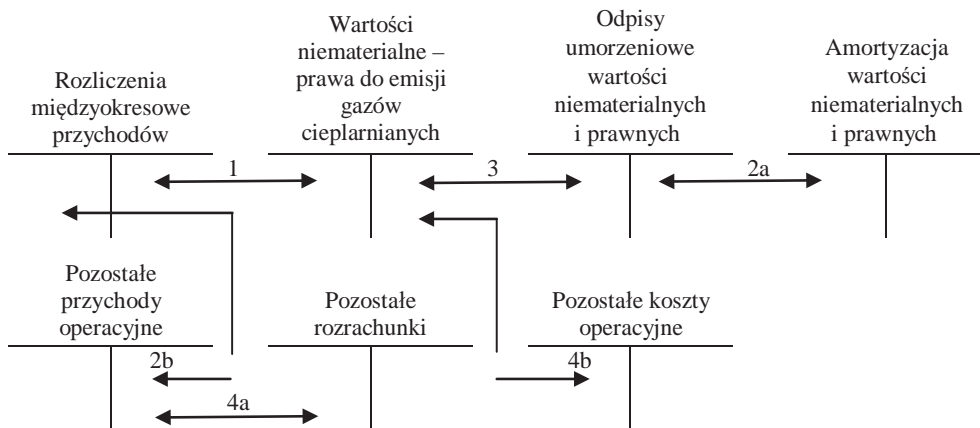
- metodę cen przeciętnych ustalonych w wysokości średniej ważonej cen praw do emisji,
- metodę pierwsze przyszło – pierwsze wyszło (*first in, first out* – FIFO),
- metodę ostatnie przyszło – pierwsze wyszło (*last in, first out* – LIFO).

Na koniec każdego roku obrotowego (rozliczeniowego), na podstawie zweryfikowanego raportu tworzonego zgodnie z ustawą 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. Wartość praw do emisji może też być skorygowana o odpis z tytułu trwałej utraty wartości, obciążając pozostałe koszty operacyjne tego okresu, w którym wystąpiły okoliczności do dokonania takiej korekty.

Niewykorzystanymi prawami do emisji gazów cieplarnianych można handlować, niezależnie od tego, czy wcześniej były przeznaczone do sprzedaży, czy nie. Skutki sprzedaży wpływają na wyniki finansowy tego okresu sprawozdawczego, w którym taka operacja miała miejsce, odpowiednio w pozycji pozostałych przychodów/kosztów operacyjnych. Wartość ewidencyjna sprzedawanych praw do emisji jest równa cenie ich nabycia ustalonej jedną z metod rozchodu, jaką podano wyżej.

Ewidencję księgową typowych operacji związanych z rozważanymi uprawnieniami w jednostce prowadzącej instalację emitującą gazy cieplarniane przedstawiono na rys. 1.



Objaśnienia operacji:

1. Nabycie praw do emisji w cenie nabycia, w dacie nabycia lub przyznania
2. Ewidencja kosztów i przychodów wykorzystanych w okresie praw do emisji
 - a) odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe)
 - b) rozliczenie międzyokresowe przychodów
3. Wyłączenie z ewidencji wykorzystanych i umorzonych praw do emisji na koniec okresu sprawozdawczego, na podstawie stosownego raportu
4. Sprzedaż praw do emisji
 - a) ewidencja operacji sprzedaży
 - b) wyksięgowanie z ewidencji sprzedanej liczby praw do emisji

Rys. 1. Ewidencja księgową praw do emisji gazów cieplarnianych

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z pkt 19 załącznika do uchwały nr 18/11 KSR, w przypadku nabycia praw do emisji u innych jednostek niż emitentów (czyli pośredników) w celu ich późniejszej odprzedaży, prawa te kwalifikuje się do inwestycji długotermino-

wych lub krótkoterminowych i wycenia zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1a lub ust. 5 i art. 35 u.r.

Jednostki stosujące MSR/MSSF także kwalifikują prawa do emisji gazów cieplarnianych do wartości niematerialnych, jednakże inaczej rozliczają w czasie korzystanie z tych uprawnień. Wiele spółek (m.in. TAURON Polska Energia SA, PKN Orlen SA) uznaje bezpłatnie otrzymane uprawnienia jako dotację rządową i jest to rozwiązanie słuszne. Zgodnie z MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”, dotacje rządowe (subsytia, subwencje, premie) to pomoc rządowa, która przybiera formę przekazania jednostce zasobów w zamian za spełnienie przez nią, w przeszłości lub w przyszłości, pewnych warunków związanych z jej działalnością operacyjną.

MSR 20 dopuszcza dwie alternatywne metody rozliczenia dotacji rządowej:

- 1) metodę kapitałową, według której dotacja jest ujmowana poza wynikiem,
- 2) metodę dochodową, przy której dotacja jest systematycznie ujmowana w wyniku w okresach, w których jednostka ujmuje odpowiednie koszty, których pokrycia oczekuje się z dotacji.

Jedna i druga metoda rozliczenia dotacji rządowej ma swoje zalety. Argumenty za stosowaniem metody kapitałowej są następujące:

- dotacje rządowe są narzędziem finansowania i tak należy je traktować w sprawozdaniu z sytuacji finansowej,
- nie oczekuje się zwrotu dotacji, więc powinny być ujęte poza wynikiem,
- dotacje nie są skutkiem działalności jednostki i nie wiążą się z nimi odpowiadające im koszty.

Z kolei argumenty za stosowaniem metody dochodowej są następujące:

- dotacje stanowią wpływy z innego źródła aniżeli od współników, dlatego nie powinny być ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym, lecz w wyniku finansowym,
- dotacje są najczęściej warunkowe, dlatego należy je ująć w wyniku w odpowiednich okresach,
- podatki rozlicza się jako koszty, uwzględnienie w wyniku dotacji rządowych jest logiczne, gdyż są one przejawem stosowanej polityki podatkowej.

Jeżeli chodzi o prezentację dotacji w sprawozdaniu finansowym, to dotacje rządowe do aktywów (pieniężne i niepieniężne) prezentuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej także alternatywnie:

- albo jako dochody przyszłych okresów (które w kolejnych okresach są ujmowane jako przychody odpowiednio do odpisów amortyzacyjnych),
- albo odejmuje się kwotę dotacji od wartości bilansowej składnika aktywów.

Dotacje rządowe do dochodów prezentuje się jako dochód w sprawozdaniu z całkowitych dochodów alternatywnie: albo w oddzielnej pozycji, albo w ramach pozycji „pozostałe dochody”.

Dobrym przykładem praktycznym dla rozwinięcia tej kwestii jest rozwiązanie stosowane przez PKN Orlen SA, stosujący MSR. Spółka ta ujmuje uprawnienia do

emisji CO₂ jako wartości niematerialne, które nie podlegają amortyzacji z uwagi na wysoką wartość końcową, lecz podlegają analizie pod kątem utraty wartości³. Otrzymane nieodpłatnie uprawnienia uznaje się jako dotację rządową. Są one ujmowane w tzw. szyku rozwartym w wartościach niematerialnych w korespondencji z przychodami przyszłych okresów, w wartości godziwej ustalonej na dzień ich zarejestrowania. Spółka tworzy rezerwę na szacowane koszty emisji CO₂ w okresie sprawozdawczym w ciężar kosztów działalności podstawowej (podatki i opłaty). Koszt utworzenia tej rezerwy w sprawozdaniu z zysków i strat i innych całkowitych dochodów jest kompensowany zmniejszeniem salda przychodów przyszłych okresów (dotacji) z uwzględnieniem proporcji ilości emisji (narastająco) do szacowanej ilości emisji rocznej. Otrzymane później uprawnienia do emisji dwutlenku węgla są umarzane w ciężar księgowej rezerwy jako jej rozliczenie. Rozchód uprawnień ujmowany jest według metody FIFO w ramach poszczególnych rodzajów uprawnień⁴.

Na koniec 2013 r. spółka nie zarejestrowała w terminie uprawnień do emisji dwutlenku węgla, w związku z tym na dzień sprawozdawczy ujęła z tego tytułu należność w korespondencji z przychodami przyszłych okresów w wartości godziwej należnych uprawnień na dzień sprawozdawczy. W momencie zarejestrowania uprawnień w kolejnym okresie ujęta należność jest rozliczana poprzez ujawnienie wartości niematerialnych w wartości godziwej (otrzymanych nieodpłatnie). Aktualizacji wartości podlegają również przychody przyszłych okresów.

Dotację tę rozlicza się systematycznie w poszczególnych okresach sprawozdawczych, aby zapewnić współmierność przychodów i kosztów z nimi związanych, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować.

Z kolei PGE Polska Grupa Energetyczna SA, również stosująca MSR, uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych kwalifikuje do zapasów towarów. Takie rozwiązanie spółka przyjęła po raz pierwszy, sporządzając sprawozdanie finansowe za 2013 r., gdyż we wcześniejszych okresach wszystkie uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych były wyceniane w cenie nabycia, a zawierane kontrakty terminowe na zakup/sprzedaż tych uprawnień nie były wyceniane i ujmowane w sprawozdaniu finansowym. Posiadane przez spółkę tego rodzaju uprawnienia, nabyte w celu realizacji zysków z tytułu wahań cen rynkowych, są ujmowane w pozycji zapasów w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, rozchód zaś wycenia się według szczegółowej identyfikacji. Posiadane uprawnienia, nabyte w celu dalszej odprzedaży do konwencjonalnych jednostek wytwórczych w Grupie Kapitałowej PGE, są ujmowane według ceny nabycia, a rozchód wycenia się według metody FIFO. Na dzień bilansowy ceny nabycia nie mogą być wyższe od wartości netto tych składników możliwej do uzyskania⁵. Na uwagę zasługuje fakt, że spółka ujmuje księgowo i wycenia kontrakty terminowe (*forward* towarowy) na zakup/sprzedaż upraw-

³ Skonsolidowane sprawozdanie finansowe PKN Orlen za rok 2013, nota 3.3.6.2.

⁴ Jednostkowe sprawozdanie finansowe PKN Orlen za rok 2013, nota 3.3.6.

⁵ PGE Polska Grupa Energetyczna SA. Jednostkowe sprawozdanie finansowe za rok zakończony dnia 31 grudnia 2013 roku zgodnie z MSSF, nota 10.11.

nień do emisji gazów cieplarnianych jako instrumenty pochodne przeznaczone do obrotu. Spółka wycenia powyższe kontrakty jako instrumenty pochodne według wartości godziwej przez rachunek zysków i strat. Nadto spółka zawiera kontrakty FX Forward w celu zabezpieczenia wartości przepływów pieniężnych związanych ze zmianami kursów walut dotyczących transakcji kupna/sprzedaży uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. FX Forward spółka ujmuje jako instrument pochodny, wyceniany w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat. Zmiany wyceny wartości godziwej tych instrumentów, a także zmiana wyceny zapasów uprawnień do emisji wycenianych w wartości godziwej (przeznaczonych na handel) ujmowane są w osobnej pozycji, odpowiednio jako koszty lub przychody finansowe.

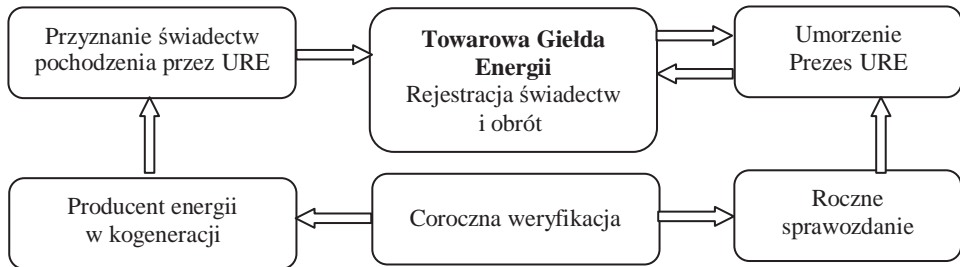
4. Ujęcie księgowe i prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii

Świadectwa pochodzenia energii są zaliczane do różnych pozycji aktywów jednostki, w zależności od różnych praw przedmiotowych oraz w zależności od tego, czy przysługują przedsiębiorstwu energetycznemu, czy innemu podmiotowi.

Zgodnie z art. 9l ust. 6 prawa energetycznego, prawa majątkowe wynikające ze świadectwa pochodzenia są zbywalne i stanowią towar giełdowy, o którym mowa w art. 2: objaśnienie pojęć ustawowych, pkt 2 lit. d ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r.). Prawa majątkowe wynikające ze świadectwa pochodzenia energii powstają z chwilą zapisania uzyskanego od Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki świadectwa pochodzenia, po raz pierwszy na koncie ewidencyjnym w rejestrze świadectw pochodzenia, prowadzonym przez odrębny podmiot – towarową giełdę energii. Prawa te przysługują osobie będącej posiadaczem tego konta. Podmiot prowadzący giełdę – prowadzący rejestr świadectw – ma obowiązek, na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego, wydać dokument stwierdzający prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia przysługujące wnioskodawcy i odpowiadającą tym prawom ilość energii elektrycznej. Przeniesienie praw majątkowych wynikających ze świadectwa pochodzenia następuje z chwilą dokonania odpowiedniego zapisu w rejestrze świadectw pochodzenia. Prezes URE, na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego, któremu przysługują prawa majątkowe, umarza, w drodze decyzji, to świadectwo pochodzenia w całości albo w części. Obieg tych świadectw przedstawiono na rys. 2.

W przedmiocie tego rodzaju praw majątkowych jest wiele niejasności [Goike 2007], dlatego w praktyce rachunkowości stosuje się rozmaite rozwiązania. Komitet Standardów Rachunkowości zajął stanowisko, powołując się zresztą na konkretne zapisy prawa energetycznego, że tego rodzaju prawa w przedsiębiorstwach energetycznych kwalifikuje się i zalicza do towarów (Uchwała nr 7/07); sprzedaż zaś ujmuje się jak każdą sprzedaż towarów. Należy jednak zauważyć, że odczytując literalnie

art. 3 ust. 18 i 19 ustawy o rachunkowości definiujące rzeczowe aktywa obrotowe, nie znajduje się podstaw merytorycznych, by uznać tego rodzaju prawa za zapasy towarów. Krajowy Komitet Standardów Rachunkowości przyjął więc interpretację twórców prawa energetycznego. Przykładowe schematy ewidencji księgowej praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii są w literaturze dostępne [Ignatowski 2007; Kopanicka 2007].



Rys. 2. Obieg świadectw pochodzenia energii z kogeneracji

Źródło: [Kopanicka 2007].

Zgodnie ze stanowiskiem KSR, w jednostkach nie będących przedsiębiorstwami energetycznymi, nabyte prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia kwalifikuje się i zalicza odpowiednio do inwestycji długoterminowych lub krótkoterminowych i wycenia zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 3 lub pkt 5 ustawy o rachunkowości [Ustawa... 2013].

Pomija się szersze rozwinięcie wielu niejasności w stanowisku KSR W MSSF/MSR nie znajduje się żadnej konkretnej wskazówki dotyczącej ujmowania tego rodzaju praw majątkowych w sprawozdaniu finansowym. Treść definicji zapasów podana w MSR 2 „Zapasy” nie uprawnia do zaliczania praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii do zapasów. Istotnymi cechami zapasów jest to, by były to aktywa przeznaczone do sprzedaży lub miały postać materiałów lub dostawców surowców. Tego rodzaju prawa majątkowe kwalifikują się do uznania ich za wartości niematerialne i ujmowanie zgodnie z MSR 38 „Wartości niematerialne”. Prawa te spełniają podstawowe kryteria aktywów niematerialnych, tj. warunek możliwości zidentyfikowania takiego składnika, sprawowania nad nim kontroli i istnienia przyszłych korzyści ekonomicznych.

Takie rozwiązanie przyjęła Grupa PKN Orlen SA. Otrzymane nieodpłatnie prawa ujmuje się i prezentuje w szyku rozwartym w wartościach niematerialnych w korespondencji z przychodami przyszłych okresów w wartości godziwej na dzień zarejestrowania, rozliczając jako dotację według MSR 20. Zakupione prawa do energii ujmuje się w wartościach niematerialnych i wycenia według ceny nabycia. Na szacowaną liczbę praw do umorzenia w okresie sprawozdawczym tworzy się rezerwę i ujmuje w rachunku zysków i strat jako pomniejszenie przychodów ze

sprzedaży energii. Dotację rozlicza się w systematyczny sposób w poszczególnych okresach sprawozdawczych, proporcjonalnie do ilości wytworzonej energii, dzięki której prawa zostały otrzymane. Rozliczenie dotacji ujmuje się w pozostałych przychodach operacyjnych.

Inne rozwiązanie praktyczne przyjęto w TAURON Polska Energia SA, także stosujące MSSF/MSR, według których omawiane prawa zalicza się w części do wartości niematerialnych, a w części do zapasów⁶. Mianowicie do aktywów niematerialnych zalicza się prawa majątkowe pochodzenia energii wytworzonej z odnawialnych źródeł energii, w kogeneracji lub źródłach zasilanych gazem ziemnym nabyte z przeznaczeniem do umorzenia. Prawa te prezentowane są w aktywach niematerialnych zaliczanych zarówno do aktywów trwałych, jak i do aktywów obrotowych. Do długoterminowych aktywów niematerialnych zalicza się te prawa majątkowe pochodzenia energii, które zostały nabyte z intencją zabezpieczenia obowiązku umorzenia za lata następne. Do krótkoterminowych aktywów niematerialnych spółka zalicza nabyte prawa majątkowe pochodzenia energii wytworzonej z odnawialnych źródeł energii oraz świadectwa pochodzenia energii wytworzonej w kogeneracji przeznaczone na własne potrzeby, nabyte z zamiarem umorzenia w związku ze sprzedażą energii elektrycznej odbiorcom finalnym, w celu spełnienia obowiązku umorzenia za rok bieżący. W momencie początkowego ujęcia prawa majątkowe pochodzenia energii ujmowane są według ceny nabycia.

Spółka TAURON SA w ramach zapasów wykazuje nabyte świadectwa pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych, gazowych lub kogeneracji, które są przeznaczone do celów handlowych. W momencie początkowego ujęcia zapasy wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Na dzień bilansowy zapasy wycenia się według niższej z dwóch wartości: ceny nabycia lub kosztu wytworzenia i możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto. Przez możliwą do uzyskania cenę sprzedaży netto rozumie się różnicę między szacowaną ceną sprzedaży dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej a szacowanymi kosztami ukończenia i kosztami niezbędnymi do doprowadzenia sprzedaży do skutku. Jeżeli cena nabycia lub koszt wytworzenia są wyższe od możliwych do uzyskania cen sprzedaży netto, dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizującego.

Jeszcze inne rozwiązanie w tym samym przedmiocie przyjęła PGE Polska Grupa Energetyczna SA. Ta spółka kwalifikuje wyłącznie do zapasów zakupione, wytworzone lub otrzymane prawa majątkowe pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii, prawa majątkowe pochodzenia energii wytworzonej w kogeneracji oraz prawa majątkowe do świadectw efektywności energetycznej⁷. Przychód materiałów i towarów, w tym praw majątkowych, wyceniany jest w cenie nabycia. Rozchód praw majątkowych wycenia się według metody szczegółowej

⁶ Por.: TAURON Polska Energia SA. Sprawozdanie finansowe za rok zakończony 31 grudnia 2013 roku, noty 5.12, 5.4, 19.

⁷ PGE Polska Grupa Energetyczna SA. Jednostkowe sprawozdanie finansowe za rok zakończony dnia 31 grudnia 2013 roku zgodnie z MSSF, nota 10.10.

identyfikacji. Na dzień bilansowy zapasy są wyceniane według niższej z dwóch wartości: ceny nabycia lub kosztu wytworzenia i możliwej do uzyskania wartości netto. Przez wartość netto możliwą do uzyskania rozumie się różnicę między szacowaną ceną sprzedaży stosowaną w toku zwykłej działalności gospodarczej, a szacowanymi kosztami wykończenia i kosztami niezbędnymi do doprowadzenia sprzedaży do skutku.

5. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza stosowanych rozwiązań prezentacji praw majątkowych do emisji gazów cieplarnianych w sprawozdaniach finansowych przez wybrane przedsiębiorstwa branży paliwowo-energetycznej wskazuje na stosowanie zróżnicowanych standardów. Odmienności rozwiązań mają swoje podłoże już w innej kwalifikacji tych praw według prawa energetycznego, ale także w tym, że polskie prawo rachunkowości posiłkuje się zawężonym rozumieniem wartości niematerialnych. Należy podkreślić, że nawet jeśli analizowane przedsiębiorstwa stosują MSR/MSSF, przyjmują one odmienną politykę rachunkowości w przedmiotowym obszarze. Istotne odmienności zalecanych bądź przyjmowanych w praktyce gospodarczej rozwiązań polegają na tym, że rozważane prawa majątkowe są ujmowane albo jako zapasy towarów, albo jako wartości niematerialne, albo jako instrumenty finansowe. Także inaczej ujmuje się te prawa, w zależności od tego, czy są wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej jednostki, czy są przeznaczone do obrotu. Ma też znaczenie, czy uprawnienia te pozyskało przedsiębiorstwo wytwarzające energię, czy też podmiot spoza branży energetycznej. Powyższe wskazuje, że po pierwsze należałoby dokonać nowelizacji ustawy o rachunkowości w kierunku poszerzenia zakresu definicji wartości niematerialnych o pewne specyficzne prawa majątkowe, a po wtóre – być może po raz kolejny zmodyfikować stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w przedmiocie definiowania pewnych praw majątkowych jako towary.

Literatura

- Czajor P., *Prawa do emisji cieplarnianych w świetle krajowych oraz międzynarodowych regulacji rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 190, UE, Wrocław 2011, s. 62-71.
- Goike P., *Świadectwa pochodzenia energii – aspekt bilansowy i podatkowy*, „Buchalter” 2007, nr 42.
- Ignatowski R., *Księgowe ujęcie praw do emisji gazów cieplarnianych w Polsce*, „Rachunkowość” 2006 nr 1.
- Ignatowski R., *Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii*, „Rachunkowość” 2007, nr 10.
- Kopanička D., *Świadectwa pochodzenia z kogeneracji w sprawozdaniach finansowych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2007, nr 12.

Uchwała nr 7/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii. Dz.Urz. MF z dnia 20 lipca 2007 r. nr 8, poz. 47.

Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne, tekst jednolity, DzU 2012, poz. 1059.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, DzU 2013, poz. 330.

PRESENTATION IN THE FINANCIAL STATEMENT GREENHOUSE GAS EMISSION QUOTAS ON THE EXAMPLE OF FUEL AND ENERGY SECTOR COMPANY

Summary: Not enough attention is paid in economy literature to the presentation in financial statements such detailed elements of assets as greenhouse gas emission quotas. These intangible assets are aimed at greenhouse gas emission quotas and “certificate of energy origin”. In this area there are different regulations, even in accounting standards. The aim of the article is to analyse accounting standards in this subject and verify used solutions by chosen fuel and energy sector companies from the.

Keywords: accounting, ownership rights intangible assets, stocks of goods, greenhouse emission rights, energy certificates.