

Ewa Radawiecka

Politechnika Koszalińska

UJĘCIE W RACHUNKOWOŚCI PRAW MAJĄTKOWYCH WYNIKAJĄCYCH ZE ŚWIADCTW POCHODZENIA ENERGII WYTWORZONEJ W ODNAWIALNYCH ŹRÓDLACH ENERGII

*RECOGNITION IN THE ACCOUNTING, OF PROPERTY RIGHTS RESULTING
FROM CERTIFICATES OF ORIGIN FOR ENERGY GENERATED FROM
RENEWABLE ENERGY SOURCES*

Słowa kluczowe: prawa majątkowe, energia odnawialna, aktywa, towary, wartości niematerialne, rachunkowość

Key words: property rights, renewable energy, assets, goods, intangible assets, accounting

Abstrakt. Celem przeprowadzonych badań była ocena sposobu prezentacji świadectw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych w odniesieniu do zasad wynikających ze stanowiska KSR. Dokonano analizy sprawozdań finansowych wybranych spółek kapitałowych będących producentami energii elektrycznej. Spółki te sporządzają sprawozdania finansowe przyjmując za podstawę MSSF. Świadectwa pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych posiadają cechy wartości niematerialnych i prawnych, ale przepisy prawa bilansowego wykluczają ujęcie tego składnika majątkowego w tej pozycji bilansu, natomiast interpretacja MSSF pozwala na takie ujęcie. W praktyce spółki sporządzające sprawozdania finansowe według MSSF świadectwa pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych prezentują w różny sposób. W rezultacie nie ma jednolitego podejścia do identyfikacji i prezentacji tego składnika w bilansach spółek.

Wstęp

POEE (Platforma Obrotu Energią Elektryczną) Rynek Energii GPW to pierwszy rynek uruchomiony w ramach Rynku Towarowego GPW. Przedmiotem tej działalności jest obrót energią elektryczną, gazem ziemnym oraz prawami majątkowymi do świadectw pochodzenia energii elektrycznej uzyskanej z odnawialnych źródeł energii (OZE). W ramach POEE Rynek Energii GPW funkcjonują Rynki Energii, Rynek Praw Majątkowych, Rynek Upnień do Emisji CO₂. Uczestnikami Obrotu POEE Rynek Energii GPW mogą być m.in. przedsiębiorstwa energetyczne posiadające koncesję na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną.

Rynek Energii GPW daje możliwość dokonywania bieżących zakupów i sprzedaży energii elektrycznej oraz zawierania transakcji z dłuższym terminem realizacji na Rynku Terminowym Energii Elektrycznej. Docelowo platforma umożliwi również obrót prawami majątkowymi wynikającymi ze świadectw pochodzenia energii odnawialnej oraz upnieniami do emisji CO₂. Prawa te stanowią składnik aktywów i wymagają odpowiedniego ujęcia w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. W praktyce istnieją rozbieżności w ujęciu tego składnika aktywów w rachunkowości, ponieważ przepisy prawa bilansowego oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie zawierają konkretnych rozwiązań odnoszących się do świadectw pochodzenia, jako specyficznego elementu działalności przedsiębiorstw energetycznych. Stanowisko w tej sprawie zajął tylko polski Komitet Standardów Rachunkowości. Celem artykułu była ocena sposobu prezentacji świadectw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych w sprawozdaniach finansowych w odniesieniu do zasad wynikających ze stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości.

Świadectwa pochodzenia energii jako składnik aktywów w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym

Energię wytworzoną z odnawialnych źródeł energii można sprzedawać na podstawie umów zawieranych bezpośrednio z przedsiębiorstwami energetycznymi lub innymi odbiorcami, jak również poprzez Rynek Obrotu Energii. Zgodnie z *Ustawą z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne* [Dz.U. 2012 poz. 1059 z późn. zm.], przedsiębiorstwa, które wyznaczone są do pełnienia funkcji „sprzedawcy z urzędu” na żądanie wytwórcy zobowiązane do zakupu energii elektrycznej wytworzonej w OZE przyłączonych do sieci znajdujących się w obszarze działania danego „sprzedawcy z urzędu”. Podstawowym dokumentem potwierdzającym wytworzenie energii elektrycznej w OZE jest świadectwo pochodzenia (certyfikat pochodzenia energii) [art. 9e.1. *Ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne*, tekst jedn., Dz.U. 2012 poz. 1059 z późn. zm.]. Świadectwa pochodzenia energii odnawialnej wydaje Prezes Urzędu Regulacji Energetyki (URE), na podstawie wniosków składanych przez wytwórców energii. Dokument ten z chwilą wydania rejestrowany jest na giełdzie i stanowi przedmiot obrotu.

Świadectwo pochodzenia energii jest dowodem wyprodukowania pewnej, określonej w świadectwie, ilości energii elektrycznej w koncesjonowanym źródle odnawialnym. Prawa majątkowe „zielone certyfikaty” wynikają bezpośrednio ze świadectw pochodzenia. Powstają w wyniku konwersji wydawanych przez Prezesa URE świadectw w momencie zapisania go na koncie ewidencyjnym wytwórcy w Rejestrze Świadectw Pochodzenia.

Do 1 października 2005 roku energia odnawialna stanowiła energię, której cena sprzedaży ze względu na niekonwencjonalne metody wytwarzania była wyższa niż energii konwencjonalnej. Zmiany w prawie energetycznym spowodowały, że nadwyżka cenowa „zielonej energii” została wyrażona w formie świadectwa pochodzenia [*Nowe stanowisko KSR...* dostęp 26.04.2015].

Zgodnie z prawem energetycznym świadectwo pochodzenia jest potwierdzeniem wytworzenia energii elektrycznej w odnawialnym źródle i stanowi podstawę do przyznania z tego tytułu praw majątkowych, które jako zbywalne stanowią towar giełdowy (art. 9e ust. 6. *ustawy Prawo energetyczne*). Stanowi składnik aktywów, który wymaga ujęcia w księgach rachunkowych w przedsiębiorstwach energetycznych (art. 9a ust. 1. *Prawo energetyczne*), jak i innych jednostek uczestniczących w rynkowym obrocie prawami majątkowymi wynikającymi ze świadectw pochodzenia. Zgodnie z prawem bilansowym aktywa to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych (art. 3 ust 1 pkt 12. *Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, tekst jedn.) [Dz.U. z 2013 r. poz. 303 z późn. zm.].

Z powodu rozbieżności w przepisach prawa bilansowego i energetycznego krajowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR) przedstawił swoje stanowisko w sposobie ewidencji księgowej świadectw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych (*Uchwała nr 7/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26.06.2007 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii*) [Dz.Urz. z 20 lipca 2007 r. nr 8, poz. 47]. Według KSR ewidencji księgowej podlegają prawa majątkowe na dzień przyznania, a nie świadectwa pochodzenia, gdyż dopiero prawa spełniają definicję aktywów.

Przedsiębiorstwo energetyczne zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej lub jej obrotem i sprzedające tę energię odbiorcom końcowym, ma obowiązek uzyskać i przedstawić do umorzenia do końca marca następnego roku Prezesowi URE (Urząd Regulacji Energetyki) świadectwo pochodzenia lub uiścić opłatę zastępczą, równą iloczynowi jednostkowej opłaty zastępczej za 1 MWh i ilości energii elektrycznej wyrażonej w MWh, wynikającej z obowiązku uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw w danym roku.

W przedsiębiorstwach energetycznych prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia kwalifikuje się i zalicza do towarów, wykazując w bilansie w odrębnej pozycji z zachowaniem zasady istotności. Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii, pomimo że kojarzą się nazwą z wartościami niematerialnymi i prawnymi, nie są użytkowane dłużej niż jeden rok, nie spełniają więc bilansowej definicji tego składnika.

W pozostałych jednostkach nabyte prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia energii kwalifikuje się i zalicza odpowiednio do inwestycji długoterminowych lub krótkoterminowych. Przedsiębiorstwo ma jednak prawo wyboru odmiennych zasad ewidencji wynikających z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) [*Księgowe ujęcie...* dostęp 26.04.2015].

Świadectwa pochodzenia energii w sprawozdaniach wybranych spółek giełdowych

Dla celu prezentacji sposobu ujęcia świadectw pochodzenia energii w sprawozdaniu finansowym dokonano analizy sprawozdań finansowych spółek kapitałowych z indeksu WIG30. Zastosowano dobór celowy, wybierając spośród spółek WIG30 te, u których w sprawozdaniach pojawiają się prawa majątkowe z tytułu świadectw pochodzenia energii. Wybrane spółki są producentami energii elektrycznej. Spółki te sporządzają sprawozdania finansowe przyjmując za podstawę Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej implementowane przez Parlament Europejski *Rozporządzeniem 1606/2002 w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości* [Dz.U. L 243 z 11.9.2002].

Celem przeprowadzonej analizy była ocena sposobu prezentacji świadectw pochodzenia energii w odniesieniu do zasad wynikających ze stanowiska KSR.

TAURON Polska Energia SA jest największym dystrybutorem energii elektrycznej w kraju. Spółka zalicza do krótkoterminowych aktywów niematerialnych nabyte prawa majątkowe pochodzenia energii wytworzonej z OZE 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. Do długoterminowych aktywów niematerialnych zalicza się te prawa majątkowe pochodzenia energii, które zostały nabyte z intencją zabezpieczenia obowiązku umorzenia za lata następne. W ramach zapasów spółka wykazuje nabyte świadectwa pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych oraz kogeneracji, które są przeznaczone do celów handlowych.

Grupa PKN Orlen jest dominującym producentem i dystrybutorem produktów naftowych i petrochemicznych w Polsce. Otrzymane nieodpłatnie prawa ujmuje i prezentuje w szyku rozwartym w wartościach niematerialnych w korespondencji z przychodami przyszłych okresów (dotacja według MSR 20), w wartości godziwej ustalonej na dzień zarejestrowania. 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 lub strat, jako pomniejszenie przychodów ze sprzedaży energii.

Podstawowy zakres działalności Grupy Kapitałowej ENEA obejmuje wytwarzanie, dystrybucję oraz obrót energią elektryczną. Spółka wykazuje świadectwa pochodzenia energii nabytej w celu umorzenia, jak i dalszej odsprzedaży w grupie „zapasy”. Koszty związane z umorzeniem świadectw pochodzenia energii prezentowane są w zyskach i stratach w pozycji: „zakup energii na potrzeby sprzedaży”.

Podstawowa działalność ENERGA SA obejmuje dystrybucję, wytwarzanie oraz obrót energią elektryczną. Spółka wykazuje świadectwa pochodzenia w grupie „zapasy” jak pozycja: „prawa pochodzenia energii”.

Grupa AZOTY to spółka, która zajmuje się wytwarzaniem i sprzedażą chemikaliów oraz tworzyw sztucznych. Spółka wykazuje świadectwa pochodzenia w grupie „zapasy” jako pozycja: „świadectwa pochodzenia energii”.

Grupa JSW jest największym producentem węgla koksowego i wiodącym producentem koksu w Unii Europejskiej (UE). W przedsiębiorstwie energetycznym prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia energii elektrycznej wytworzonej w OZE kwalifikuje się i zalicza do towarów, natomiast w pozostałych jednostkach do wartości niematerialnych i prezentuje odpowiednio w pozycji „zapasy” lub „wartości niematerialne”.

PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. jest największym producentem i dostawcą energii elektrycznej w Polsce oraz jedną z największych firm z sektora elektroenergetycznego w środkowej i

Tabela 1. Ujęcie w bilansie praw majątkowych pochodzenia energii w wybranych spółkach

Table 1. Recognition of energy origin property rights of selected companies in the balance sheet

Nazwa spółki/ <i>Company name</i>	Wartości niematerialne i prawne/ <i>Intangible assets</i>	Zapasy/ <i>Inventory</i>
TAURON POLSKA ENERGIA	+	+
PKN ORLEN	+	
ENEA SA		+
ENERGA SA		+
AZOTY		+
JSW	+	+
PGE		+
KGHM		+
PGNiG		+

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółek http://www.money.pl/gielda/indeksy_gpwwig30

Source: own study based on financial statements of companies http://www.money.pl/gielda/indeksy_gpwwig30

wykazują prawa majątkowe jako składnik wartości niematerialnych. Nie ma zatem jednoznacznego podejścia w ujęciu tego składnika majątkowego w sprawozdaniu finansowym spółek energetycznych. Podkreślić należy, że prezentowane spółki sporządzają sprawozdania według zasad wynikających z Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). W pierwszej kolejności obowiązują je zasady wynikające z MSSF. Jeśli jednak jakiś problem nie jest regulowany postanowieniami MSSF, to należałoby przyjąć zasady wynikające z przyjętych krajowych rozwiązań. Ponieważ ustawa nie reguluje tego problemu, stanowisko KSR nie ma mocy ustawy stąd rozbieżności w ujęciu tego prawa. Według MSSF, składnik wartości niematerialnych to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, niemający postaci fizycznej [Międzynarodowe Standardy ... 2014]. Składnik wartości niematerialnych jest możliwy do zidentyfikowania, jeżeli spełnia: kryterium wyodrębnienia lub kryterium wynikania z umowy albo z przepisów prawa.

Składnik aktywów spełnia kryterium wyodrębnienia, jeżeli można go wyłączyć lub wydzielić z jednostki gospodarczej i sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim, zarówno pojedynczo, jak też łącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem.

Jeżeli składnik aktywów wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki gospodarczej albo z innych tytułów lub zobowiązań, to również uznaje się, że spełnia kryterium identyfikowalności [Radawiecka 2013].

Brak interpretacji MSSF w ujęciu tego składnika powoduje, że nie ma jednolitego podejścia w ujęciu tego składnika w sprawozdaniu finansowym. Wydaje się, że dobrym rozwiązaniem byłoby opracowanie interpretacji KIMSF, dotyczącej jednolitego podejścia do ujęcia w sprawozdaniu majątkowym praw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych.

wschodniej Europie. Prawa pochodzenia energii – zakupione, wytworzone lub otrzymane prawa majątkowe pochodzenia energii wytworzonej w OZE, prawa majątkowe pochodzenia energii wytworzonej w kogeneracji oraz prawa majątkowe do świadectw efektywności energetycznej – zalicza do zapasów.

Grupa Kapitałowa KGHM Polska Miedź S.A. to szósty producent miedzi elektrolitycznej i drugi srebra na świecie. Świadectwa pochodzenia wykazuje w grupie „zapasy” jako towary w tym nabyte lub otrzymane nieodpłatnie świadectwa poświadczające wytworzenie energii w źródłach odnawialnych i w kogeneracji oraz otrzymane nieodpłatnie świadectwa poświadczające efektywność energetyczną. Grupa ujmuje otrzymane nieodpłatnie prawa majątkowe na dzień wyprodukowania i sprzedaży danego rodzaju energii kolorowej, tj. w momencie powstania prawa do otrzymania odnośnych praw majątkowych.

PGNiG SA jest największą spółką działającą na rynku gazu ziemnego w Polsce. Grupa ujmuje jako zapas świadectwa pochodzenia energii uzyskane w związku z wytworzeniem energii elektrycznej, jak również świadectwa pochodzenia energii zakupione w celu przedstawienia ich do umorzenia wyodrębniając w pozycji „prawa pochodzenia energii”, w tym: prawa majątkowe zielone, prawa majątkowe żółte, prawa majątkowe czerwone, prawa majątkowe pozostałe. Zestawienie sposobu ujęcia świadectw pochodzenia energii w sprawozdaniu finansowym przedstawiono w tabeli 1.

Jak wynika z tabeli 1 większość spółek identyfikuje prawa majątkowe jako składnik zapasów, jednak niektóre spółki

Wnioski

Prawa majątkowe do energii to świadectwa pochodzenia dla energii elektrycznej, które są potwierdzeniem wytworzenia energii elektrycznej w koncesjonowanych OZE. Na wszystkie przedsiębiorstwa energetyczne wykonujące działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania lub obrotu energią elektryczną i sprzedające energię odbiorcom końcowym niebędącym odbiorcami przemysłowymi (w rozumieniu przepisów ustawy *Prawo energetyczne*) oraz na odbiorców przemysłowych energii elektrycznej nałożony jest obowiązek uzyskania świadectw pochodzenia energii i przedstawienia ich do umorzenia lub uiszczenia opłaty zastępczej.

Prawa majątkowe wynikające ze świadectwa pochodzenia wygasają z chwilą jego umorzenia. Nabyte prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w OZE, spółki kwalifikują i zaliczają, zgodnie ze stanowiskiem krajowego KSR lub zasadami MSR, do zapasów lub wartości niematerialnych. Wszystkie kwestie związane z księgowym ujęciem transakcji dotyczących świadectw pochodzenia powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w polityce rachunkowości jednostki. W informacji dodatkowej lub notach do sprawozdania finansowego jednostka powinna podać informacje przedstawiające w sposób pełny jej działania w zakresie wywiązywania się z obowiązków i gospodarowania świadectwami pochodzenia oraz prawami majątkowymi z nimi związanymi. W przypadku, gdy wartości wynikające z transakcji związanych z obrotem energią i świadectwami pochodzenia stanowią wartości istotne w całokształcie działalności jednostki, powinna ona wykazać je jako odrębne pozycje rachunku zysków i strat oraz bilansu.

Literatura

- Księgowe ujęcie transakcji związanych ze świadectwami pochodzenia energii elektrycznej*. [online], http://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/ewidencja-ksiegowa/703819_Ksiegowe-ujecie-transakcji-zwiazanych-ze-swiaectwami-pochodzenia-energii-elektrycznej.html, dostęp 26.04.2015.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*. 2014: Oficjalne dokumenty wydane według stanu 1.01.2013, ISRF Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Nowe stanowisko KSR dotyczące księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia*, [online], <http://ksiegowosc.infor.pl/vademecum/standardy-rachunkowosci/60787,Nowe-stanowisko-KSR-dotyczące-ksiegowego-ujęcia-praw-majątkowych-wynikających-ze-swiaectw-pochodzenia.html>, dostęp 26.04.2015.
- Radawiecka E. 2013: *Baza danych klientów jako składnik wartości niematerialnych*, [w]: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy – Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Rozporządzenie 1606/2002 Parlamentu Europejskiego oraz Rady w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości*, Dz.U. L 243 z 11.9.2002.
- Uchwała nr 7/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26.06.2007r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii*, Dz. Urz. z 20 lipca 2007 r. nr 8, poz. 47.
- Ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości, tekst jednolity*, Dz.U. z 2013, poz. 303 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne, tekst jednolity*, Dz.U. 2012, poz. 1059 z późn. zm.
- http://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/ewidencja-ksiegowa/703819_Ksiegowe-ujecie-transakcji-zwiazanych-ze-swiaectwami-pochodzenia-energii-elektrycznej.html, dostęp 26.04.2015.

Summary

The aim of the study was to assess the presentation of certificates of origin of the energy from renewable energy sources in relation to the position of CRS. An analysis of financial reports of selected energy producers was performed. These companies draw up financial statements on the basis of regulations of IFRS. The certificates of origin of the energy from renewable energy sources have the specific characteristics of intangible assets; however, the provisions of the balance sheet law preclude the recognition of an asset in the balance sheet, while the interpretation of IFRS allows for such recognition. In practice, the companies drawing up financial reports according to the regulations of IFRS, present the certificates of origin of the energy from renewable energy sources in a variety of ways. As a result, there is no uniform approach to identification and presentation of this asset in the balance sheets of companies.

Adres do korespondencji
dr Ewa Radawiecka, adiunkt
Katedra Rachunkowości, Politechnika Koszalińska
75-343 Koszalin, ul. Kwiatkowskiego 6E, tel. (692) 46 66 383
email: ewa.radawiecka@tu.koszalin.pl