COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2012/1 - Boekhoudkundige verwerking van een overschot aan broeikasgasemissierechten door een onderneming die de nettomethode toepast

Advies van 11 januari 2012

I. Toepassingsgebied
II. Boekhoudkundige verwerking van een overschot aan broeikasgasemissierechten bij toepassing van de nettomethode
A. De onderneming behoudt het overschot van emissierechten en heeft dus niet de intentie om deze emissierechten te verkopen op een actieve markt
B. De onderneming heeft de intentie om het overschot van emissierechten te verkopen op een actieve markt

Inleiding

1. In het kader van het bestaande CBN-advies 179/1 inzake de boekhoudkundige verwerking van broeikasgasemissierechten[1] werd de Commissie gevraagd naar de mogelijkheid voor ondernemingen om een overschot aan broeikasgasemissierechten uit te drukken in het actief van de onderneming wanneer deze onderneming overeenkomstig het CBN-advies 179/1 haar emissierechten boekhoudkundig verwerkt volgens de nettomethode.

2. In het advies 179/1 formuleerde de Commissie als aanbeveling aan de industriële ondernemingen[2] om voor de boekhoudkundige verwerking van broeikasgasemissierechten ofwel de brutomethode, ofwel de nettomethode toe te passen. Voor een uitgebreide bespreking van deze methoden verwijst de Commissie naar de tekst van het advies 179/1. Kort samengevat kan worden gesteld dat bij de brutomethode de door de ondernemingen toegewezen of verkregen emissierechten op het ogenblik van toewijzing of verkrijging als immateriële vaste activa worden geboekt. Bij toepassing van de nettomethode daarentegen werd als uitgangspunt door de Commissie aangenomen dat het emissierechtensysteem niet leidt tot een vergroting of verkleining van het vermogen van de ondernemingen, omdat de toegewezen of verkregen emissierechten enkel dienen om de ondernemingen in staat te stellen hun bedrijf voort te zetten. Op grond daarvan werd ervan uitgegaan dat de door de overheid kosteloos toegewezen emissierechten meestal overeenstemmen met de in te leveren rechten en dat het beroep op de markt voor de aan- of verkoop van emissierechten, marginaal zal zijn. Bijgevolg wordt de toewijzing of verkrijging van emissierechten in de nettomethode niet opgenomen aan de actiefzijde van de balans van de onderneming, en wordt hiervan enkel melding gemaakt in de toelichting bij haar jaarrekening. Enkel de aan- en verkopen van emissierechten worden geboekt als kost of opbrengst in de resultatenrekening.

3. De Commissie stelt echter vast dat een belangrijk aantal ondernemingen die de nettomethode toepassen op heden aanzienlijke overschotten aan emissierechten bezitten. Aan de Commissie werd dan ook gevraagd of deze overschotten aan emissierechten bij toepassing van de nettomethode alsnog op het actief van de balans kunnen worden uitgedrukt.

I. Toepassingsgebied

4. Net als het advies 179/1 over de boekhoudkundige verwerking van broeikasgasemissierechten beperkt onderhavig advies zich tot de boekhoudkundige verwerking van emissierechten toegewezen aan of verkregen door industriële ondernemingen om reden van hun industrieel bedrijf[3].

Bovendien is het advies ook beperkt tot die categorie van de industriële ondernemingen die ervoor geopteerd hebben de nettomethode toe te passen[4]. Ook de industriële ondernemingen die in de toelichting niet uitdrukkelijk hebben vermeld welke methode zij toepassen, maar die de facto de nettomethode hebben toegepast (door de toewijzing of verkrijging van de emissierechten niet als immaterieel vast actief te boeken) vallen onder de toepassing van onderhavig advies.

De Commissie wenst evenwel te benadrukken dat ze aanbeveelt de toepassing van de nettomethode te vermelden in de toelichting.

II. Boekhoudkundige verwerking van een overschot aan broeikasgasemissierechten bij toepassing van de nettomethode

5. De Commissie is van oordeel dat de boekhoudkundige verwerking van het overschot aan emissierechten bij ondernemingen die de nettomethode toepassen, afhangt van de economische bestemming van de emissierechten op balansdatum. Hierbij dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de situatie waarbij de onderneming de intentie heeft om het overschot aan emissierechten in eigen bezit aan te houden, dan wel of de onderneming de intentie heeft om het overschot aan emissierechten in het volgende boekjaar op een actieve markt te verkopen.

A. De onderneming behoudt het overschot van emissierechten en heeft dus niet de intentie om deze emissierechten te verkopen op een actieve markt

6. Wanneer de onderneming het overschot aan emissierechten binnen de onderneming aanhoudt en niet de intentie heeft om dit overschot te verkopen op een actieve markt voor de handel van emissierechten, dan dient de nettomethode overeenkomstig het bestendigheidsbeginsel onverminderd te worden toegepast. De onderneming kan het overschot aan emissierechten in dit geval niet alsnog gaan boeken onder de immateriële vaste activa van de onderneming[5].

7. Overeenkomstig het CBN-advies 179/1 zal een eventuele latere verkoop van het overschot aan emissierechten in dit geval als opbrengst in de resultatenrekening moeten worden geboekt op het ogenblik van verkoop.

B. De onderneming heeft de intentie om het overschot van emissierechten te verkopen op een actieve markt

8. Wanneer de onderneming daarentegen op balansdatum een overschot heeft aan emissierechten en zij de intentie heeft om deze rechten in het daarop volgende boekjaar te verkopen op een "actieve markt" voor emissierechten, dan is de Commissie van oordeel dat dit overschot aan rechten door de onderneming aan reële waarde kan worden geactiveerd onder de overlopende rekeningen. Deze intentie moet op balansdatum reeds een begin van uitvoering hebben, zoals een overeenstemmende beslissing van het bestuursorgaan.

9. Onder "actieve markt" meent de Commissie te moeten verstaan, de markt in dewelke volgende voorwaarden zijn vervuld:

- de verhandelde goederen op de markt zijn homogeen;
- er kunnen steeds op normale wijze kopers en verkopers worden gevonden; en
- de prijzen zijn beschikbaar voor het publiek.

Wanneer bijgevolg een onderneming op balansdatum van het jaar N heeft beslist het overschot aan emissierechten te verhandelen op een markt die aan bovenstaande voorwaarden voldoet, dan moet zij de opbrengst van die toekomstige verkoop toerekenen aan het resultaat van het jaar N via activering onder de overlopende rekening 491 Verkregen Opbrengsten.

Boekingen

- Op inventarisdatum van boekjaar N (jaar van verkrijging van de emissierechten)

491	Verkregen opbrengsten			X	
	aan	743 tot 749	Diverse bedrijfsopbrengsten		X

- Bij opening van het boekjaar N+1 (jaar van verkoop van de emissierechten)

743 tot 749	Diverse bedrijfsopbrengsten			X	
	aan	491	Verkregen opbrengsten		X

- Bij verkoop van de emissierechten in het boekjaar N+1

550	Kredietinstellingen: Rekening-courant			X	
	aan	743-749	Diverse bedrijfsopbrengsten		X

---

1 Bull. CBN nr. 49, juni 2009, 33-46.

2 Voor de definitie van de "industriële ondernemingen" in de zin van het advies 179/1 kan naar de tekst van het advies worden verwezen; zie ook infra in onderhavig advies onder hoofdstuk I. Toepassingsgebied.

3 Ook wel de onderworpen ondernemingen genoemd.

4 In de brutomethode komt deze problematiek niet voor vermits de broeikasgasemissierechten daar meteen op het ogenblik van toewijzing of verkrijging als immaterieel vast actief worden geboekt.

5 Dit zou immers een de facto overstap betekenen van de netto- naar de brutomethode, hetgeen een onverantwoorde schending zou zijn van het bestendigheidsbeginse