

关于乘用车企业 “双积分”会计确认及计量的几个问题

祝贺缤 杨志国

摘要：“双积分”政策为促进节能与新能源企业产业高质量发展，助力“双碳”目标实现发挥了重要作用。本文从正确理解和全面把握“双积分”政策入手，深入剖析乘用车企业“双积分”的分类、确认、计量和列报相关问题，对“双积分”的科目设置、会计确认、计量、列报披露等提出建议，为车企提升信息披露质量和水平提供参考。

关键词：“双积分”；会计确认；计量；公允价值

中图分类号：F233；F406.7；F426 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)11-0047-04

一、正确理解和把握乘用车企业“双积分”政策

2017年，为实现低碳经济战略目标，工信部、财政部等联合发布《乘用车企业平均燃料消耗量与新能源汽车积分并行管理办法》（以下简称《管理办法》），推动传统燃油乘用车向新能源汽车转型。油耗积分（CAFC）和新能源积分（NEV）分别借鉴了欧洲碳限额制度和加州ZEV（Zero Emission Vehicle）法案，从限制传统车型燃油消耗量和增加新能源车型使用量的角度设定达标值，实际值与达标值之差与该车型年度生产量或进口量的乘积即为积分，同一企业所有车型的累计积分即为该企业的年度“双积分”总额。除新能源负积分需单独处理外，同一企业内正积分和负积分可互抵，同时多余的积分也能够进行年度结转或参与市场流通。车企需达到设定的积分目标，否则将面临相应的惩罚措施。这一制度的实施引领中国汽车市场走向节能环保，推动了新能源汽车的跨越式发展。

2020年，“双积分”政策首次修订，明确了2021～2023年新能源汽车积分比例分别为14%、16%、18%，同时，调整积分算法以降低新冠肺炎疫情对积分供求关系的冲击，

原本不得结转只能用于自由交易的新能源正积分也可以按照一定比例结转。2023年，“双积分”政策二次修订，规定2024～2025年新能源汽车积分比例分别为28%、38%，较此前有大幅提升，同时，为缓解新能源积分交易价格水涨船高的现状，给传统乘用车企业赢得更多战略布局的时间，实施积分池管理制度，以促进新能源汽车市场健康发展，并进一步放开对正积分结转的限制，着力探索汽车行业融入碳交易市场的最佳时机。

二、“双积分”的分类、确认、计量和列报

（一）正积分的资产归类

正积分可以体现企业的合规性和竞争力，有助于企业拓宽市场份额和实现销售增长，此外企业持有的新能源正积分可以进入市场自由买卖，为企业带来相关经济利益的流入。正积分在市场交易中表现出其经济价值，并且转让价格能够可靠计量，符合资产确认条件，因此车企应当将其确认为资产。但关于正积分的资产归类，目前存在三种不同的观点：

1. 存货观。正积分的取得代表了企业在生产、进口低

作者简介：祝贺缤，中国财政科学研究院硕士研究生；
杨志国，立信会计师事务所执行总裁。

油耗车和新能源车方面的努力,与存货定义中材料和物料的持有相似,都是为了支持企业的日常活动。此外,随着积分市场的打开,持有正积分的目的除了抵偿会导致其面临市场处罚的负积分,满足自身经营需要外,还可以通过“双积分”交易平台出售给其他企业,实现短期变现。因此正积分可视为企业为耗用或销售而储备的资产,可确认为存货。

也有一种观点认为,正积分并不是实物资产,而是一种权益或指标,因而不符合存货的定义,但从实质重于形式的角度考虑,正积分的价值和数量直接决定车企的生产决策、市场竞争和产品定价,最终转嫁至产品本身,对产品的生产、进口和销售产生实质性的影响,这为正积分的存货观提供了支持。

2. 无形资产观。其一,企业可以通过调整生产方案、产品组合增加正积分,这表明企业对这些积分具有一定程度的控制权。其二,正积分依据政策计算而得,不具有实物性质,具有无形资产的特征。其三,无论是外部购买的正积分还是形成于企业日常活动中的正积分,都可以独立于企业的生产经营模式,无需依附于其他资产而存在,也能够受到法律保护产生合同性权利或其他法定权利,因此具有可辨认性。其四,与货币资产不同,正积分为企业带来的经济利益通常无法用货币数额直接判定,不具有直接支付能力。此外,正积分的价值取决于企业的节能减排表现和“双积分”交易市场的供需情况,并且可能像股票一样存在投机操纵的行为,这些因素使得正积分未来产生的收益具有不确定性。综上,正积分可以确认为无形资产。

3. 金融资产观。正积分具有日益完善的二级市场,流通也十分活跃,不乏有企业将正积分作为一种投资方式来获取利润。企业持有正积分的目的可以是销售、投资,或是仅将其视为一种存储方式,为规避风险而持有,从这一角度而言,其与交易性金融资产的流动性、投机性、交易性特征相似。但是正积分资产并不满足在投资方形成金融资产的同时,筹资方形成金融负债或权益工具这一条件,而且交易后双方的权利义务关联不复存在,其本身也不是一项合同,因此并不满足金融工具的定义。

综上,本文倾向于认为,存货观和无形资产观都有一定的合理性;由于正积分无法满足金融工具的定义,将其作为金融资产缺乏理论基础。

(二) 负积分的负债确认

1. 是否符合负债定义。负债是由过去的交易或事项形成的现时义务,并且该义务的履行很可能导致经济利益

的流出。国际会计准则理事会(IASB)在《财务报告概念框架2018》中将负债的定义修改为主体因过去事项而承担的转移经济资源的现时义务。《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37)指出,这个现时义务可以是法定义务,也可以是推定义务。也就是说,合同条款、法律法规中规定的义务,或是根据过往行为惯例、公开政策声明合理预期的义务,都在负债的范围之内。关于负积分是否满足负债的定义主要考虑:第一,在资产负债表日,负积分是由于企业生产或进口的车辆平均燃料排放量高于政府目标,或是新能源汽车数量未达到要求,满足由过去的事件产生这一条件。第二,从法定义务的角度,我国环境保护法律法规要求企业达到一定的能耗限制或排放标准,“双积分”政策也对企业作了积分目标的设定,从推定义务的角度,环境保护、行为规范和可持续发展已经成为全球共识,任何组织或个人采取对环境有害的行为,都将受到道义上的谴责和舆论上的压力。“双积分”正是在这样的背景下产生的,满足现时义务这一条件。

现行争议的焦点在于是否存在导致经济利益流出的现时义务。一种观点认为,负积分的产生意味着车企未能达到规定的节能减排目标,因此需要采取弥补措施,承担相应责任,不论是从法律约束的角度还是社会道德的角度,都可以将其确定为一项现时义务。负积分产生后,车企可以通过改进研发技术或调整进口方案产生对等的正积分,或使用购买、受让和上年度结转的正积分进行抵偿,如果不按时结算负积分,则将面临限产等处罚,都是对这一现时义务的承担且造成了经济利益的流出。另一种观点认为,“双积分”政策的处罚形式仅仅是限制车型的生产,并没有引入明确的罚款机制,如果企业选择不生产新车型,则不必然导致经济利益流出。本文倾向于认为,虽然“双积分”政策不直接导致车企经济利益流出,但对于车企而言,不生产新车型便等于自寻死路,因而从某种意义上而言,负积分构成了企业的经济利益流出。综上,负积分满足负债的三个特征,符合负债定义。

2. 何时确认为负债。将一项现时义务确认为负债,不仅需要符合负债的定义,还需要同时满足与该项义务有关的经济利益很可能流出企业、金额能够可靠计量两个条件。在负债的确认时点上,主要有两种可能的情况:其一,对于产生负积分的车型,应在生产或进口时即确认负债,即在生产或进口超过目标排放量的燃油车时确认油耗负积分和在生产或进口燃油车时确认新能源负积分。其二,车企

未达到设定的积分目标,即生产或进口的燃油车平均油耗高于政府标准或新能源汽车数量不足时确认负债,即在积分的考核期结束时产生净负积分才需要确认为负债。

上述观点的差别在于计量单元的差异。第一种观点在生产或者进口负积分车型的车时即确认负债,这种观点将正积分和负积分分别作为两个计量单元单独确认和计量。其一,理论上,不论产生的负积分是否在正积分的可抵扣范围内,都是由于企业过去行为导致的经济利益流出,两者本质相同,因此在处理上不应存在差异化。其二,实务上,正积分能够单独出售,负积分也可以用从外部购买的正积分抵偿,正积分和负积分可以作为独立的资产和负债单独存在,对其分别核算具有合理性。其三,将负积分的成本计入产生它的车的生产成本中,能够更加公允地反映企业为生产该车付出的成本,更符合经济实质。相应地,企业生产或进口产生正积分的车型时,也应当同时确认正积分。

第二种观点从年度考虑,正负积分相抵后仍存在净负积分时,才需要确认负债。其一,“双积分”政策的目标是鼓励新能源汽车的发展,以减少对传统燃油汽车的依赖,降低碳排放,且当年产生的负积分在下一年度内需进行抵偿,不可继续结转,以净负积分确认负债足以反映所需的会计信息。其二,对于新能源积分,只要该年度生产或进口了燃油车就产生负积分,而每生产或进口一辆新能源车都是在产生正积分的过程,因此可以实时、分别计算正负积分的数量。对于油耗积分,在整车质量确定的情况下目标油耗值亦可确定,因此企业每生产或进口一辆乘用车,只要知道车型,就可以判断它产生的是正积分还是负积分,但其计算公式更为复杂,增加一辆乘用车后,要实时反映积分数量的变化较为困难,只能等到考核期结束,生产或进口的总数不再变动时才能准确计算出积分数量,或是等到月度或季度结束后统一核算,年末再进行调整。可即便如此,公式计算结果是结算日当日的净积分,无法分别计算正积分和负积分的数量。从公式计算的角度而言,综合考虑油耗积分的特殊性,用考核期结束时或资产负债表日的净负积分确认负债更具可行性。

在第一种观点下,生产负积分车型产生负积分,生产正积分车型产生正积分,两者应当分别核算,而第二种观点认为考虑到会计分期和积分的考核期间,仅需对期末净负积分进行会计核算即可。本文倾向于第二种观点。但值得说明的是,虽然第二种观点相比第一种观点在一定程度上解决了积分数量的计量问题,但两种观点均面临积分价

格计量可靠性的问题。观点一在生产时即确认负债,需要实时获取正负积分的可靠金额,观点二在资产负债表日确认负债,也需要获取资产负债表日的积分价格。这一问题笔者将在后文的“双积分”计量部分作出讨论。

(三)“双积分”的科目设置

与“双积分”制度类似,碳排放权交易机制也是政府推行的旨在限制温室气体排放的措施,且已进入较为成熟的发展阶段。财政部2019年发布的《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》中新增了“碳排放权资产”科目用于核算企业的碳排放配额,车企在正积分的会计处理方面亦可参考碳排放权的思路,即将正积分视为介于存货和无形资产之间的一项特殊资产,统一用“油耗正积分”“新能源正积分”科目进行反映,而不在两者间做明确的划分。对于负积分,为满足会计信息质量特征的完整性和可比性,更好地反映经济实质,在披露会计信息时体现企业对减排义务的履行情况,应记入相应的“油耗负积分”“新能源负积分”负债科目。

(四)“双积分”的计量

如前所述,对于负债的确认如果采用前述观点一,即生产或进口乘用车时同步确认正负积分,则需要获取正负积分的实时价格,并将其从生产成本中转出(正积分)或者计入生产成本(负积分);如果采用前述观点二,在资产负债表日(月度、季度、年度)或者积分考核期满(12月31日)计量净正负积分,则需要估计该日正负积分的金额。此外,《管理办法》规定企业在工信部发布上一年度积分核算情况报告后的120日完成负积分抵偿归零,积分履约期与企业会计期间的出入,意味着还需要获取积分交易日的积分价格。两种方式下均涉及正负积分的初始计量和后续计量。

1.“双积分”的初始计量。正积分的取得包括自产和外购两种情况。企业自产正积分需要通过控制燃料消耗较大车型的生产、进口数量,或是提高新能源汽车的生产、进口占比,同时企业也可选择将正积分累积至下年,以备不时之需。企业外购正积分,一方面是选择合资,接受关联企业的积分接济,以确保持续经营;另一方面是向市场购买正积分,以满足污染物排放抵偿义务。但对于自产的正积分,判断产生积分所花费的成本存在较大难度,加之活跃积分市场正在形成,因此,本文建议正积分的初始计量采用公允价值计量。而同一事项产生的资产和负债变动需要相匹配,因此负积分的初始计量也应采用公允价值计量。

积分入表时,以实时的市场公允价值为依据,借记“油耗正积分”“新能源正积分”或贷记“油耗负积分”“新

能源负积分”。对于自产的正积分，贷方相应记入“生产成本”“制造费用”科目，对于外购的正积分，贷方按取得时付出的对价记入“银行存款”“应付账款”等科目，而负积分的初始计量则统一借记“生产成本”“制造费用”科目。

2.“双积分”的后续计量。对于“双积分”的后续计量主要有以下三种观点：

一是以历史成本计量，并于资产负债表日进行减值测试。这种做法仅在资产减值时考虑公允价值，积分价值的增加也只有在资产处置时才能在账面上得到反映，可以有效防止企业虚增资产。由于产生的负积分需要在来年公布积分核算情况报告后进行抵偿，因此后续是否需在资产负债表日进行调账，对其并无实质性影响，但是对于可结转的正积分，当积分的市场价值出现大幅提升时，历史成本无法保证会计信息的质量，会出现与经济决策相关性较弱的情况。而《乘用车企业平均燃料消耗量与新能源汽车积分并行管理办法实施情况年度报告（2023）》发布会上曾有过允许新能源正积分二次出售的提议，并且2023年二次修订的《管理办法》新增积分池制度，在新能源正积分的结转比例上有所放宽，并将有效期拓展至5年，意味着我国坚定了可持续发展的战略方向，希望通过活跃新能源积分的市场来对企业节能减排行为产生更好的激励作用，这对有效反映正积分价值提出了更高要求，历史成本计量无法满足这一要求。

二是借鉴金融资产的处理方式，根据取得方式和持有目的的不同，区分计量属性的方法（魏紫，2019），将不能出售、只能用于自身经营的受让油耗正积分采用历史成本后续计量，而市场更为活跃的新能源正积分则采用公允价值后续计量。这种做法虽然弥补了历史成本计量对市场行情反映不足的弊端，但计量模式转换却带来了历史成本转换为公允价值的时点如何合理选择，以及转换后带来的价值差异如何避免操纵利润的可能两个问题。

三是采用公允价值模式。本文更倾向于这一做法。理由如下：其一，公允价值的应用是我国市场经济日趋完备的标志，是我国会计准则与国际接轨的表现（王乐锦，2006）。随着科技进步和时代发展，将公允价值引入存货和无形资产（俞满敏等，2011）后续计量更有助于适应商业环境和全球经济的复杂性。其二，采用公允价值后续计量需要满足存在活跃交易市场和可以从该市场中取得同类资产的价格相关信息两个条件。“双积分”政策的修订为乘用车企业的转型发展指明了方向，新能源正积分交易的活跃度

逐步提升，未来有望进入碳交易市场，这为公允价值的计量模式提供了日趋完善的市场基础，同时，随着碳交易市场的不断发展壮大，可以获得每个工作日积分交易的均价、最高价、最低价等信息，有助于供求双方根据实际交易情况形成最终定价，因此，“双积分”满足将公允价值作为计量属性的条件。

综上，本文倾向以公允价值对“双积分”进行后续计量，持有期间在资产负债表日进行调账，及时反映积分市场价值的波动情况。将公允价值与账面价值的差额记入相应的二级科目，即“油耗正积分——公允价值变动”“新能源正积分——公允价值变动”“油耗负积分——公允价值变动”“新能源负积分——公允价值变动”科目，在资产负债表中体现。对于正积分，若持有目的为交易，则相应记入“公允价值变动损益”科目，在利润表中体现；若持有目的为生产经营，考虑到此时资产的增值并未带来实质性的经济流入，因此不直接影响损益，为防止企业调节利润，则相应记入“其他综合收益”科目。对于负积分，考虑到其最终需被抵偿，并无其他用途，则相应记入“其他综合收益”科目。

（五）“双积分”的列报披露

由于前文提及在确认负债时需要按照净额计算油耗负积分，因此涉及正积分和负积分的列报问题也应当按照净额列报。但是按照净额列示无法逐笔反映“双积分”资产与负债的数量、金额，不利于报表使用者搜寻信息，还为企业提供了可操纵空间，结果的实用性和说服力欠佳。而我国新能源汽车产业的发展已由量的扩张进入到质的提升阶段，让车企主动加大研发投入，突破技术壁垒，强化经营管理，是当下新能源汽车发展的重中之重，因此在编制报表附注时应尽量弥补这一不足，详细披露积分来源、抵偿方式等非会计信息，使企业在承担节能减排责任的同时，也为投资者增加考量其业绩的突破口。

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

- [1] 魏紫. 基于双积分政策的乘用车企业会计处理探析[J]. 财会通讯, 2019, (22): 69-73.
- [2] 王乐锦. 我国新会计准则中公允价值的运用: 意义与特征[J]. 会计研究, 2006, (5): 31-35+95.