

排污权会计确认与计量探讨

张清玉

(河南牧业经济学院会计系 郑州 450044)

【摘要】 本文根据我国企业会计准则有关规定和《公允价值计量准则(征求意见稿)》,对排污权的会计确认、计量模式进行了探讨,在拓展公允价值内涵与范围的基础上提出了排污权公允价值计量的思路。

【关键词】 排污权 会计确认 会计计量 公允价值

我国从 20 世纪 80 年代起开始在上海、杭州等城市进行排污许可证制度试点,1991 年又开始启动了排污权交易的试点工作。从 1996 年起,把污染物排放总量控制列入我国“九五”环保考核目标。党的“十八大报告”强调必须把生态文明建设放在突出地位,要求做好环境保护工作,积极开展节能、碳排放权、排污权、水权交易试点。目前,浙江嘉兴、湖北、江苏省太湖流域、河北省等一些地方已经发布了污染物排污权交易办法,环保部、财政部和国家发改委酝酿的国家层面的《二氧化硫排污权交易办法》也有了雏形。

对于排污权交易的会计处理,现行企业会计准则体系尚未作出具体规范,如何发挥会计系统的传递作用,给报表使用者提供关于排污权交易的高质量会计信息,推进排污权交易制度的顺利实施,是会计界亟待解决的问题。为此,本文就排污权的会计确认与计量模式谈一些看法。

一、排污权的会计确认

排污权的会计确认是对排污权交易进行会计处理首先要解决的问题。这就需要按照会计准则体系所遵循的资产负债表观,从会计确认的基本概念入手,结合基本准则中界定的资产内涵,进一步按照不同资产的定义来进行判断。

确认是按照一定标准,分析判断经济交易或事项中的一个项目应否、应在何时以及如何作为一项要素加以记录和正式记入财务报表的过程。会计确认必须满足可定义、可计量的标准。在整个会计准则体系中起统驭作用的基本准则,对于指导具体准则的制定和为尚未有具体准则规范的会计实务问题提供了处理原则。作为现行会计面临的新课题,排污权交易会计的确认问题需要以基本准则的规定为标准。

我国《企业会计准则——基本准则》规定,“资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。”“符合本准则第二十条规定的资产定义的资源,在同时满足以下条件时,确认为资产:(一)与该资源有关的经济利益很可能流入企业;(二)该资源的成本或者价值能够可靠地计量。”

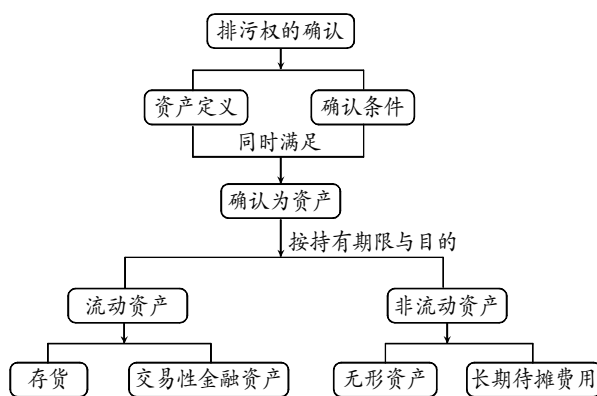


图 1 排污权的会计确认

排污权交易机制就是把排污权作为一般商品在市场上自由进行买卖。我国现行排污权主要通过拍卖取得,在支付对价后就成为企业拥有的一种权利,可以把因有效减排而未用完的排污权在市场上进行交易,未来给企业带来经济利益,且支付的费用可以计量,所以排污权满足资产的定义且可计量,可以确认为一项资产。

排污权具体可以作为哪一类资产来确认?不同的有效期限、持有目的,划分的资产类别也不同。我国排污权的存在形式一般是企业持有的排污许可证,《排污许可证管理条例》规定,国家对在生产经营过程中排放废气、废水、产生环境噪声污染和固体废物的行为实行许可证管理。排污许可证分排污许可证和临时排污许可证,排污许可证的有效期限最长不超过五年,临时排污许可证的有效期限最长不超过一年。

首先可以按照获得排污权有效期以及持有目的不同区分为流动资产和非流动资产。其次,对于流动资产,可以依据持有目的进一步划分为存货与交易性金融资产。对于排污企业购买的用于满足自身排污需要的排污权,目的是以后用于补偿(相当于被消耗掉)企业的实际污染物排放量,完全符合存货的概念,可以确认为企业的“存货”;对于企业持有的准备通过在市场上交易而获取差价的排污权,可确认为“交易性金融

资产”。再次,对于作为非流动资产的排污权,由于其不具备实物形态,能够从企业中分离出来单独用于出售或转让,而且可以在较长期间内为企业提供经济利益,同时由于排污权实现经济利益的方式特殊(通过其他有形资产实现的经济利益体现出来),无法区分有多少经济利益源于排污权,难以掌控排污权经济利益的实现,故其经济利益具有高度不确定性,所有这些特征都与“无形资产”的概念吻合。如果是企业在筹建期间取得的排污权可以记入“长期待摊费用”科目,在开始生产经营后计入损益。

二、排污权的会计计量

会计计量是会计核算的核心,是保证企业提供高质量排污权信息的基础。排污权的会计计量主要是解决计量属性的选择问题,是历史成本还是公允价值?

《企业会计准则——基本准则》指出,会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值五种,对会计要素计量时,一般应当采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

采用历史成本计量排污权具有易于取得、可验证性的特点,有利于提高会计信息的可靠性。而采用历史成本计量排污权缺陷也非常明显:①不能计量无偿取得的排污权。对于企业无偿取得的政府补助的排污权份额,由于没有实际成本发生,历史成本计量属性无法进行合理计量;②一些企业以明显低于排污权的市场价格取得政府补助的排污权,以历史成本进行计量明显不合理;③现行企业排污权是由政府在核定区域环境可容纳排污总量的前提下,按一定标准进行的分配,排污权的价值确定主要是在政府的主导下交易双方的协议价,企业并没有发生可计量的显性成本,按历史成本计量肯定明显低估了排污权的真实价值。

相对而言,采用公允价值计量排污权具有显著优势,不但可以克服历史成本计量的缺点,有效解决无偿取得排污权的计量问题,而且公允价值的采用还利于实现排污权交易制度设计的初衷,推进排污权交易制度的顺利实施。因为以面向未来的公允价值来计量排污权可更加合理地反映其可以为企业未来带来的经济利益,当企业有效期内排污量小于排放额度时,企业可以选择将剩余的排放额度顺延到以后期间使用,也可以将其出售以获取经济利益,当然,这取决于排污权的公允价值与治污边际成本的高低。

1. 运用公允价值对排污权进行计量。公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。该定义首先强调公允价值是一种退出价格,并指出公允价值是基于市场的计量,不是特定主体的计量。进一步,将公允价值计量所使用的输入值按优先顺序分为三个层次:①输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价,为公允价值提供了最可靠的证据。②输入值是除第一层次输入值外相关资

产或负债直接或间接可观察的输入值,包括活跃市场中类似资产或负债的报价、非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价等。③输入值是相关资产或负债的不可观察输入值,是市场参与者在当前情况下交易资产或清偿债务所运用的假设。

2. 运用公允价值计量排污权的步骤。首先需要重新认识公允价值的内涵。公开征求意见的公允价值计量准则以及学者们的普遍看法都认为,公允价值的计量要完全基于市场信息,是市场参与者在充分考虑市场信息后达成共识的市场价格,即使在不存在市场信息的第三层次计量,也要求特定主体站在虚拟的市场参与者角度,采用其假设来估计公允价值。若按此理论来计量公允价值,由于我国大量存在不符合上述公允价值所要求的市场条件的资产,只能通过第三层次来计量公允价值,而实际采用第三层次输入值来计量时,特定主体很难对市场参与者所采用的假设做出合理推定,而只能依靠主观上的估计和判断来完成对相关参数的估计,必然导致计量资产的公允价值不但不能验证,而且不能反映其为特定主体带来的未来经济利益的流入,不符合资产的内在本质,不能如实反映经济业务的交易实质。因此,必须对公允价值的内涵进行拓展,对于不存在市场交易的公允价值计量,应引入基于特定主体掌握的“私人信息”计量的专用价值,该专用价值的计量主要是基于特定主体管理层的估计、内部信息等参数,在价值量上体现为直接或间接给特定主体带来的经济利益的总流入。因此,内涵拓展后的公允价值应当包括以市场为导向的市场价值和特定主体导向的专用价值两部分。

进一步,交易市场活跃程度不应是选择公允价值计量层次的唯一标准,就排污权而言,还应当考虑企业持有目的的影响。首先根据持有目的的不同,将持有的排污权进行分类,而后依据市场活跃程度来选择适当层次进行公允价值计量。若持有以交易为目的的排污权,应当采用以市场为导向的第一层次或第二层次输入值来计量。此时完全基于市场信息来计量排污权的公允价值才能如实反映该排污权用以交易目的的实际情况,并有效体现了会计信息的相关性,有利于满足相关信息使用者进行经济决策的需要。

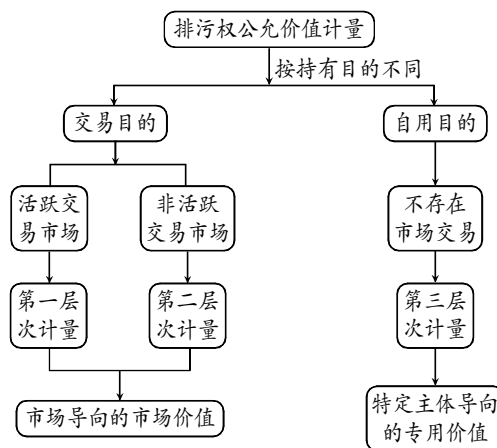


图 2 基于拓展公允价值内涵与范围的排污权计量

以全面预算管理强化印务公司成本控制

孙丽梅

(中闻集团武汉印务有限公司 武汉 430030)

【摘要】 本文结合中闻集团全面预算管理实例谈了如何建立全面预算管理体系、强化成本控制和管理工作,对于促进企业降本增效、实现可持续发展提供了有益借鉴。

【关键词】 全面预算管理 成本控制 预算考核

全面预算是一定时期内企业在战略目标的指导下,对经营活动及财务表现的总体预测,它是全员、全系统、全过程的管理活动。企业通过全面预算对生产经营活动的过程进行控制和监督、对比和分析,指导和调整经营活动实现企业的内部控制,从而提升企业的经营绩效,实现战略目标。

2010年人民日报社中闻中心整体改制成立了中闻集团,集团成立后对所属企业实施全面预算管理,促进企业内部挖潜增效,保持企业可持续发展。现以笔者所见所感,谈一谈印务公司是如何通过实施全面预算管理来强化成本控制的,以供同行参考。

具体如图2所示,当存在活跃交易市场时,应采用第一层次输入值计量公允价值;若存在非活跃交易市场,应采用第二层次输入值来计量公允价值。对于持有的以自用为目的的排污权,由于其交易主要由特定主体以其自身拥有的“私人信息”来完成,与外部市场不存在高度相关,应采用以特定主体自身参数为导向的第三层次输入值来计量,只有如此,所计量的排污权的公允价值才能更恰当反映资产的实际用途,提供与决策相关的高质量会计信息;同时,有助于特定主体将自身拥有的“私人信息”对外披露,促进市场了解这部分信息,在一定程度上解决了特定主体与市场参与者之间的信息不对称问题,增强了信息的透明度。

三、排污权会计确认与计量的启示

我国现行排污权交易价值量不大,而排污权交易的市场潜力和未来价值很大。我国政府下了很大功夫完成了“十一五”的节能减排目标,主要是行政强制措施,而行政强制手段存在违背市场规律、政企不分、易产生社会矛盾等缺点,必须依靠市场机制来解决问题,排污权交易是经过实践证明可以有效实现环境管理的手段。

首先,政府部门应积极完善相关法规,引导合理建立排污权交易市场,大力鼓励排污权交易的实施。

其次,目前排污权交易会计不存在统一的规范可遵循,必

一、切实加强全面预算的组织领导,构建预算管理体系

首先,公司成立了以企业法人为主要负责人的全面预算管理委员会,加强公司全面预算工作的组织领导,各相关部门的负责人及业务骨干参与预算工作,形成分工明确、责任清晰、互相协调、互相配合的工作机制和责任机制。

其次,建立以经营业务为导向、以责任分工为基础、各相关职能部门相互配合的全面预算体系,以经营业务为依据,以财务管理为核心,把财务与生产、经营等具体环节密切结合起来,使财务管理的工作落实到具体环节上,让构建的体系起到应有的控制作用。

然影响到会计信息的可比性,应建立统一的会计规范,对排污权的确认、计量、披露等问题进行详细规定,提高排污权会计信息质量,更好促进排污权交易制度在我国的顺利发展。

再次,积极探索完善排污权交易的科学计量方法。与历史成本相比,公允价值在排污权计量中具有明显优势,应在建立排污权交易市场基础上,不断完善市场交易机制,公开披露交易信息,为排污权公允价值的确定提供可靠依据。同时,财政部门应会同环境保护等部门,科学测定区域环境容量及其价值、有效分配排污权、确定排污权交易的折算率等,有效推进排污权交易制度的实施。

【注】 本文系河南省教育厅人文社会科学研究项目“政府投资项目绩效审计指标体系研究”(项目编号:2012-QN-227)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 周志方,肖序.排污权交易会计国际发展评述及启示.当代财经,2010;1
2. 许新霞,公允价值第三级次讲理:悖论、成因与改进.会计研究,2011;10
3. 张白玲.环境核算体系研究.北京:中国财政经济出版社,2003
4. 李连华.环境会计学.长沙:湖南人民出版社,2001