

探析我国CDM项目下 碳减排量的会计处理

杨博

为改善全球气候变暖的状况,1997年的《京都议定书》(KP)为发达国家制定了具有法律约束力的温室气体减排量化目标。为使发达国家履行减排义务,KP规定了联合履行机制(JI)、清洁发展机制(CDM)和国际排放贸易(IET)三种温室气体减排的国际合作机制,JI和IET建立了发达国家之间的碳减排交易市场,CDM建立了发达国家与发展中国家之间的碳减排交易市场,这些灵活的温室气体减排机制造就了国际碳交易市场并促使其快速发展。CDM的核心内容为,有强制减排义务的发达国家出资金和先进技术设备,在发展中国家境内共同实施能够延缓气候变暖的减排项目,由此获得“核准减排量”(CER),实现其在KP中所作的减排承诺。

我国作为发展中国家,不具有强制减排义务,我国的碳排放权就是我国企业与发达国家合作,通过CDM项目产生的CERs的统称。通过CDM项目产生的CERs与有强制减排义务企业的碳排放权具有本质上的不同,所以我国通常将“碳排放权”改称为“碳减排量”。截至2012年10月17日,全球共注册CDM项目4777个,其中我国注册2431个,我国获签发CERs吨数占东道国CDM项目签发总量的59.91%。2012年,多哈气候变化会议确定了为期八年的发达国家继续承担强制减排义务的KP第二承诺期(2013—2020年),这意味着我国在2020年之前仍没有强制减排义务,通过CDM项目产生的CERs仍是我国目前国内碳减排量的主要交易产品,所以对我国CDM项目下碳减排量会计处理的了解和分析具有积极的现实操作意义。

目前,我国对企业CDM项目开发过程及其后续的会计处理并无统一规范的规定,在实务中企业只是根据经验习惯进行反映。本文在假定企业未实施自愿减排并拥有CDM开发项目的前提下,试图结合我国的具体经济环境,提出比较科学合理的CERs会计处理方法(除非特别说明,下文CERs意为核准减排量)。

一、CERs 的确认及计量

(一) 会计确认

我国学术界对于将CERs确认为资产已达成共识,但对确认为何种资产尚未取得一致看法,目前将其确认为存货、无形资产或交易性金融资产的意見占据主导地位。

将CERs确认为存货是依据存货定义的一个基本特征:企业持有存货的最终目的是为了出售。目前我国CDM项目产生的CERs是为了执行销售合同而持有,其最终目的在于出售,从这一点CERs符合存货定义。但与存货是企业生产过程中所必须的有形资产不同,CERs并不具有实物形态,且在非强制减排的大环境中,CERs也并非企业生产过程所必须,因此笔者认为将其确认为存货并不合适。

从无形资产的定义“企业拥有或者控制的、没有实物形态的可辨认非货币性资产”看,CERs是CDM项目企业拥有的、没有实物形态的可辨认非货币性资产,这与其他排污权类似,符合无形资产的定义。但企业持有无形资产的目的在于维持正常的生产经营而非出售,且一般将其作为非流动性长期资产进行管理,通过在持有期间判断其使用寿命是否有限决定是否对其进行摊销,这与目前CDM项目中企业持有CERs的目的是为了最终出售不同,因此笔者认为将其确认为无形资产也不合适。

将CERs确认为交易性金融资产的观点认为其符合企业持有金融资产的目的。而实质上,金融资产是一种以金融工具表示结算的合同权利,具有较强的流动性,同时还要求存在活跃的交易市场,但目前我国的CERs是根据2011年8月3日发布的《清洁发展机制项目运行管理办法(修订)》(以下简称《办法(修订)》)中的规定执行的,《办法(修订)》中对CDM项目报批时CERs的价格、CERs批准后的购买方、购买量以及成交价的底线等都有明确规定,并没有完全将碳减排量到金

融市场上交易，加之我国目前碳排放权市场非常不完善，所以笔者认为将其确认为金融资产也不合适。

笔者认为，由于CERs签发后，CERs就可以作为一种生产要素在会计系统中予以确认，第二承诺期的确定意味着碳减排量被授权在2013—2020年八年内都有效，由此可将CERs确认为非流动资产。在具体会计科目的处理上，笔者有两种思路：一是专设“碳资产”一级科目，用来核算所有与碳排放权相关的资产，二级科目视情况而定，如对于签发的CERs，可设二级科目“碳排放权”（不设为“碳减排量”，也是出于长远打算，今后“碳排放权”会比“碳减排量”的应用更广泛）；二是直接专设“碳排放权资产”一级科目核算CERs。

（二）会计计量

CERs会计确认的多样性决定了其会计计量的差异性，如将其确认为存货的，初始计量应按成本计价，后续计量按成本和可变现净值孰低进行；若将其确认为交易性金融资产的，应按公允价值对其进行初始和后续计量，且其变动计入公允价值变动损益，即一般对CERs的初始和后续计量遵循其被划分为的资产的计量规定。

笔者认为，现阶段CERs计量方法的选取必须考虑我国的实际市场环境。我国从2008年开始分别在北京、上海、天津三地建立碳排放交易所，2011年北京、天津、上海、重庆、湖北、广东和深圳获准开展碳排放权交易试点工作，2013年才正式启动碳排放权交易，这说明我国碳排放权交易市场尚处在建设期，且我国企业CDM项目主要进行的是原始CERs的交易，因此CERs的公允价值无法获得，故在现阶段CERs的初始计量和后续计量都不适合采用公允价值计量。鉴于此，笔者认为现阶段采用历史成本计量是恰当的。

二、CERs的主要账务处理

（一）初始取得时

我国CDM项目在开发及审批过程中可能发生的费用主要包括聘请CDM咨询公司和经营实体等的咨询成本、EB的管理费、CDM手续费、财政部CDM基金等，不论是否注册成功，前期的设计、包装等开发费用投入一般都比较。由于只有碳减排量被EB核准后才能确认为CERs资产，笔者认为企业可借鉴无形资产研发的会计核算思路，设置一个新的成本类科目“CDM项目成本”（或“碳减排量开发成本”等类似的科目），用来核算核准签证之前CDM项目开发过程中发生的所有支出（但不必像无形资产研发那样细分为研究阶段和开发阶段），若EB签发了CERs而开发成功，则将其转入“碳资产——碳排放权（成本）”科目；若开发失败，则全额转入当期损益“管理费用”科目。其账务处理为：CDM项目开发过程中发生支出时，借记“CDM项目成本”，贷记“银行存款”、“应付

职工薪酬”、“原材料”等；获得EB签发的CERs时，以实际开发成本对其进行初始计量，并确认碳资产，借记“碳资产——碳排放权（成本）”，贷记“CDM项目成本”；若CDM项目在EB未注册成功，则借记“管理费用”，贷记“CDM项目成本”。

按照联合国CDM规则，在每次CERs签发后，CDM项目企业须向联合国气候变化适应基金捐赠2%的CERs，并在取得“核准减排量”时被直接划走。因为向联合国气候变化适应基金捐赠的仅仅是CERs的数量，所以企业可以将捐赠的CERs数量作为企业获得CERs签发的一项必然支出，该支出应由归属企业的98%的CERs来分担（这类类似于制造业生产产品时允许存在的废品，该废品的成本由同批次生产的合格成品来分担）。在具体计量时，企业在账户设置上可采用数量金额式账页，记录CERs的数量及成本。

（二）持有期间期末

由于CERs采用历史成本计量，企业应在持有期间期末对其进行减值测试，其可回收金额可以通过市场上的市价和企业所拥有的CERs存量进行计算，若其账面价值大于可回收金额，则按两者之差计提减值准备，借记“资产减值损失”，贷记“碳资产减值准备”。

（三）处置时

《办法（修订）》及《中国清洁发展机制基金管理办法》明确规定，CDM项目因转让温室气体减排量所获得的减排量收入由国家和CDM项目企业按照规定的比例分别所有，所以CDM项目企业在出售CERs时，可扣除归属于国家CDM项目收益后的部分确认收入，并在取得收入后的15个工作日内，按照规定比例向指定的CDM基金管理中心支付国家收入。由于上交国家的部分只是双方收益中国家的分成，所以笔者建议将其确认为“其他应付款——CDM基金管理中心（国家收入）”。企业自己的收入部分如何确认，主要取决于CERs确认为何种资产。目前理论界将CERs确认为无形资产的，对应的收入就确认为“营业外收入”；确认为存货的，对应的收入就确认为“其他业务外收入”等。若专设“碳资产”或“碳排放权资产”账户核算CERs，可对专设“CERs销售收入”科目进行收入核算。其账务处理为：当签订核证减排量买卖协议并收到付款，可以确认处置碳减排量收入，借记“银行存款”、“碳资产减值准备”，贷记“碳资产——碳排放权（成本）”、“其他应付款——CDM基金管理中心（国家收入）”、“CERs销售收入”；上交国家时，借记“其他应付款——CDM基金管理中心（国家收入）”，贷记“银行存款”。■

（本文系2008年国家社科基金课题“电力行业节能减排的机制与政策体系研究——以新疆为例”<08XJY010>的后续研究成果）

（作者单位：北京经济管理职业学院）

责任编辑 张璐怡