

强制减排机制下排放资产和负债的会计确认和计量探析

赵鹏飞

对于企业来说,减排任务的加重必然带来环保成本的增加。如何有效核算和准确计量环保成本,成为会计界亟待研究和解决的问题。本文拟从强制性减排机制类型出发,对排放资产和负债的确认计量进行分析与探讨。

一、强制减排机制的类型

目前,国际上运行的强制减排机制总体上可归为两类:一是总量控制及交易机制,即环境管理者通过确定相应地域的环境质量目标及可容纳的污染物总量来确定向企业发放的排放总配额。期初,政府或监管者对参与减排企业发放一定量的免费配额,在年度结束前参与企业需上交与其排放量等量的配额。如果期末免费发放的配额有结余或不足,则结余部分可出售获益或递延下年度使用,不足部分可在市场上购买补足或交纳超额罚金。二是基准及信用交易机制,指监管者在期初为参与减排企业设定一个排放基准,当年末实际排放量低于基准时,差额部分可出售获益或递延下年度使用;高于基准时,不足部分需市场上认购或交纳超额罚金。

上述两种机制的主要区别在于:总量控制及交易机制下,期初即获得排放配额并可在市场上交易,而基准及信用交易机制下则需在期末确认结余时获得额外排放信用配额后才能进入市场交易,交易时间较短。共同点是将参与企业的经济利益与减排紧紧联系在一起。从会计角度而言,则产生了企业因参与减排计划获得排放配额或基准信用与承担义务事项的处理问题,即潜在的排放资产、排放负债及相关问题。

例到会计准则,每一次的会计进步都更好地促进了经济发展,并进而带来了社会的稳定与和谐。会计对社会发展的其他方面,如生态、教育、科技、文化等也都存在重大影响,虽然该方面的讨论尚不多见,但会计确实以其特有的方式默默地影响着我们的社会生活。比如绿色会计概念对生态环境的保护作用;关于研究与开发费用的会计规定可能促进创新理念和

二、排放资产和负债的确认及减排结算

(一) 排放资产的确认

国际会计界普遍认为,基于总量控制及交易机制下的排放配额是一种资源,可以用于抵偿负债义务,或在市场上转让获取经济利益,且由过去交易或事项引起并为排放主体所拥有或控制。显然,它符合国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)概念框架及我国基本会计准则对资产的定义。而排放交易市场的存在使其拥有了良好的可计量性,符合资产确认的条件,因而,排放配额应确认为一项资产。对于基准及信用交易机制的排放基准,除了无法日常交易外,有着与排放配额相同的特点,可参照排放配额处理,本文主要以排放配额为对象进行论述。

对于排放配额应确认为资产这一观点理论界少有争议,但在应确认为何种类型资产方面有许多不同的看法。一种观点认为应将排放配额确认为无形资产。FASB与IASB认为,由于不具备实物形态,排放配额应确认为无形资产,而IASB在2004年12月发布的国际财务报告解释委员会的《排放权解释报告》(IFR IC3)中也明确表示,排放主体从政府处获得的免费配额应当确认为无形资产入账。另一种观点认为应将排放配额确认为存货。美国联邦能源监管委员会(FERC)就要求其所监管的排放主体将无偿分配的配额确认为存货;在贯彻一致性原则下,美国证监会(SEC)也认为,参与减排企业可将配额确认为无形资产或存货。对于这一观点,支持者认为,排放量消耗配额,排放与生产密切相关,配额实质上是一种生

行为以及由此引发科技进步等,都是会计给社会发展带来的影响。■

(本文为教育部人文社科规划基金<项目编号:13YJA790151>的阶段成果)

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 武献杰

产过程中待消耗的存货,与投入的其他要素没有差别。但反对者提出质疑:排放配额并未在产生排放行为的过程中被消耗掉,而按照准则规定该存货必须在企业的生产经营中被加以消耗。还有一种观点认为,应将排放配额视为某种形式的货币。因为排放主体持有的配额可用于“支付”经营中产生的排放量,所以具有货币的支付功能。国际财务报告解释委员会(IFRIC)的成员在讨论起草IFRIC3的过程中也曾提及,“可以设定某种类似于货币形式的无形资产(来描述排放权),该排放权的价值仅仅源自于其可用以抵补负债”。此外,另有观点认为,基于配额交易中具有金融投资属性,排放配额可被视为金融工具并加以分类管理,如交易性金融资产、可供出售金融资产等。基于以上分析,笔者认为,排放资产作为一种兼具存货与无形资产双重属性的资产,可以单独设置一类资产——排放权资产。基于年度管理及“耗用”的特点,划归为流动资产管理比较合适,以避免各方的争议。

(二) 排放负债的确认

对排放负债的确认,FASB与IASB争议集中在确认时点上,主要有两种观点:一种是在政府发放排放配额时确认,负债大小与排放配额相同;另一种则认为应该在发生实际排放时确认,负债大小按估计的实际排放量确定。笔者认为,当企业加入减排计划后,就产生了因排放而需承担的义务,需要通过上交排放配额、缴纳罚金或承担其他的惩罚措施来履行义务,而且基于减排安排,企业获得排放配额即意味着会有很大可能发生实际排放,这符合负债的定义和确认条件,因而企业应在获得排放配额时即确认负债。此外,笔者认为,即使在特殊情况下企业改变了排放计划,企业也可能会产生机会成本或额外实际增量成本,考虑这些因素及获得配额时情况的不确定性,在政府发放排放配额时确认负债仍然是一个较好的选择。更值得注意的是,政府之所以给予免费的排放配额,一方面是基于减排的目的,以控制环境的进一步恶化乃至逐步好转,另一方面是为了降低企业环境成本的增量,确保经济的平稳与增长,但无论如何,减排对参与企业而言更多的也是成本的增加而非收入的实现。因此,当企业加入减排计划时,等额确认排放资产与排放负债,避免了企业刚参加减排义务既承担环境管理成本又确认政府补助收入的矛盾处理。

(三) 减排结算的处理

无论在何种强制减排机制下,企业期末都需要根据实际测定的排放量履行上交排放配额或基准信用配额的义务,结余部分可出售获利或结转下年度使用,而超额部分则需从市场购买补足或缴纳罚金,从而达到鼓励减排目的。目前,对于结余收益处理通常有两种选择:确认为政府补助收益或冲减成本费用。笔者认为,排放配额结余通常是企业努力减排的结果,这些努力需要成本,因此,将其确认冲减成本费用比确认政府补

助收益更符合经济行为本身和配比原则。对于企业超额排放的处理,FASB与IASB都认为应该确认为负债,但在确认时点上存在两种观点:一是在减排期初就估计确认。从理论上而言,这是一种比较好的选择,符合谨慎性会计原则,但因缺乏可靠准确的估值模型,难以实施。二是在确认实际超额排放量时确认。这种情况实务处理比较简单,数据可靠性好,但相关性可能差一些,稳健性也可能不足,或许可以通过加强表外披露补救。在无可靠的估值模型的前提下,笔者更倾向于后者做法。

三、排放资产与排放负债的计量

在强制减排计划中,排放负债的履行方式主要通过交付排放资产来实现,意味着排放负债的计量依附于排放资产的计量,排放负债与排放资产应保持一致的计量属性,因此,排放资产计量属性的选择是关键,决定了会计计量的效果。

(一) 初始计量

在初始计量中,不管选择何种计量属性,必须保证排放资产与排放负债计量属性的一致。通常有两种选择:历史成本或公允价值。以历史成本进行初始计量,由于初始排放配额通常是免费发放的,成本为0,实际上不需要确认排放资产与排放负债;而如果以公允价值初始计量,则以相同的账面金额确认了排放资产与排放负债,但排放资产与排放负债的净额仍为0。两种不同计量属性的区别体现在是否对财务指标计算产生影响,用历史成本计量时强制减排计划的发放配额对财务数据及指标没有任何影响,而采用公允价值初始计量则扩大了总资产总负债的规模,并进一步影响一些财务指标的计算结果。从相关性及后续计量角度看,笔者更赞同采用公允价值进行初始计量。

(二) 后续计量

在后续计量中,排放资产与排放负债应采用公允价值计量。随着企业生产经营的持续及实际排放量的产生,排放配额资产逐步被消耗,用公允价值计量能较好地反映减排过程中的结果。在减排机制的运行中,真正对参与减排企业的财务状况、现金流及财务成果产生影响的是年末确定的实际超排量或结余配额,而持续的公允价值计量能最恰当地反映这种影响。除了初始免费获得排放配额外,企业可以从市场上购买获得排放配额。购买取得的排放配额在初始及后续计量中都有良好的条件持续采用公允价值计量。此外,对于排放配额管理过程中产生的利得或损失,即买卖过程中产生的公允价值变动净损益,笔者认为,若主要基于投资目的,应作为投资收益处理,否则,应冲减或增加排放成本费用处理。■

(本文受2012年度教育部人文社科基金资助,项目编号:12YJA630193)

(作者单位:浙江工商大学财务与会计学院)

责任编辑 李卓