成本视角下企业碳排放权会计要素的归类

毛政珍(副教授)

(湖南商务职业技术学院会计系，长沙 410205)

【摘要】企业在对碳排放权进行核算时,不宜把它归类为无形资产、金融资产、存货等已有的资产类别。从成本视角出发,本文提出应单独设立碳排放权核算的会计要素,并制定相应的碳排放权核算会计准则,以加强企业对碳排放权的成本管理和满足碳交易发展的需求,为追求社会成本和企业成本的"帕累托最优"打下基础。

【关键词】碳排放权；成本视角；会计要素；归类

一、引言

保护环境,爱护地球,低碳减排的环保理念已经成为全球共识。1992年5月9日,联合国总部通过《联合国气候变化框架公约》,1994年3月21日,该公约生效。1997年12月,日本京都通过了《联合国气候变化框架公约》的第一个附加协议——《京都议定书》,要求"将大气中的温室气体含量稳定在一个适当的水平,进而防止剧烈的气候改变对人类造成伤害"。《京都议定书》把二氧化碳等六种温室气体的排放权(简称"碳排放权")作为一种商品,从而形成了碳排放权的交易即"碳交易"。《京都议定书》建立了三种碳排放交易机制:清洁发展机制(CDM)、联合履行机制(JI)和国际排放贸易机制(ET)。

2011年10月,我国发改委同意北京、天津、上海、重庆、湖北、广东和深圳等7省市开展碳排放权交易试点。深圳、上海和北京三个试点的碳交易平台已分别在2013年6月18日、11月26日和11月28日正式启动。同时,国际上对相关会计处理问题进行了深入研究。

会计处理的前提是要确定碳排放权归类为何种会计要素。本文旨在理顺碳排放权的本质,给企业碳排放权的会计处理进行合理的会计要素归类,为进一步研究碳排放权的会计核算奠定基础。

二、碳排放权会计要素归类的国内外主要观点

对碳排放权的会计要素归类在国内外的研究中形成了四种主流观点,分别是:①计入无形资产;②计入金融资产;③计入存货;④分情况分别计入无形资产与金融资产。碳排放权因为没有实物形态被确认为无形资产(Ewer,1992;IASB,2004;Ratnatunga、Jones,2008;Braun,2009;朱玫林、耿泽涵,2011;苑泽明、李元祯,2013)。因为可交易而又具有投融资功能而被确认为金融资产(Adams、Sandor、Walsh,1992,1993;FASB,1998;Gadd et al.,2002)。因为是在生产过程中耗用而确认为存货(美国联邦能源管制委员会,1993;Wambsganss、Sandford,1996;Deloitte,2007;张鹏,2010)。根据持有目的不同分情况分别计入无形资产与金融资产(王艳龙、孙启明,2010;刘佳、彭钰,2012)。

在以上主流观点之外,另有两种观点值得关注和思考。一是毕马威(IPMG,2008)提出从排放者(Emitters)、生产者(Creators)、交易者/经纪商/机构投资方、投资方/咨询者(Investors/Consultants)四类会计主体的不同角度归类分别考虑其会计处理。二是从产权保护视角来研究,建议把碳排放权分别确认为"环境资产"和"投资性环境资产"(张薇、伍中信、王蜜、伍会之,2014)。

三、成本视角下企业碳排放权会计要素的归类

将碳排放权确认为资产已经成为业界共识,但是确认为何种资产一直未达成共识。本文认为,碳排放权不适合并入无形资产、金融资产、存货进行核算,而是应该单独设立资产类别中的会计要素,创设一级会计科目和制定相应的碳排放权核算的会计准则。

1. 碳排放权不宜并入无形资产、金融资产和存货。

(1)《企业会计准则第6号——无形资产》规定,"无形资产,是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产"。"无形"是其实质的表现形式,碳排放权这种权利是无形的,但是这种权利的计量依据是"碳"的排放量,而碳的排放量是完全可以通过技术手段来计量的。碳排放权的分配和交易都建立在这种有形的计量基础之上,所以,碳排放权其实质是建立在有形实物之上的,只是把有形资产"碳"转变成一种无形的"权利"来表现。这与专利权、非专利技术等这类无形资产有明显的区别,专利权和非专利技术是一种没有实物可测量的权利。当然,碳排放权跟土地使用权这种无形资产看起来很类似,土地使用权的计量基础是土地,土地可以测量,土地使用权也依据测量的面积来确定,但是土地使用权的价

值基本取决于其位置,城市中心的土地寸土寸金,荒漠的土地分文不值,所以,土地使用权的计量基础看起来是土地,其实质却是土地的位置,而位置无法通过技术手段去进行准确计量,只能是根据周边环境去进行评估,所以土地使用权因“位置”而“无形”。

(2)《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定:“金融工具,是指形成一个企业的金融资产,并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同。”金融资产实质是一种企业与其他单位之间的权利和义务对称的金融合同,有金融权利要求方就有金融义务履行方,而碳排放权在取得阶段(国家初始配置时)不具备企业与其他单位的这种对称性,在取得阶段,碳排放权表现的是企业拥有对自然界资源的使用权利——可以向自然界排放一定量的二氧化碳等气体的权利,这种权利是企业与自然的对应关系,依靠国家力量来进行配置。当然,在后续的交易过程中,它可能具有金融资产的属性,那么,以此为基础而创设的具有金融资产属性并且完全符合金融资产定义的碳排放权金融工具,可以参照金融资产进行处理。除此之外,碳排放权与金融资产应该分开核算,类似于以货币为基础创设的金融工具一样,货币资产与金融资产是分开核算的。

(3)《企业会计准则第1号——存货》规定:“存货,是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。”存货的实质是有价值的有形物品,它是一种生产经营的投入,并会随着经营活动的开展而“耗用”,比如,在生产过程中,材料因生产耗用变成生产成本等,再由生产成本等变成库存商品。而碳排放权只是在生产过程中享有对大自然排放“碳”的一种权利,这种权力就好像种植业生产中的阳光雨露,它是自然的恩赐,只是当今社会是因为碳的过量排放造成了对自然的破坏,需要人为加以修正,才把碳排放权纳入监管范围。碳排放权因为人为监管而产生“价值”,类似于碳税。碳排放权来源于对自然的分享,但是由于人为监管,让它成为一种不可肆意享受的权利,成为一种稀缺资源。所以,把碳排放权纳入存货核算,不利于厘清它的来龙去脉,不利于会计核算。

2. *从成本视角分析碳排放权会计核算要素的归类问题。*通过上述讨论可知,碳排放权归类为无形资产、金融资产、存货等资产类别都不恰当。

从成本视角来看,碳排放权必须单独设立会计核算的资产要素,并对应设立一级核算科目,在会计信息披露中有对应的列报项目。企业碳排放权作为企业的一项核算因子出现,是会计的“社会受托责任”所致,“社会受托责任”和“投资人受托责任”的博弈关系将决定着碳排放权核算的地位。碳排放权其实是对自然界享有的一种排污权利,但是,由于环境容量有限,排放过多会导致污染过度,迫使人类需要对之进行干涉以保证公众对自然资源的正常享用权。这时候,企业成为要求排放的主体,而公众成为要求限制排放的主体,企业希望碳排放不受限制而又不需要支付成本,公众则希望排放有度,保持环境友好洁净而节约个人因环境污染带来额外的生活成本甚至是“治疗”成本,二者形成一种成本上的“对峙”关系。作为“社会受托责任”的会计,此时需要承担一种对社会公众的责任。但是,企业会计人员是企业“内部人”,受雇于企业,对于记录和揭示这种增加企业成本的核算会尽可能出于企业内部利益的考虑,可能会出现一些“虚假”的能降低企业成本的核算内容。如果要更好地约束企业,对碳排放权进行客观公正的核算,就必须依靠外部约束来完成,这种外部力量对于会计核算而言,是会计核算必须遵循的会计准则。

在针对碳排放权进行会计核算准则的制定时,只有把它单独列为一项资产要素,制定对应的核算准则,让对碳排放权的核算不“藏身”于其他要素和准则之下,才会迫使企业会计人员及决策层重视对碳排放权的核算,加强对碳排放权这一成本进行管控。在信息披露时制定对应的披露项目,对于会计信息使用者来说,就会重视碳排放权的会计核算及追究信息成因,从而反推企业加强对碳排放权的管理,加强成本控制。同时也让信息使用者尤其是外部信息使用者,加强对碳排放权的成本核算进行监督。

3. *碳交易的快速发展对碳排放权的成本核算提出了新的要求。*为适应快速发展的碳排放权交易需求,加强碳排放权的成本核算,应该单独设立资产核算要素对碳排放权进行会计核算。

会计核算承担着经济管理的职能,承担着提高经济效益的职责,从成本视角来看,为适应快速发展的碳排放权交易业务,企业的碳排放权应该单独设置成一项资产要素,以利于企业加强成本管理。

《国民经济和社会发展“十二五”规划纲要》明确要求逐步建立碳排放权的交易市场,2014年中央改革办将“建立全国碳排放总量和分解落实机制,制定全国碳排放权交易管理办法,建立国家碳排放权交易登记注册系统”作为国家发展改革委牵头的重点改革任务重点督办。碳交易的七个试点省市共纳入2 000多家各类企业,涵盖数十个不同行业,每年发放的配额总量约12亿吨,市场价格从最低20元波动至最高130元不等。截至2014年10月底,七个试点省市碳交易市场共交易1 375万吨二氧化碳,累计成交金额突破5亿元人民币;配额拍卖合计成交量1 521万吨,共获得拍卖收入7.6亿元人民币。碳交易市场在不久的将来,可能会成为超过石油市场的全球第一大市场(晨曦,2009)。

对我国商业银行“营改增”的几点思考

李 楠(高级经济师)

(中国农业银行审计局沈阳分局，沈阳 110179)

【摘要】本文通过分析我国商业银行营业税制的现状及存在双重征税等纳税缺陷,阐述我国银行业实行“营改增”的现实意义,并援引国际上几种典型增值税课税模式,对照我国“营改增”政策,剖析我国银行业“营改增”难点,继而提出相应的政策建议。

【关键词】商业银行；营业税；增值税；模式

一、引言

自1994年我国财税体制改革以来,形成了市场经济条件下中央与地方财税分配关系的基本制度框架,增值税和营业税作为我国流转税领域两大税种,在征税范围上一直并行征收。随着市场经济的深入发展,两税并行对经济运行产生的扭曲作用逐渐凸显出来。

2012年1月1日起在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点工作,标志着新一轮流转税改革的序幕正式拉开,消费型增值税在全国开始全面实施。银行业作为现代服务业的重要组成部分和营业税的重要收入来源,势必会纳入此次改革的范围。

我国银行业正处于快速发展时期,对银行业来说,由于行业的特殊性,目前的营业税制已不能适应银行业发展要求,以增值税代替营业税,必然成为下阶段银行业税制改革的主要目标。

二、我国银行业营业税制现状及存在的问题

(一)银行业营业税征税范围

现阶段我国银行业流转税主要征收营业税,对少数产品征收增值税。营业税的计税依据是营业额,即提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。提供的应税劳务主要分为以下三类:

1. 贷款。营业额为全部贷款利息收入(包括各种加息、罚息等)。2009年1月1日之前签订合同的外汇转贷款,按贷款利息减去借款利息后的余额为营业额。

碳排放权的交易快速发展,纳入会计核算的相关经济业务越来越多。随着碳排放权交易额的增加及业务的频繁出现,如果把碳排放权置于某个一级科目之下作为二级科目来核算,显然有点“不受重视”之嫌,而且,在财务报告中也无法体现其具体核算金额,从而无法引起会计信息使用者的重视。将碳排放权在会计核算时单列为资产要素,“上升”为会计核算的一级科目,同时,碳排放权出台相应的会计核算准则,并在财务报表中设立对应填报项目,这是适应碳交易发展需求的必然选择。

四、研究结论与研究展望

从成本视角出发,依托会计的“社会受托责任”观,为追求社会成本和企业成本的“帕累托最优”,有理由要求把碳排放权单独设立为一项会计的资产要素,作为会计的一级科目进行核算,在会计信息披露中有单独项目进行列示,并出台相应的会计准则予以规范。这样有利于企业加强对碳排放权的核算和进行成本控制,有利于环境保护。

在后续的研究中,应重点关注如何进行具体的会计核算,从而形成一套切行可实、具有实操性的完整核算体系,为出台碳排放权的会计核算准则提出合理建议。同时,如果把碳汇一并对接研究,将更利于企业进行成本管控。

主要参考文献

张薇,伍中信,王蜜,伍会之.产权保护导向的碳排放权会计确认与计量研究[J].会计研究,2014(3).

肖序,郑玲.低碳经济下企业碳会计体系构建研究[J].中国人口·资源与环境,2011(8).

周守华,陶春华.环境会计:理论综述与启示[J].会计研究,2012(2).

苑泽明,李元祯.总量交易机制下碳排放权确认与计量研究[J].会计研究,2013(11).

晨曦.碳交易:有望超过石油的大市场[J].生态经济,2009(12).

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

【基金项目】湖南省教育厅科学研究项目“成本管理视角下企业碳排放权会计核算研究”(编号:13C461)