

排污许可证交易会计处理及其规范化探讨

耿建新 张明慧

一、排污许可证交易的背景

排污许可证交易有很多名称:排放交易、排污许可交易、可交易许可证、可转让许可证等,虽然称呼各异,但其核心思想基本一致,本文统称“排污许可证交易”。

(一) 排污许可证交易的特征说明

从理论上讲,排污许可证交易是新制度经济学的产物。具体来说,这样的交易包括以下内容:通过政府总量控制的计划和排污额度的分配,将与排污权有关的权责利分配给各个排污点(主要是排污的企业,下同),将排污权内部化、具体化、明晰化;允许这种权利像商品一样被买入和卖出,并建立排污许可证交易场所,提供交易信息;利用市场的手段降低政策和交易成本,激励各企业自主治理污染,以实现环境容量资源的优化配置。比如甲乙两公司各获得排污权50吨,其中,由于甲公司治理污染较有成效,从而可以将获得的排污权对外转让,假设转让的数额为10吨;而乙公司难以治理污染,或者是治污成本太高,因此不得不买入排污权。这样的交易结果是:污染的排放总量还是100吨,但甲公司因为其治污有效获得了转让排污权的收益,而乙公司也因购买了许可证以满足其排污需要而免受政府的惩罚。

(二) 西方国家的排污许可证交易状况

从业务实践的角度看,排污许可证交易始于美国的酸雨计划。1990年美国国会通过了《〈清洁空气法〉修正案》,在第IV章中正式提出了酸雨计划的排污许可证交易制度,该制度从1995年开始执行。1998年,在有关各国签署《京都议定书》之后,英国和欧盟分别效仿美国,制定了温室气体排污交易计划(ETS),英国于2002年4月开始执行,欧盟也于2003年10月依据 Directive 2003/87/EC 生效实施欧盟排污计划(EU ETS)。

国外排污许可证交易的整体过程是较有特色的,也有其完整的时间序列。期初,企业在一级市场获得政府初始分配的排污许可证,分配方式有免费、拍卖和定价出售三种。在

一定的期间内,政府通过对每个排污源的连续监测对企业进行监督。这样,在期末时,企业就可根据连续监测的数据,计算实际的排污量;如果实际排污量小于许可证额度,企业可选择卖出许可证或存入排污银行以增加往后年度的额度;如果实际排污量大于许可证额度,则须另购买本期的许可证或接受政府的处罚。无论哪种情况,一经到期,企业就要向政府上交排污许可证。

(三) 我国的排污许可证交易简述

我国于2002年执行了“4+3+1计划”(即在山东、江苏、山西、河南、上海、天津、柳州和华能集团这4省3市1企业范围内实施SO₂排污许可证交易的试点),有过多项排污许可证交易成功的案例,江苏和太原还分别发布过排污许可证交易管理办法的地方性法律文件。但是,这种萌芽式的排污许可证交易有着“交易行为没有延续性”等非市场性特点,可称为向西方国家学习的尝试。2008年1月9日,国家环保总局发布了《排污许可证管理条例》(征求意见稿),第一次以法律形式发布了排污许可证管理办法,并提出排污许可证可以在一定前提和法律程序下有偿转让,这为下一步发布排污许可证交易法规打下了基础。2008年8月5日,北京环境交易所成立,这标志着我国将要开发排污许可证的交易平台。但总的说来,我国的排污许可证交易与西方国家有较大的差距,仍处于尝试阶段。

笔者认为,面对我国环境污染与经济矛盾的矛盾,建立排污许可证交易市场,用市场手段达到减排的目的势在必行。

二、国外排污许可证交易会计处理综述

国外关于排污许可证交易的会计处理,主要有两种方式:一是将排污许可证“确认为存货、使用历史成本原则”;二是将其“确认为无形资产、使用公允价值”。迄今为止,对此类问题只有两个比较系统的会计规范体系:美国联邦能源管理委员会(FERC)的RM92-1-000号文件和国际财务报告解释委员会(IFRIC)的IFRIC 3 排污权。这两个文件以及相关的讨论,

可以代表国外排污许可证交易会计的研究结果及其分歧。

1993年3月,FERC发布统一账户体系RM92-1-000号文件,用来指导全国核算酸雨计划中的排污许可证交易事项。

EU ETS生效后,作为配套执行的制度,欧盟要求国际会计准则委员会(IASB)的有关部门加紧制定会计规则。IFRIC于2003年5月和2004年12月发布了IFRIC 3的草案及正式解释,但在众多反对声中,IFRIC 3于2005年7月被IASB撤销了。从IFRIC 3的草案发布至今,德勤等四大会计师事务所、欧洲财务报告咨询组织(EFRAG)、欧洲会计师联合会(FEE)等机构都不断公开发表意见和提出建议;美国财务会计准则委员会(FASB)和其他相关组织如美国证券交易委员会(SEC)等也对温室气体排污许可证交易的会计处理发表了看法。从目前的情况看,FASB和IASB已将排污交易计划提上议事日程。

(一) RM92-1-000号文件的内容综述

RM92-1-000号文件是美国各机构对酸雨计划的排污许可证交易会计处理的意见和建议,以及FERC对这些意见、建议的总结和回应。FERC强调,其制定的会计规范是利率中性的,可以反映任何市场利率条件下的经济影响。在利率中性的基础上,该文件对排污许可证交易的会计处理要求主要有以下7点:

1. 期初获得初始分配的排污许可证时,按取得的历史成本确认“排污许可证存货”;免费取得时计价为零;不同年度的许可证应分别核算。

2. 期间实际排污时,按加权平均法发出“排污许可证存货”;超排时,估计“应计排污许可证短缺”。

3. 期末比较排污总量和许可证额度:对于剩余的许可证额度,如果出售则按交易情况记账,如果留作下年使用则变更“排污许可证存货”类别;对于超排的量,如果购买本期的许可证则按交易情况记账,如果接受处罚则列支罚金。

4. 期末不用进行“成本与市价孰低”的测试。

5. 在二级市场交易时,对于货币性交换,按照实际发生的金额记账,许可证的售价与成本之间差异记入其他资本公积;对于非货币性交换,按照加权平均法计价换出的许可证,记补价作换入和换出的许可证成本之间的差异;对于远期合同的交易,按非投机和投机目的分别进行处理。

6. 许可证到期时,交出许可证,不用记账。

7. 在现金流量表的经营活动部分反映与现金有关的非投机目的许可证存货的变化,在投资活动部分反映投机目的许可证存货的变化。

(二) IFRIC 3的内容综述

在国际会计准则(IAS)的框架下,排污许可证被IFRIC

解释为无形资产;因其有交易市场和定价机制,故使用公允价值进行核算。在《国际会计准则第20号——政府补助会计和政府援助的披露(IAS20)》、《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备(IAS16)》、《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产(IAS37)》和《国际会计准则第38号——无形资产(IAS38)》等的基础上,IFRIC 3的内容主要有以下7点:

1. 期初获得初始分配的排污许可证时,按公允价值确认“无形资产——排污许可证”;根据IAS20,将支出低于公允价值的差价作为递延收入处理。

2. 期间,将期初确认的递延收入分摊为政府补助收入;无论使用IAS38中的基准处理方法还是可选处理方法,“无形资产——排污许可证”都不得摊销。

3. 每期末,根据IAS37的要求,按照实际排污数量的公允价值增加(或减少)负债“应交排污许可证”;如果超过许可证额度,还要估计被惩罚数额。

4. 期末使用IAS38基准处理方法时,公允价值高于账面价值时不做账,公允价值低于账面价值的差额计入减值损失;使用IAS38可选择处理方法时,公允价值变动直接计入所有者权益。

5. 在二级市场交易时,对于货币性交换,按照市场价值记账,许可证售价和成本之间的差异计入所有者权益;对于非货币性交换,按照IAS36的要求处理;对于远期合同交易,其处理则依据《国际会计准则第39号——金融工具:确认和计量(IAS39)》。

6. 许可证到期,交出许可证,冲销“无形资产——排污许可证”和“应交排污许可证”。

7. 在现金流量表的经营活动部分,反映与现金流有关的所有排污许可证资产的变化。

(三) 各机构对IFRIC 3的意见归纳

IFRIC 3的草案发布后,在实际执行过程中产生了很多不同意见。笔者将各机构发表的意见总结如下:

1. 实际排污时资产和负债确认的时间和金额不配比。排污的时点是确认时点的过去时间,排污与确认时的公允价值也不相等。

2. 资产和负债的计量基础不一致。资产“无形资产——排污许可证”依据IAS38核算,负债“应交排污许可证”则根据IAS37核算;如果采用IAS38的基准处理方法核算资产,就与负债的公允价值模型不一致,交出许可证时会出现分录金额不平的情况;IAS38要求资产变化直接增减所有者权益,而IAS37要求负债的增减先在利润表中确认;由于资产和负债的独立存在,只有上交许可证时才能冲销负债,这样

的核算容易产生误解。

3. 免费获得初始分配的许可证, 在没有公允价值时, 不能使用IAS20的另一种方法——确认“无形资产——排污许可证”为零成本, 这一规定不太合理。

(四) 对上述两种规范的制定者及其目的的简析

在如何看待国外排污许可证交易会计规范方面, 笔者认为, 除了考虑其内在逻辑以及与实践的联系之外, 还要分析会计规范制定者的角色和意图, 才能理解其规范的形成和目的。

FERC代表的是政府, 是排污许可证交易制度的管理者之一, 其需求的信息是实际排污程度和许可证交易程度, 要以此了解特定期间交易制度的政府控制情况。在美国, 每个州都有许可证交易中心, 每个州的许可证价格变动率都不同, 故“利率中性”的前提对FERC掌握全国的交易信息最有力; 历史成本反映的是交易当时的情况, 公允价值不得用来调整未实现的利得或损失, 这样的处理使得各企业财务报告的反映均是历史交易的情况, 没有未实现的信息干扰, 故历史成本原则是FERC的首选。

相反, IASB由财务专家组成, 主要代表企业。在他们看来, 在企业的财务报告中要反映企业的经营成果, 就应使用公允价值进行会计处理, 这与国际会计准则的格调基本一致, 也能及时反映报告期间企业关于污染排放方面的决策成效及其相关盈利能力。

进一步分析, 排污许可证交易会计理论的历史成本和公允价值计价属性之争的主要原因在于会计规范制定者的立场不同。如果将许可证交易制度的控制作为会计理论的逻辑起点, 得出的应是历史成本的结论; 但若从反映企业经营成果的财务报告准则框架和激励企业的角度出发, 则会得到公允价值的结论。

三、关于制定我国排污许可证交易会计规范的建议

由于我国的排污许可证交易未得到充分发展, 因此相关研究较少, 我国学者对排污许可证交易会计处理的研究还不是很成熟, 存在一定的缺陷。虽然我国排污许可证交易的实践也并不多, 但这是将要在我国确立和发展的重要事项。因此, 国外的实践以及我国的探讨将对今后国内实践有重要的指导意义。笔者在此谈谈制定我国排污许可证交易会计规范的相关问题。

(一) 制定我国排污许可证交易会计规范的必要性

此处所提及的会计规范既可以是相关的会计准则, 也可以是类似准则、制度等的相关规定。笔者认为, 从理论和实践两个角度看, 制定我国排污许可证交易会计规范都有其必要性。具体来说, 排污许可证交易的理论基础是新制度经济

学, 根据科斯定理, 在交易成本为零的条件下, 无论初始产权如何配置, 市场都将达到最优配置状态。现实中, 交易成本必然存在, 因此要使排污许可证交易有效进行, 必须控制好4个关键点: 初始分配、实际排污测定、交易规则和市场信息透明公开。初始分配是科斯定理明确指出的关键; 实际排污测定是保证交易产品——许可证有实质性用途的关键; 交易规则是明晰产权、保证制度有效的关键; 市场信息透明公开是减小交易成本、提高市场效率的关键。会计是一门拥有特殊流程、要自成体系地描述经济活动的语言, 它对明晰交易中的产权关系和披露交易信息都有较优越的功能。具体来说, 是会计的作用, 促使排污许可证交易事项在反映企业整体经营活动的报表系统中得到披露; 是会计本身的勾稽关系, 增强了交易制度的控制功能, 降低了交易制度的监控成本。鉴于会计本身不可替代的功能及其优越性, 排污许可证交易制度本身要求制定相应的会计规范。

(二) 制定我国排污许可证交易会计规范的设想

笔者认为, 我国排污许可证交易会计规范的制定应当考虑以下几个方面的问题:

1. 从本质上看, 我国排污许可证交易会计规范应该以控制为主。从本文所述排污许可证交易的理论分析可看出, 控制是明晰许可证产权的基础, 是排污许可证交易制度有效运行的关键。控制有效、产权明晰, 市场才有效; 在有效市场的基础上兼顾对企业的激励, 才能使市场富有效率。因此, 笔者建议, 拥有信息披露和控制职能的会计系统应保持“控制第一、兼顾激励效率”的基调, 采用以控制为主的历史成本原则, 以此为基础来制定排污许可证交易会计规范。

2. 从整体上看, 我国排污许可证交易会计规范应注意与税法、新会计准则相一致。在制定会计规范时, 应当特别注意排污许可证交易中利得和损失的确认、计量及其与所得税费用有关的会计处理。笔者认为, 会计处理的要求是形成利得免税, 形成损失不得抵税。再就是, 排污许可证交易的会计规范应当是我国新会计准则的一部分, 故在研究和制定时应注意与新会计准则保持一致。

3. 从发展远景看, 我国排污许可证交易会计规范应具有前瞻性。虽然我国排污许可证交易的实践不多, 但今后的国内实践将在基于国外经验的基础上不断发展, 因此, 在制定会计规范时, 应当借鉴国外的实践, 结合我国的具体情况, 充分预计未来可能发生的交易事项, 比如关联方之间的排污许可证交易、年度许可证交易和下期留用等交易情况, 以保证我国排污许可证交易会计的顺利实施。

(作者单位: 中国人民大学)

责任编辑 刘黎静