

碳排放权 会计核算体系构建的探讨

许群

目前我国企业参与的碳交易主要有两种形式：一是基于配额的购买交易，具体是指买家在“限量与贸易”体制下购买由管理者制定、分配(或拍卖)的减排配额，即“基于配额”的购买交易；二是基于清洁发展机制项目的交易(简称CDM项目)，具体是指发达国家提供资金和技术，与发展中国家控排企业开展项目合作，实现“经核证的减排量”。

一、碳排放权会计确认

根据目前碳排放权交易理论与实践情况，结合碳配额交易和CDM项目，对交易核算体系构建过程中的相关会计要素确认如下：

1. 碳资产

从资产的定义来看，能否带来经济利益是资产的一个本质特征。现实生活中，由于经济环境的瞬息万变及碳交易的不确定性，与碳资源相关的经济利益能否流入企业或单位、能够流入多少带有不确定性。因此，碳资产的确认应该从经济利益的流入不确定性程度上来考虑。如果根据编制财务报表时获得的证据，判定与碳资源相关的经济利益很可能流入企业，那么就应当将其确认为资产；反之，不能确认为资产。基于碳资产的确认要求，控排企业应专门设置“其他资产——碳排放权”会计科目核算碳排放权资产，在该科目下设置“CDM项目”、“配额”等二级会计科目，有效地评估企业碳排放权资产的情况。

2. 碳收入

碳收入的确认至少应当符合以下条件：一是与碳收入相关的经济利益应当很可能流入企业；二是碳经济利益流入企业的结果会导致碳资产增加或者碳负债减少；三是碳经济利益的流入额能够可靠计量。基于碳收入的确认要求，控排企业应在“其他业务收入”科目下设置“碳收入”二级会计科目，核算碳排放权交易取得的收入。

3. 碳费用

碳费用的确认至少应该符合以下条件：一是与碳费用相关的经济利益应当很可能流出企业；二是经济利益流出企

业的结果会导致碳资产的减少或者碳负债的增加；三是经济利益的流出额能够可靠计量。基于碳费用的确认要求，控排企业应在“其他业务成本”科目下设置“碳费用”二级会计科目，核算碳排放权交易发生的各项成本、费用。

4. 碳利润

碳利润的确认主要依赖碳收入和碳费用的确认，金额取决于碳收入和碳费用金额的计量。碳利润反映在利润表经营利润中，不需要单独核算，但是碳利润应该是碳排放权交易表外披露的重要内容。在此需要特别说明的是，基于我国碳交易体系尚处在起步和探索过程中，以简化处理为原则，暂不确认碳负债。

二、碳排放交易会计计量方法及选择要求

由于当前并不存在完全的碳减排量自由交易市场，公允价值只能参考国际市场的成交价格或者由国际碳排放管理机构统一制定参考价格作为市场参考价值，我国环境相关资产都有严格的政府监控管理要求和政府定价规则，为了遵守谨慎性和简单明晰原则，笔者认为应当按照历史成本计量碳资产、碳收入及碳费用等，而且由于相同的碳排放权在不同的时点取得的成本会有很大差异，因此参照存货采用个别计价法，根据历史成本单个CDM项目资产及损益单独计量。碳资产的初始计量综合前期开发成本和合同价格或者市场价格确认，资产负债表日不考虑环境资产的市场价值变化进行公允价值的调整，但若出现碳资产价格大幅下跌现象，应该计提相关减值准备。

三、碳排放权交易会计处理

1. CDM项目会计处理

CDM项目前期运作有两种方式：一种是前期投入全部由卖家(CDM业主)投入，在最终获得减排量核证后收到款项，即一手交货一拿钱；另一种是买家或中介机构在前期同业主一起投入资金。

(1) 项目前期准备。在此期间发生的各种费用如CDM项

目注册前期项目搜寻、估计减排量、准备技术文件、东道国批准、环境评价等费用计入CDM项目实施成本,即“其他业务成本——碳费用”项目,期末汇总计入CDM项目收益。

(2)项目实施期初。如果CDM项目缔约方提供设备或者资金技术等给发展中国家,应该参照接受捐赠处理。非现金资产的入账价值按照合同约定价值入账,计入“碳资产——CDM”,没有约定或者约定价值不公允,参照接受捐赠时该资产或者同类资产市场价值确定,没有市场价值,协商或者评估入账,按照非现金资产确定的价值扣除其与现行所得税税率计算的未交所得税后的余额计入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”,待资产处置时转入“资本公积——其他资本公积”科目。

(3)CDM项目实施期间每个资产负债表日。接受捐赠的固定资产应该按照相关折旧方法计提折旧,计入“其他业务成本——碳费用”,在项目实施期间合理摊销成本。在每个资产负债表日根据本期内发生的相关维护修理费增加CDM项目实施成本。接受捐赠的技术形成无形资产的应该在项目实施期间合理摊销。每个资产负债表日应该核准非现金资产账面价值与市场价值的差异,若差异较大,计提碳资产减值准备计入资产减值损失,减值因素消失后减值准备不可以转回。为了保持收入费用的配比性,合理确定CDM项目期间每期的损益情况,应该在每期末资产负债表日根据合同签订时确定的CDM项目金额合理预测本期应该确认的收入,计入“其他应收款”。

(4)CDM项目实施期末。收回以前期间确认的收入款项,同时相关资产停止计提折旧或者摊销,并结转利润。

2. 配额交易的会计处理

政府配额的碳排放权,是指政府根据企业以前年度的生产经营状况以及消耗单位原材料与能源等对应的碳排放量对企业发放的碳排放权配额。发放碳排放权配额是政府的一种行政管理行为,企业获得的碳排放权配额是无偿的,企业在日常活动中因采取节能减排等措施所节余的政府配额的碳排放权可以用于出售。

(1)政府提供的碳排放权配额。企业对政府提供的碳排放权配额应当在备查簿中进行登记,包括但不限于以下内容:碳排放权配额取得的时间;碳配额数量的期初、期末结存及变动情况,主要包括上期获得的政府配额数量、上期企业自身消耗数量、上期对外销售数量及金额、本期期初数量、本期获得的政府配额数量、本期企业或单位自身消耗数量、本期对外销售数量及金额、期末结存数量等。

(2)企业采取节能减排措施节余的碳排放权。企业因采取节能减排措施而节余的碳排放权可以通过碳排放交易进行交易,为直观反映业务实质,直接借记相关会计科目,

贷记“营业外收入”。同时,在备查簿中登记政府发放的碳排放权配额数量的减少。

3. 从交易市场购入碳排放权的会计处理

企业从交易市场购入的碳排放权应当按照取得成本及相关费用进行初始计量,采取个别成本计价方式。碳排放权交易费用、相关税费以及其他可归属于碳排放权的费用计入期初取得成本。

外部购入的碳排放权配额对外销售时,按照取得货币资金计入“其他业务收入——碳收入(配额)”科目;碳排放权的减少计入“其他业务成本——碳成本(配额)”。

4. 碳排放权公益核销的会计处理

(1)政府发放配额结余的核销。企业如将政府发放的碳排放权配额结余以公益目的核销时,应在备查簿中进行登记,并在期末报表附注中进行披露。

(2)企业或单位外部购入的碳排放权的公益核销。企业或单位外部购入的碳排放权的公益核销按照历史成本确认为营业外支出。

5. 交易市场购入碳排放权配额自用的会计处理

交易市场购入的碳排放权配额用于弥补自身配额不足的,将购入的碳资产转入“其他业务成本”。

6. 资产负债表日的会计处理

资产负债表日,企业或单位应当分别政府免费发放碳排放权配额及市场购入碳排放权配额予以列示。

(1)政府配额的碳排放权若有剩余直接以剩余数量记录在备查簿中。

(2)市场购入的碳排放权期末以取得时的历史成本计量;如果期末外部购入的碳排放权可变现净值远低于取得成本,则计提碳排放权跌价损失,计入当期损益。

四、碳排放权会计报告与披露

在现有财务报告的基础上,增加碳资产相关业务对企业财务状况及经营成果的影响,可直接列入现有的会计报表的有关项目之中,具体包括碳排放权的披露应包括表内相关项目及附注两个部分。

1. CDM项目

表内报告模式在现有财务报告的基础上,加入“其他资产——碳资产”相关财务影响直接列入现有报表的有关项目之中,按照本文设计会计科目、会计报表、补充资料和报告内容的方式报告企业或单位碳排放权。

CDM项目的会计附注应该应披露的主要内容包括:控排企业CDM项目的基本情况(包括引进技术和资金情况、CERs<核证减排量>资产数量价格变动情况、CERs交易定价方法、CDM产生的企业应披露CERs的取得方式等);CDM

奖励积分的要素属性 及会计处理

刘红磊 王珊珊

奖励积分在企业扩大销售过程中起到了非常重要的作用,然而在会计核算上,对奖励积分的会计属性并没有明确的界定。本文主要从奖励积分的经济实质入手,分析奖励积分的要素属性,并对其会计处理提出建议。

一、奖励积分的经济实质及要素属性

(一) 奖励积分的经济实质

奖励积分是企业在销售商品或提供劳务时按销售(服务)金额授予客户积分,客户在积满一定分值后可以兑换企业或第三方提供的商品或服务。企业给予客户一定奖励积分的行为所带来的法律后果是客户与企业之间的权利与义务关系。具体表现为:企业基于积分奖励行为对客户产生了经济义务,即只要客户所获取的积分达到一定条件,企业就应当履行其承诺的积分兑换义务;客户在获取奖励积分后,对企业享有经济权利,即客户在满足积分兑换条件后,可以随时请求企业履行兑换义务。

(二) 奖励积分的要素属性

奖励积分是企业为达到销售目的而赋予客户一定经济权利的载体,是企业流出经济利益的外在表现形式。奖励积分最显著的特征是本次赠与的积分并不能抵减本次的消费金额或参加本次活动,而是客户在以后的交易中冲抵消费金额、获取礼品或接受第三方提供的免费或折扣后的商品或服务,其最终目的仍然是扩大企业后期的销售,所以奖励积分是企业在日常经营活动中为实现销售目的而发生的经济利益流出,符合费用要素的确认条件,在会计上应当将其作为费

用进行核算。

二、现行奖励积分会计核算方法及其缺陷

(一) 现行奖励积分会计核算方法

我国现行《企业会计准则》没有对企业赠与奖励积分业务的会计处理做出明确规定,但根据《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)规定,企业在销售产品或提供劳务的同时授予客户奖励积分的,应当将销售取得的货款或应收货款在商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配,将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的部分确认为收入,与奖励积分相关的公允价值应首先作为递延收益,待客户兑换奖励积分或失效时,结转计入当期损益。由此可以看出,财会函[2008]60号文采用了递延收入法。

(二) 递延收入法处理奖励积分业务存在的缺陷

1. 会计核算范围不全面。递延收入法虽然考虑到了赠送客户奖励积分对企业当期损益的影响,但并没有对奖励积分进行会计核算,没有反映基于奖励积分赠送行为而导致企业所担负的现时义务,不能如实反映企业对外部所担负的债务情况。

2. 会计信息反映不真实。在递延收入法下,企业发生的奖励积分业务,在原始凭证上并没有将奖励积分公允价值从货款中扣除的有关反映,而只是完整地反映了该笔业务的单价、数量以及应当收取的货款等内容,显然这种会计核算缺乏原始依据,最终反映的会计信息与真实情况不符。

项目确认、计量的方法及会计处理原则;碳排放信息(包括企业碳排放的监测计划、碳排放清单年度报告及第三方机构出具的核查报告等)。

2. 配额交易

配额交易的会计报表附注应披露的内容包括:持有碳排放权配额的取得方式和数量(包括无偿分配取得、拍卖取得、交易购入等);碳排放权数量变动情况(包括上期结存数量、本

期增减变动情况、期末结存数量);碳排放权确认、计量的方法及会计处理原则;碳排放信息(包括企业碳排放的监测计划、碳排放清单年度报告及第三方机构出具的核查报告等)。

(本文为国土资源部资源环境承载力评价重点实验室开放课题研究成果)

(作者单位:中国地质大学(北京))

责任编辑 武献杰