

碳排放权交易的会计处理

谢东明 肖红军

摘要：本文依据《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》的有关要求，通过具体案例，阐述购入和无偿取得两种方式在碳排放配额取得、使用、出售、自愿注销时的不同会计处理，探讨碳排放权资产是否需要计提减值准备及如何计提，对比先进先出法和月末一次加权平均法等计量方法对碳排放权履约成本和净利润的影响，在此基础上区分次年一次性清缴和按月预缴、年终汇算清缴两种方式计算碳排放权履约成本以及对当年净利润的影响。

关键词：碳排放权资产；碳排放权履约成本；减值准备；计量方法；清缴方式

中图分类号：F230 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)18-0052-03

2019年12月16日，财政部发布《关于印发〈碳排放权交易有关会计处理暂行规定〉的通知》（以下简称《暂行规定》），要求重点排放企业于2020年1月1日起实施。那么，重点排放企业在取得、使用、出售、自愿注销碳排放配额时如何进行会计处理？碳排放权资产是否需要计提减值准备及如何计提？不同计量方法和不同清缴履约方式对碳排放权履约成本和净利润有何影响？笔者结合实例对以上问题进行探析。

一、碳排放权交易的会计处理

（一）设置“碳排放权资产”科目

《暂行规定》要求重点排放企业（以下简称企业）应当设置“碳排放权资产”科目。“碳排放权资产”属于流动资产，借方发生额表示企业碳排放配额的增加，但仅包括通过购入方式取得的碳排放配额，不包括通过政府免费分配等方式无偿取得的碳排放配额；贷方发生额表示企业因使用、出售、自愿注销而减少的碳排放配额，仅包括通过购入方式取得的碳排放配额的减少，不包括通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额的减少；该科目期末余额一般在借方，表示企业尚

未使用的碳排放配额；“碳排放权资产”明细账不仅是借贷余三栏账，还是数量金额账，这就意味着其借方、贷方和余额均有数量、单价和金额。

（二）取得碳排放配额的会计处理

企业购入碳排放配额时，按照购买日实际支付或应付的价款（包括交易手续费等相关税费），借记“碳排放权资产”，贷记“银行存款”“其他应付款”等；无偿取得碳排放配额的，不作会计处理。

（三）清缴履约碳排放配额的会计处理

企业使用购入的碳排放配额履约（履行减排义务）的，按照所使用配额的账面余额，借记“营业外支出”，贷记“碳排放权资产”；使用无偿取得的碳排放配额履约的，不作会计处理。

（四）出售碳排放配额的会计处理

企业出售购入的碳排放配额时，按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费），借记“银行存款”“其他应收款”等，按照出售配额的账面余额，贷记“碳排放权资产”，按其差额，贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”；企业出售无偿取得的碳排放配额，按照出售日实际收到

基金项目：国家社会科学基金一般项目（17BGL066）

作者简介：谢东明，天津财经大学会计学院副教授，天津财经大学博士后流动站；肖红军，洛阳黄河同力水泥有限责任公司。

表1

A企业碳排放权资产明细账

金额：元

月	日	摘要	借方			贷方			余额		
			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1	1	期初结存							1 500	55	82 500
1	10	从政府购入	3 000	15	45 000				4 500	28.33	127 500
5	25	从交易市场购入	5 000	60	300 000				9 500	45	427 500

或应收的价款(扣除交易手续费等相关税费),借记“银行存款”“其他应收款”等,贷记“营业外收入”。

(五) 自愿注销碳排放配额的会计处理

企业自愿注销购入的碳排放配额时,按照注销配额的账面余额,借记“营业外支出”,贷记“碳排放权资产”;企业自愿注销无偿取得的碳排放配额,不作会计处理。

例1:假设A火电企业为重点排放企业,20×0年1月5日通过购入方式取得碳排放配额3 000吨,购买价为15元/吨,用银行存款支付80%,其余款项未支付;1月10日通过政府免费分配方式无偿取得碳排放配额7 000吨;企业20×0年履约共使用碳排放配额9 500吨(其中使用购入的碳排放配额2 800吨、使用无偿取得的碳排放配额6 700吨);20×0年共出售碳排放配额300吨,成交价为60元/吨(其中出售购入的碳排放配额120吨、出售无偿取得的碳排放配额180吨);20×0年12月31日自愿注销碳排放配额150吨(其中自愿注销购入的碳排放配额50吨,自愿注销无偿取得的碳排放配额100吨)。不考虑增值税,则相关会计处理如下(单位:元,下同):

1.通过购入方式取得碳排放配额,碳排放权资产的入账成本=3 000×15=45 000(元)。

借:碳排放权资产 45 000
 贷:银行存款(45 000×80%) 36 000
 其他应付款 9 000

2.将购入的碳排放配额进行履约,碳排放权资产的履约成本=2 800×15=42 000(元)。

借:营业外支出 42 000
 贷:碳排放权资产 42 000

3.将购入的碳排放配额进行出售,碳排放权资产的出售收入=120×60=7 200(元),碳排放权资产的出售成本=120×15=1 800(元)。

借:银行存款 7 200
 贷:碳排放权资产 1 800
 营业外收入 5 400

4.将无偿取得的碳排放配额进行出售,出售收入=180×60=10 800(元)。

借:银行存款 10 800
 贷:营业外收入 10 800

5.将购入的碳排放配额自愿注销,碳排放权资产的注销成本=50×15=750(元)。

借:营业外支出 750
 贷:碳排放权资产 750

6.通过无偿方式取得的碳排放配额在取得、履约清缴和自愿注销时均不作会计处理。

二、碳排放权资产是否计提减值准备及如何计提

《暂行规定》尚未明确“碳排放权资产”是否要计提减值准备。“碳排放权资产”与存货一样都属于流动资产,也有可能发生减值,为了更真实地反映碳排放权资产的实际价值,笔者认为,可借鉴存货计提减值准备的方法,设置“碳排放权资产减值准备”作为“碳排放权资产”的备抵科目,如果“碳排放权资产”的估计可收回金额小于账面价值,则计提减值准备,以后恢复时,在计提的范围内转回;如果账面价值等于或大于估计可收回金额,则不计提减值准备。“碳排放权资产减值准备”发生时记入贷方,转回时记入借方。

例2:假设A火电企业20×0年12月底“碳排放权资产”的账面价值为5 000元,估计可收回金额为3 000元,“碳排放权资产”之前尚未计提减值准备;20×1年12月底估计可收回金额为6 000元。则计提减值准备会计处理如下:

1.20×0年12月底应计提碳排放权资产减值准备=5 000-3 000=2 000(元)。

借:资产减值损失 2 000
 贷:碳排放权资产减值准备 2 000

2.20×1年12月底应将以前计提的碳排放权资产减值准备全额转回。

借:碳排放权资产减值准备 2 000
 贷:资产减值损失 2 000

三、不同计量方法对碳排放权履约成本和净利润的影响

《暂行规定》尚未明确“碳排放权资产”履约时可采取的计量方法。由于“碳排放权资产”与存货都属于流动资产,笔者认为,“碳排放权资产”在履约时可借鉴存货发出的计价方法,即采用先进先出法、月末一次加权平均法等计量方法,采用不

同计量方法确认的碳排放履约成本和净利润也会有所不同。

例3：假设A火电企业20×0年碳排放权资产购入情况如表1，20×0年全年使用9 000吨碳排放配额履约，企业所得税税率为25%。采用先进先出法和月末一次加权平均法确认的碳排放履约成本和对净利润的影响有一定差异。

1. 采用先进先出法确认的碳排放权履约成本 = $(1\ 500 \times 55) + (3\ 000 \times 15) + (4\ 500 \times 60) = 397\ 500$ (元)。

2. 月末一次加权平均法确认的碳排放权履约成本 = $9\ 000 \times 45 = 405\ 000$ (元)。

3. 两种计量方法对当年碳排放权履约成本的影响。月末一次加权平均法比先进先出法多确认碳排放权履约成本 = $405\ 000 - 397\ 500 = 7\ 500$ (元)。

4. 两种计量方法对当年净利润的影响。月末一次加权平均法比先进先出法少核算净利润 = $7\ 500 \times (1 - 25\%) = 5\ 625$ (元)。

四、不同清缴方式对碳排放权履约成本和净利润的影响

《暂行规定》尚未明确“碳排放权资产”清缴履约的具体方式。根据《碳排放权交易管理暂行办法》的有关规定，如果能大致推断出企业当年碳排放权配额的履约清缴在次年的某一个月份，则可认为是一次性清缴。企业是因为生产才会承担履约成本，一般情况下企业每月都会生产。笔者认为，实务中，还可根据企业具体实际情况，借鉴企业所得税的缴纳方法，即实行按月预缴、年终汇算清缴的方式。

例4：假设A火电企业20×0年的碳排放权资产的单位成本为60元/吨，假设碳排放配额有两种清缴履约方式：一种是经省级碳交易主管部门在次年核定无误后，于20×1年

3月份一次性清缴，共缴纳9 800吨；一种是按月预缴、年终汇算清缴，其中20×1年的3月份经省级碳交易主管部门核定无误后多退少补，20×0年每月均预缴，全年共预缴9 775吨，20×1年3月份补缴25吨。企业所得税税率为25%。

1. 如果采用次年一次性清缴方式，则企业20×0年每月份均没有确认碳排放权履约成本，20×1年的3月份一次性确认碳排放权履约成本 = $9\ 800 \times 60 = 588\ 000$ (元)。

2. 如果采用按月预缴、年终汇算清缴的方式，则：20×0年预缴的碳排放权履约成本 = $9\ 775 \times 60 = 586\ 500$ (元)；20×1年3月份补缴的碳排放权履约成本 = $25 \times 60 = 1\ 500$ (元)。

3. 两种清缴方式对当年碳排放权履约成本的影响。按月预缴、年终汇算清缴比次年一次性清缴在20×0年多确认碳排放权履约成本 = $586\ 500 - 0 = 586\ 500$ (元)。

4. 两种清缴方式对当年净利润的影响。按月预缴、年终汇算清缴比次年一次性清缴在20×0年少核算净利润 = $586\ 500 \times (1 - 25\%) = 439\ 875$ (元)。

5. 两种清缴方式的比较。(1) 如果选用次年一次性清缴方式，则20×0年没有碳排放权履约成本计入当年损益，而是确认到了次年的3月份，这种方式的优点是只需一次性计算和进行会计处理，工作量较小，不足之处是前期不确认碳排放权履约成本，而后期确认较大，会造成当年和次年碳排放权履约成本以及净利润的较大波动。(2) 如果选用按月预缴、年终汇算清缴的方式，则20×0年每月都有碳排放权履约成本确认，优点是比较符合权责发生制和配比原则，企业碳排放权履约成本和净利润会比较平稳；不足之处是工作量较大，每月都需确认预缴数量和碳排放权履约成本并进行相应的会计处理。□

责任编辑 刘黎静

(上接第51页)定位和地方政策，盘活划入的国有股权，规范化市场化对股权进行管理、运作及处置等，弥补社保基金缺口。

加强投资运营，促进保值增值。国有股权划转之后对接收的股权保值增值，是划入方对基金管理运营的重要目标，地方国有资本投资运营公司应建立规范完善的基金投资运营体系，保持基金投资的收益性和稳定性，可借鉴试点省份的经验并结合自身实际情况，不断探索市场化、专业化的投资运营道路。

明确委托关系，探索合理分红机制。股权划入方与社保基金管理部门之间可通过签订协议的方式，明确委托运营等事项，规范划入方与社保基金管理部门的权利与义务，保证股权收益充实社保政策落实到位。同时探索划转股权的分红

机制，划入方可以根据划转标的企业的行业、经营业绩等，以合理的比例进行分配，保证划转的股权后续产生持续、稳定的收益。

(二) 结论

现阶段我国人口老龄化程度逐渐加深，社会保障支出面临巨大压力，划转部分国有资本充实社保基金势在必行。国有企业作为国民经济的重要支柱和依靠力量，需发挥其作用惠及全民，拓宽社保基金来源渠道，维持社保基金现金流稳定发展。笔者认为在现行的国有资本划转形势下，划入方将划转的国有资本计入金融资产和所有者权益中最佳，既符合法人财产所有权的属性，又可防止资本沉没，实现国有资本保值增值。□

责任编辑 武献杰