



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Diskussionspapier

**„Bilanzierung von CO₂-Emissionszertifikaten gemäß
österreichischem HGB“**

der Arbeitsgruppe „CO₂-Emissionszertifikate“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Werner Fleischer

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Otto Altenburger, Erich Becker, Christian Mayer, Gerhard Prachner, Martin Reisetbauer, Robert Reiter, Roman Rohatschek, Martin Siencnik

Informationen zur Arbeitsgruppe:

www.afrac.at

Es handelt sich bei diesem Diskussionspapier nicht um eine beschlossene AFRAC-Stellungnahme. Das Diskussionspapier ist demnach als Zwischenstand und Information für die Öffentlichkeit zu verstehen.

Bitte übermitteln Sie Ihre Stellungnahme bis zum 20. Jänner 2006 an office@frac.at.

Überblick

1. Einleitung	3
1.1. Gesetzliche Rahmenbedingungen.....	3
1.2. Gegenstand der Empfehlung.....	4
2. Bilanzierungszeitpunkt für Emissionszertifikate und eines Sonderpostens	4
2.1. Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate.....	4
2.2. Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate	4
2.3. Ansatz eines passivischen Sonderpostens	4
3. Bewertung der Emissionszertifikate und des Sonderpostens beim erstmaligen Ansatz	5
3.1. Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate.....	5
3.2. Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate	5
4. Bewertung des Verbrauchs und des Verkaufs von Emissionszertifikaten.....	5
5. Bewertung der Emissionszertifikate und des Sonderpostens zum Abschlussstichtag	5
5.1. Bewertung der Emissionszertifikate.....	5
5.2. Bewertung des Sonderpostens	5
6. Ansatz und Bewertung eines Passivpostens für die Verpflichtung zur Abgabe von Emissionszertifikaten.....	6
7. Ansatz und Bewertung eines Passivpostens für Sanktionszahlungen.....	6
8. Ausweis und Anhangangaben	6
8.1. Bilanz.....	6
8.2. Gewinn- und Verlustrechnung	7
8.3. Anhang.....	7
9. Abweichungen von den vorstehenden Empfehlungen	7

1. Einleitung

1.1. Gesetzliche Rahmenbedingungen

Rechtliche Grundlage für die Umsetzung des Kyoto-Protokolls in Europa ist die Richtlinie 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Europäischen Gemeinschaft. Die Umsetzung auf nationaler Ebene erfolgte in Österreich durch das Bundesgesetz über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten (Emissionszertifikategesetz – EZG). Ziel dieses Bundesgesetzes ist die Schaffung eines Systems für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten, um auf kosteneffiziente und wirtschaftlich effiziente Weise auf eine Verringerung von Treibhausgasemissionen hinzuwirken. Für die erste Zuteilungsperiode (2005 bis 2007) werden den jeweiligen Produktionsanlagen unentgeltlich Emissionszertifikate zugeteilt. Nicht benötigte Zertifikate können verkauft werden. Bei einer etwaigen Unterdeckung kann das Unternehmen die benötigten Zertifikate zukaufen. Am 30. April des Folgejahres sind für jede Produktionsanlage die Emissionszertifikate bei der Registerstelle abzugeben. Werden zu wenig Emissionszertifikate abgegeben ist eine Strafzahlung von 40 € pro Tonne CO₂ zu entrichten (in der zweiten Zuteilungsperiode 100 € pro Tonne CO₂). Diese Strafzahlung entbindet nicht von der Verpflichtung zur Abgabe der fehlenden Emissionszertifikate. Soweit dies zur Förderung eines effizienten Marktes für Emissionszertifikate zweckmäßig ist, kann der Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft ab dem mit 1. Jänner 2008 in Geltung stehenden nationalen Zuteilungsplan einen in diesem Plan festzulegenden Prozentsatz der Emissionszertifikate festlegen, der versteigert wird. In dem für die Periode 2008 bis 2012 geltenden Plan darf dieser Prozentsatz höchstens 10 v.H. betragen. Der Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft hat die Modalitäten für diese Versteigerung mit Verordnung festzulegen.

1.2. Gegenstand der Empfehlung

Gegenstand der Empfehlung ist die die Behandlung von Emissionszertifikaten im Sinne des EZG oder eines dem österreichischen vergleichbaren Systems für den Handel mit Emissionszertifikaten in einem nach dem HGB aufgestellten Jahresabschluss.

Für die zu Handelszwecken gehaltenen Emissionszertifikate und damit zusammenhängende Transaktionen (z.B. Derivatgeschäfte) gelten ergänzend die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze.

2. Bilanzierungszeitpunkt für Emissionszertifikate und eines Sonderpostens

2.1. Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate

Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate sind zum Zeitpunkt der erstmaligen Zuteilung, somit mit Eintragung auf das Konto bei der Registerstelle (ECRA-Konto) zu erfassen, weil zu diesem Zeitpunkt dem Unternehmen die Verfügungsmacht über die zugeteilten Zertifikate eingeräumt wird. Dem Konto bei der Registerstelle wird jeweils der Anteil für ein Kalenderjahr gutgeschrieben. Es werden somit Emissionszertifikate für jenes Kalenderjahr aktiviert, für das sie zur Deckung der Emissionen ausgegeben wurden.

2.2. Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate

Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate sind zum Erwerbszeitpunkt (Eintragung bei der Registerstelle) zu aktivieren.

2.3. Ansatz eines passivischen Sonderpostens

Für unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate ist zeitgleich mit ihrer Aktivierung ein passivischer Sonderposten zu bilden.

3. Bewertung der Emissionszertifikate und des Sonderpostens beim erstmaligen Ansatz

3.1. Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate

Die unentgeltlich zugeteilten Emissionszertifikate sind mit dem Marktwert zum Verfügungszeitpunkt zu aktivieren. Der passivische Sonderposten ist in gleicher Höhe (Marktwert zum Verfügungszeitpunkt) anzusetzen.

3.2. Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate

Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate sind gemäß § 206 Abs.1 HGB mit den Anschaffungskosten im Erwerbszeitpunkt anzusetzen.

4. Bewertung des Verbrauchs und des Verkaufs von Emissionszertifikaten

Für die Erfassung des Verbrauchs von Emissionszertifikaten und dessen Bewertung dürfen alle gemäß HGB zulässigen Verbrauchsfolgeverfahren angewandt werden. Verkaufserlöse von Emissionszertifikaten sind ergebniswirksam zu erfassen.

5. Bewertung der Emissionszertifikate und des Sonderpostens zum Abschlussstichtag

5.1. Bewertung der Emissionszertifikate

Für Emissionszertifikate als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt das strenge Niederstwertprinzip.

5.2. Bewertung des Sonderpostens

Der Sonderposten für unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate ist planmäßig oder gemäß dem tatsächlichen Verbrauch der Emissionszertifikate aufzulösen. Werden

unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate abgeschrieben oder verkauft, ist der Sonderposten ebenfalls entsprechend aufzulösen.

6. Ansatz und Bewertung eines Passivpostens für die Verpflichtung zur Abgabe von Emissionszertifikaten

Für die Verpflichtung zur Abgabe der Emissionszertifikate an die Registerstelle am 30. April des Folgejahres ist eine Passivpost einzustellen. Sofern nicht alle Voraussetzungen für eine Verbindlichkeit vorliegen, ist eine Rückstellung anzusetzen.

Diese Verbindlichkeit bzw. Rückstellung ist zunächst mit dem Wert der aktivierten Emissionszertifikate gemäß dem gewählten Verbrauchsfolgeverfahren zu passivieren. Ein allfälliger Bedarf an über die Zuteilung hinaus gehenden Emissionszertifikaten ist zum Marktpreis am Abschlusstichtag zu passivieren.

Im Hinblick auf die Zuteilung der Emissionszertifikate für jeweils ein Kalenderjahr ist das Prinzip der richtigen Periodenabgrenzung zu beachten.

7. Ansatz und Bewertung eines Passivpostens für Sanktionszahlungen

Für etwaige Sanktionszahlungen gemäß § 28 EZG ist zum Rückgabezeitpunkt eine Verbindlichkeit anzusetzen.

8. Ausweis und Anhangangaben

8.1. Bilanz

Emissionszertifikate sind im Umlaufvermögen unter „sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“ als sonstige Vermögensgegenstände auszuweisen.

Der Sonderposten für unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate ist nach den unversteuerten Rücklagen gesondert auszuweisen.

Die Verbindlichkeit bzw. Rückstellung für die Verpflichtung zur Abgabe der Emissionszertifikate an die Registerstelle ist unter den sonstigen Verbindlichkeiten bzw. sonstigen Rückstellungen auszuweisen.

Die Verbindlichkeit für Sanktionszahlungen gemäß § 28 EZG ist unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

8.2. Gewinn- und Verlustrechnung

Der Aufwand aus dem Verbrauch und Verkauf von Emissionszertifikaten ist als Materialaufwand oder als sonstiger betrieblicher Aufwand auszuweisen.

Der Erlös aus dem Verkauf von Emissionszertifikaten ist dem entsprechend als Umsatzerlös oder sonstiger betrieblicher Ertrag auszuweisen.

Der Ertrag aus der Auflösung des Sonderpostens ist als sonstiger betrieblicher Ertrag auszuweisen.

Sanktionszahlungen gemäß § 28 EZG sind als sonstiger betrieblicher Aufwand auszuweisen.

8.3. Anhang

Im Anhang sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, die im Zusammenhang mit der Behandlung der Emissionszertifikate angewendet werden.

9. Abweichungen von den vorstehenden Empfehlungen

Wird wegen einer erwarteten Unterdeckung an unentgeltlich zugeteilten Emissionszertifikaten auf deren Aktivierung und die Bildung des passivischen Sonderpostens verzichtet, sind im Anhang alle in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung fehlenden Informationen gemäß den vorstehenden Empfehlungen zu geben.

Wien, am 15. Dezember 2005