

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii

Przedmiotem niniejszego stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości jest sposób księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii, wytworzonej w odnawialnych źródłach energii w rozumieniu art. 9e ust. 1 i odpowiednio ust. 7 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz. U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625, z późniejszymi zmianami). Prawa te, wynikają ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii i wydawane są pierwotnie na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego zajmującego się wytwarzaniem energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii, złożony za pośrednictwem właściwego operatora systemu elektroenergetycznego, przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki (URE). Świadectwa pochodzenia stanowią podstawę do przyznania z ich tytułu praw majątkowych, które będąc zbywalnymi, stanowią – w myśl przepisu art. 9e ust. 6 ustawy Prawo energetyczne – towar giełdowy.

Stanowisko uwzględnia przepisy Prawa energetycznego, wydane na jego podstawie rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 19 grudnia 2005 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia, uiszczenia opłaty zastępczej oraz zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii (Dz. U. Nr 261, poz. 2187 oraz Dz. U. z 2006 r. Nr 205, poz. 1510), zwanego dalej rozporządzeniem Ministra Gospodarki, a także ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, z późniejszymi zmianami), zwanej dalej ustawą o rachunkowości, według stanu prawnego na dzień wydania niniejszego stanowiska.

Stanowisko dotyczy prowadzących księgi rachunkowe:

- a) przedsiębiorstw energetycznych, zajmujących się wytwarzaniem energii elektrycznej lub jej obrotem i przedsiębiorstw energetycznych sprzedających energię elektryczną odbiorcom końcowym, przyłączonym do sieci na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o których mowa w art. 9a ust. 1 Prawa energetycznego, zwanych dalej przedsiębiorstwami energetycznymi,
- b) innych jednostek uczestniczących w rynkowym obrocie prawami majątkowymi wynikającymi ze świadectw pochodzenia.

Kontekst problemu

1. Od 2005 roku, na mocy art. 9a ust. 1 Prawa energetycznego, implementującego postanowienia Dyrektywy 2001/77/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 27 września 2001 r. o wspieraniu produkcji na rynku wewnętrznym energii elektrycznej wytwarzanej ze źródeł odnawialnych (Dz. Urz. WE L 283 z 27.10.2001), przedsiębiorstwo energetyczne zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej lub jej obrotem i sprzedające tę energię odbiorcom końcowym, przyłączonym do sieci na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jest obowiązane:
 - a) uzyskać i przedstawić do umorzenia do 31 marca następnego roku Prezesowi URE świadectwo pochodzenia albo
 - b) uiścić opłatę zastępczą, równą iloczynowi jednostkowej opłaty zastępczej za 1 MWh i ilości energii elektrycznej, wyrażonej w MWh, wynikającą z obowiązku uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia w danym roku.¹

¹ Opłata zastępcza, stanowiąca dochód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, ustalana na podstawie jednostkowej opłaty zastępczej, która w latach 2005 i 2006 wynosiła bazowo 240,00 zł, podlega od początku 2007 roku corocznej waloryzacji średniorocznym wskaźnikiem wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem z roku kalendarzowego poprzedzającego rok, dla którego oblicza się opłatę zastępczą (art. 9a ust. 3 i 4 Prawa energetycznego). Jednostkowa opłata zastępcza w 2007 roku wynosi 242,40 zł (na podstawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w 2006 r. w stosunku do 2005 r., który wynosi 101,0%, ogłoszonego w Komunikacie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 15 stycznia 2007 r. w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem oraz dla gospodarstw domowych emerytów i rencistów w 2006 r., M.P. Nr 4, poz. 45).

2. Ilość energii uzyskiwanej w odnawialnych źródłach energii, na którą wystawia się świadectwa pochodzenia i która spełnia obowiązek uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia albo uiszczenia opłaty zastępczej określa § 3 rozporządzenia Ministra Gospodarki i dla np. 2007 roku wynosi dla przedmiotowego przedsiębiorstwa energetycznego nie mniej niż 5,1% wykonanej całkowitej rocznej sprzedaży energii elektrycznej przez to przedsiębiorstwo i z każdym rokiem wzrasta, do poziomu 10,4% w latach 2010 – 2014. Niektóre z przedsiębiorstw wytwórczych, uzyskujących energię elektryczną lub ciepło z wykorzystaniem biomasy wskazane wyżej obowiązki będą realizować od początku 2008 roku, dla którego ustanowiono 5% wskaźnik udziału, który wzrasta w każdym z kolejnych lat aż do poziomu 60% w 2014 roku (§ 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Gospodarki).
3. W przypadku nie przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia Prezesowi URE lub nie przedstawienia potwierdzenia wniesienia opłaty zastępczej przedsiębiorstwo energetyczne sprzedające energię odbiorcom końcowym ponosi karę w wysokości ustalonej przepisami (art. 56 ust. 2a pkt. 1 Prawa energetycznego), która jest wyższa od kwoty opłaty zastępczej o 30%. Kara ta stanowi dochód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej; uiszcza się ją w terminie do 31 marca roku następnego. Karą obłożone jest również uchylanie się od obowiązku zakupu energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii. Karę taką ustala się w wysokości co najmniej iloczynu średniej ceny sprzedaży energii na rynku konkurencyjnym z roku poprzedniego oraz ilości energii, od której zakupu sprzedawca się uchyla (art. 56 ust. 2a pkt. 2 Prawa energetycznego).
4. Koszty uzasadnione uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia albo poniesienia opłaty zastępczej uwzględnia się w kalkulacji cen ustalanych w taryfach przedsiębiorstw energetycznych realizujących te obowiązki, przyjmując, że jednostka energii elektrycznej sprzedawana przez dane przedsiębiorstwo energetyczne odbiorcom końcowym jest w tej samej wysokości obciążona tymi kosztami. Kosztami, uwzględnianymi w taryfach są koszty (§ 13 rozporządzenia Ministra Gospodarki):
 - a) uzyskania świadectw pochodzenia, jednak nie wyższe od iloczynu jednostkowej opłaty zastępczej, obowiązującej w roku sporządzenia taryfy i ilości energii elektrycznej wynikającej ze świadectw pochodzenia, które przedsiębiorstwo energetyczne planuje przedstawić do umorzenia w pierwszym roku stosowania taryfy, jednak nie wyżej od różnicy pomiędzy ilością energii elektrycznej wynikającej z obowiązującego udziału ilościowego dla danego przedsiębiorstwa energetycznego i ilością energii wynikającej z poniesionej opłaty zastępczej lub
 - b) opłaty zastępczej poniesionej w roku poprzedzającym rok sporządzenia taryfy.
5. Koszty zakupu energii elektrycznej, ponoszone w związku z zakupem energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych źródłach energii uwzględnia się w kalkulacji cen ustalanych w taryfach sprzedawców z urzędu, przyjmując, że jednostka energii elektrycznej sprzedawana przez danego sprzedawcę z urzędu odbiorcom końcowym jest w tej samej wysokości obciążona tymi kosztami, przy czym cenę energii ustala się według średniej ceny sprzedaży energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym w poprzednim roku kalendarzowym (§ 14 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Gospodarki).
6. 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, na którego obszarze działania znajduje się odnawialne źródło energii określone we wniosku. Do wniosku operator systemu dołącza potwierdzenie danych dotyczących ilości energii elektrycznej wprowadzonej do sieci w okresie objętym wnioskiem, który może obejmować jeden lub więcej następujących po sobie miesięcy kalendarzowych danego roku kalendarzowego. Wniosek przedkłada przedsiębiorstwo energetyczne operatorowi systemu elektroenergetycznego w terminie 45 dni od dnia zakończenia okresu wytworzenia danej ilości energii elektrycznej objętej tym wnioskiem. Przedłożenie wniosku operatorowi systemu elektroenergetycznego w późniejszym terminie skutkuje odmową wydania świadectw pochodzenia przez Prezesa URE, na którą przysługuje zażalenie, składane i rozpatrywane w trybie Kodeksu postępowania administracyjnego o wydawaniu zaświadczeń (art. 9e ust. 2, 3, 4a, 5 i 5a Prawa energetycznego).
7. Do świadectw pochodzenia przypisane są prawa majątkowe, które z nich wynikają, a które powstają z chwilą zapisania uzyskanego od Prezesa URE 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 (art. 9e ust. 7, 9, 10 i 11 Prawa energetycznego).

8. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia są zbywalne i stanowią towar giełdowy w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz. U. z 2005 r. Nr 121, poz. 1019, z późniejszymi zmianami). Przeniesienie praw majątkowych ze świadectw 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 (art. 9e ust. 6, 10 i 12 Prawa energetycznego).
9. Wpis do rejestru świadectw pochodzenia i dokonane w nim zmiany podlegają opłacie. Wydanie świadectw pochodzenia oraz wydanie wymaganej koncesji na wytwarzanie energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii podlega opłacie skarbowej (art. 9e ust. 12 oraz art. 32 ust. 1 pkt. 1 Prawa energetycznego). Zwolnione z tych opłat są przedsiębiorstwa energetyczne, zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii o łącznej mocy elektrycznej nieprzekraczającej 5 MW.
10. Obrót prawami majątkowymi wynikającymi ze świadectw pochodzenia podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie podlegają natomiast opodatkowaniu czynności związane z organizacją i obrotem tymi prawami, wykonywanymi przez giełdę towarową, na której odbywa się obrót tymi prawami, gdyż czynności te są kwalifikowane do „usług związanych z zarządzaniem ryzyka”, a te zwolnione są z opodatkowania.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości

Zasady księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia

11. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych źródłach energii ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa energetycznego jako wyodrębniony składnik aktywów.
12. W przedsiębiorstwach energetycznych prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia kwalifikuje się i zalicza do towarów. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia wykazuje się w bilansie w odrębnej pozycji, o ile ich wartość jest istotna.
13. W pozostałych jednostkach 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 (odpowiednio) pkt. 5 ustawy o rachunkowości. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia wykazuje się w bilansie odpowiednio w pozycji: „Inne inwestycje długoterminowe” lub „Inne inwestycje krótkoterminowe”.
14. Do czasu przyznania praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia przez Prezesa URE ich liczbę - ustaloną na podstawie potwierdzonej ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych źródłach energii - ujmuje się w ewidencji pozabilansowej. Ich szacunkową wartość, ustaloną jako iloczyn ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych źródłach energii, potwierdzonej przez operatorów systemów przesyłowych, przeliczanej na ilościowy miernik świadectwa, oraz ceny rynkowej prawa majątkowego z dnia potwierdzenia wytworzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii wykazuje się w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego, sporządzanego za dany okres sprawozdawczy lub odpowiednio za dany rok obrotowy.
15. Prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia ujmuje się w księgach rachunkowych przedsiębiorstwa energetycznego na dzień ich przyznania, potwierdzonego przez podmiot prowadzący rejestr świadectw pochodzenia (towarową giełdę energii).
16. Prawa majątkowe wynikające ze świadectwa pochodzenia na dzień ich początkowego ujęcia wycenia się jako iloczyn ilości przyznanych praw i jednostkowej ceny rynkowej prawa majątkowego wynikającego ze świadectwa pochodzenia z dnia przyznania świadectwa i nabycia praw majątkowych.

17. Drugostronne ujęcie przyznanych praw majątkowych ze świadectwa pochodzenia następuje przez uznanie przychodu ze sprzedaży energii. W przypadku pozycji istotnej, powinien być on wykazany w odrębnej pozycji przychodów.
18. Wartość rozchodów praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia ustala się metodą wybraną przez jednostkę spośród metod określonych w art. 34 ust. 4 pkt 1 – 3 ustawy o rachunkowości. Ustalony wybraną metodą rozchód wpływa na wartość bilansową pozostałości praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia, której wycena powinna uwzględniać ewentualną utratę ich wartości. Dokonany w związku z utratą wartości odpis aktualizujący obciąża pozostałe koszty operacyjne. W przypadku późniejszego przywrócenia wartości praw uprzednio skorygowanych różnicę z wyceny praw majątkowych odnosi się na pozostałe przychody operacyjne.
19. Przedsiębiorstwo energetyczne, podlegające obowiązkowi rozliczenia się z wymogu przedłożenia do umorzenia świadectw pochodzenia odnosi w koszty operacyjne odpisy na pokrycie świadectw pochodzenia w proporcji do ilości sprzedanej energii. Odpisy ujmowane są drugostronnie jako rozliczenia międzyokresowe bierne w kwocie stanowiącej iloczyn niższej z jednostkowej opłaty zastępczej lub ceny rynkowej prawa majątkowego i ilości energii sprzedanej, stanowiącej podstawę rozliczenia się z obowiązku.
20. Przedsiębiorstwo energetyczne (sprzedające energię odbiorcom końcowym), obowiązane wykazać się świadectwami pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach - w celu rozliczenia się z tego obowiązku - na dzień przesłania wniosku do Prezesa URE o umorzenie świadectw pochodzenia ujmuje umorzenie praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia we wnioskowanej liczbie. W momencie przedłożenia wniosku o umorzenie przez Prezesa URE następuje odpowiednio rozliczenie naliczonych kwot rozliczeń międzyokresowych biernych oraz umorzenie praw majątkowych. Potwierdzenie umorzenia świadectw z punktu widzenia wymogów Prawa energetycznego następuje w ewidencji pozabilansowej przedsiębiorstwa energetycznego w drodze uznania umorzenia i obciążenia praw ze świadectw pochodzenia.
21. Sprzedaż praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia przez przedsiębiorstwo energetyczne ujmuje się jak każdą sprzedaż towarów. W przypadku, gdy realizowane ze sprzedaży praw przychody są istotne, wykazuje się je w wyodrębnionej pozycji, w ramach przychodów ze sprzedaży towarów.
22. Wszelkie obciążenia finansowe, wynikające z obowiązku uczestniczenia w systemie produkcji i obrotu energią wytworzoną w odnawialnych źródłach energii ujmuje się w koszty operacyjne lub odpowiednio w koszty ogólnego zarządu według zasad ogólnych – nie stanowią one podstawy do ich aktywowania w prawach majątkowych ze świadectw pochodzenia.
23. Wartość bilansowa przyznanych (nabytych) praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia może się różnić od ich wartości podatkowej. Uzasadnia to tworzenie aktywów lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego według zasad ustawy o rachunkowości oraz Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 2 *Podatek dochodowy*.
24. Przedsiębiorstwo energetyczne podaje w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego informacje, przedstawiające w sposób pełny jego działania w zakresie wywiązywania się z obowiązków i gospodarowania świadectwami pochodzenia oraz prawami majątkowymi z nimi związanymi. Za celowe uznaje się przedstawienie co najmniej poniżej wymienionych informacji:
 - a) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w zakresie ujmowania i wyceny praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia, w tym: zasady wyceny bilansowej oraz wyceny pozabilansowej praw, w tym przeznaczonych do sprzedaży, zasady ustalania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz rezerw na świadectwa pochodzenia do rozliczenia,
 - b) ilość energii elektrycznej objętej świadectwami pochodzenia oraz praw majątkowych (wraz z podstawą ich ustalenia), jakimi powinno dysponować przedsiębiorstwo energetyczne za cały rok obrotowy i na koniec roku obrotowego w celu rozliczenia się z obowiązku (dotyczy dostawców energii odbiorcom końcowym),
 - c) zestawienie liczbowe zmian, jakie nastąpiły w ciągu roku w liczbie i wartości przyznanych i nabytych praw ze świadectw pochodzenia,
 - d) liczbę oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw z podziałem na prawa przeznaczone do wykorzystania na własne potrzeby oraz prawa przeznaczone do sprzedaży,

- e) wynik na sprzedaży praw majątkowych ze świadectw pochodzenia, ustalony jako różnica między ceną ich sprzedaży a wartością sprzedanych praw,
- f) liczbę oraz wartość praw umorzonych lub przedłożonych do umorzenia w bieżącym roku obrotowym,
- g) wartość bieżących i skumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz wartość odpisów przywracających wcześniej ustaloną ich wartość,
- h) kwotę odpisów z tytułu rozliczeń międzyokresowych kosztów biernych na pokrycie wymaganej ilości praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia i ich rozliczenie.