

碳排放权交易会计处理方法探析

——基于天津市碳排放权交易市场

高建来(教授), 郭超义

(天津科技大学经济与管理学院, 天津 300222)

【摘要】天津市碳排放权交易市场于2013年12月26日开市,但是企业会计准则对于碳排放权的会计处理方法尚无明确规定。本文分析了天津市碳交易市场的特征,并基于会计信息质量要求中的可比性,在不改变现有会计科目的前提下,提出将碳排放权列入“交易性资产”科目,并分别为试点企业和投资机构提出不同的会计处理方法,以期为我国制定相关会计法规提供参考。

【关键词】碳排放权;可比性;交易性金融资产;净额法

一、研究背景

天津市2012年地区生产总值(GDP)达10 920.72亿元,是1995年的9.2倍,年均增长率达到12.3%,位居全国首位,但2012年二氧化碳(CO₂)的排放量近达1.8亿吨,而1995年年平均增长率达6.0%,其中天津市工业排放量占比70.3%,天津市工业内部重工业占比高达80%,如金属压延制造、机械制造等产业。

为应对碳排放量的增加,天津市碳排放权交易市场试点成立,该市场将钢铁、化工、电力热力、石化、油气开采等五大行业排放量达到一定标准的114家(现参与的111家)企业纳入试点范围,并且天津市允许个人和机构参与碳排放权。

天津市碳排放权配额发放分为两次。第一次是当年8月,主管部门通过注册系统向纳入企业免费发放本年度应发放配额的80%,第二次是在本年度纳入企业碳排放权核查结束后,分配剩余配额的20%。天津市碳排放权交易市场碳排放权配额分配按照历史法和基准法核发配额,现阶段天津市的碳排放权配额都是以免费分配配额的分配方法在试点企业间分配。

每年4月30日前,企业首先根据企业的能源台账将消耗的能源(电力或煤等)换算出碳排放量,并提交上年度碳排放报告和核查报告。然后,每年6月30日前履行上年度履约任务,待上一年度交付义务履行后,政府会发放当年的配额。对于履约交付后多余的配额,可以结转到下一年继续使用。

天津市企业可以使用一定数量的中国核证自愿减排量(CCER)抵销履约的排放量,但是不得超过该年度碳排放量的10%。天津市对于超额排放的企业不罚款,但是对于超排企业可获得的政府融资支持和财政支持做出了限

制。对于倒闭、关停的企业应按照当年度实际排放量注销相应配额,剩余配额由政府回收。合并、分立、解散的企业要向主管部门提交相关变更材料,主管部门进行配额转移或回收。

2014年的履约期因为企业参与核查的热度不高,推迟到当年7月份才完成。目前试点企业交易情况不乐观,交易不活跃。据了解,交易所9月份只有6天有交易记录,其中一半仅有20吨交易总量,10月份仅仅只有两天有交易。市场分配的配额可能是超额的,现在暂无回购机制。2014年11月4日出现了首单6万吨的控排企业(CCER)买单。截至2014年10月10日,天津市碳排放权交易市场的成交量达106万吨,其中协议转让高达82万吨。

由于碳排放权交易的特殊性与复杂性,国内外对于其会计处理尚未达成一致意见。目前主要有参与试点的企业在实务中的会计处理没有统一的规范,一定程度上影响了会计信息的准确性和可比性。因此,研究碳排放权交易的会计处理方法,为天津市参与碳排放配额交易的单位提供会计处理方案,具有重要的现实意义。

二、碳排放权交易特征

企业参与碳排放权交易试点与以前没有参与试点的主要区别是企业免费取得政府发放的碳排放配额,同时承担到期按实际碳排放量交付配额的义务。取得的配额与履约时交付配额之间的差额,即是减排量与超排量。企业减排的,配额结余可以出售,取得一项减排收益;企业超排的,必须在交易市场购买配额以完整履行交付义务,从而发生一项超排支出。即相当于原来生产经营中碳排放量是没有硬性约束的,现在参与碳排放权交易试点企业,政府给企业规定了一定时期内的排放限额:企业减排的,可以取得减排收益;企业超排的,需负担一项超排支

出。政府推动碳排放权交易市场的建设,根本目的还是希望推动企业节能减排事业的发展,减排者受“奖励”,超排者被“罚款”,并且减排者的“奖励”由超排者买单。

目前,很多国家和地区已经开展碳排放权交易,大部分学者认为碳排放权应确认为一项资产,但对于确认为哪一种资产并没有形成统一的意见,主要包括无形资产、金融资产和存货三种观点。

本文认为,碳排放权应当作为“交易性金融资产”处理。首先,在总量管理和控制模式下建立的碳排放权交易市场中,碳排放权作为一种可自由交易的稀缺资源,具有很强的流动性,其应该是流动资产。其次,企业在收到排放配额时即可将其售出,进行融资或投资,投资者也可利用市场供求关系引起的价格变化从中获利,碳排放权具有一系列金融资产的特征。再次,参与 CDM 项目企业通过减排取得的碳排放权是为了在近期内出售以获得资金和技术支持,这符合“交易性金融资产”的确认条件。因此为了适应天津碳排放交易市场的不断发展,更准确地反映其价值属性,根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》,应把碳排放权确认为“交易性金融资产”,在“交易性金融资产”一级科目下增设“碳排放权”二级明细科目进行核算。

三、碳排放权交易的会计处理

探讨碳排放配额交易的会计核算方法,基本思路是遵循会计核算的一般原则,并在现有的制度框架下解决问题。本文将参与碳市场交易的主体划分为免费发放、到期履约注销配额的试点企业和为了博取差价、以交易为目的的投资机构。根据天津市碳排放权交易的现状,两类市场主体会计处理方法有所不同。

(一)自用目的、到期履约的试点企业

对于从政府免费取得、自用为目的、为履行义务而持有碳排放配额的试点企业,按照会计处理的时点不同,本文提出三种处理方法,以供参考。其中,前两种在初始计量时不对分配配额进行确认,而是在碳排放权变动时对其变动净额进行确认。

1. 方法一:免费取得配额不记账,在出售结余配额或购买配额补齐差额时进行会计处理。

实际出售结余配额时,按实际取得的价款:

借:银行存款

贷:管理费用(减排收益)

实际购买配额补齐超排数量时,按实际支付的价款:

借:管理费用(超排损失)

贷:银行存款

在这个时点进行会计处理的理由有两点:

(1)企业免费取得配额又同时承担到期交付义务,相当于试点企业与政府签订一项碳排放合约,约定试点企业严格按照政府分配的排放配额开展生产经营,以控制

对环境的损害。此时,仅仅是“一纸合约”,没有实际经济利益的流入与流出,故不需要进行会计处理,待实际履约时再进行会计处理符合会计核算的客观性原则。

(2)不会虚增企业资产与负债,符合会计核算的可比性原则,不会对现行会计报告框架造成影响,便于财务会计报告的使用人对不同企业之间、同一企业不同时期财务状况和经营成果的比较。

2. 方法二:取得配额时不记账,在履约期计算出配额结余或配额不足时进行会计处理。

天津市碳排放权交易市场机制中,试点企业的履约时间是在排放年度第二年的 6 月份,试点企业将经过核查确认的排放年度实际碳排放量与免费取得的排放配额进行比较,其差额即配额结余或配额缺口。

当企业因减排而产生配额结余,试点企业应当确认一项可供出售以获取收益的资产,即按照排放配额的公允价值借记“交易性金融资产——碳排放权(成本)”科目,贷记“管理费用(减排收益)”科目。随后的持有期间,在资产负债表日的计价以及出售时的会计处理与交易日的持有的碳排放配额的核算完全相同,按照“交易性金融资产”科目的处理规则核算即可,在此不再赘述。

当企业因超排而出现配额短缺,试点企业应当确认一项为履约必须承担的现实义务即金融负债,应当按照公允价值借记“管理费用(超排损失)”科目,贷记“其他应付款——应付碳排放配额款”科目。

企业从二级市场上购买碳排放配额,补齐履约所需配额时,相当于偿付碳排放债务。按照账面余额,借记“其他应付款——应付碳排放配额”科目,按照实际支付金额,贷记“银行存款”科目,差额借记或贷记“管理费用(超排损失)”科目。

在履约期计算出配额结余或配额缺口时进行会计处理,其理由是第三方机构核查结果确认了企业的交付义务,此试点确认减排收益或超排损失,与第一种处理方法比较,更符合会计核算的权责发生制原则。

3. 方法三:取得配额时就进行会计处理,直至履约完成为止。

(1)取得碳排放配额时。试点企业免费取得碳排放配额时,在确认一项资产的同时确认一项负债。即按公允价值借记“交易性金融资产——碳排放权(成本)”科目,贷记“其他应付款——应付碳排放配额”科目。

(2)资产负债表日的计价。在持有碳排放配额的会计期末,即资产负债表日,“交易性金融资产”按公允价值计价。也就是说,在会计期末获取碳排放配额的市值(收盘价),并与“交易性金融资产——碳排放权”的账面价值进行比较,其差额计入当期损益。

如果期末碳排放配额的公允价值高于其账而余额,应按二者差额,借记“交易性金融资产——碳排放权(公

允价值变动)”科目,贷记“公允价值变动损益”科目。

如果期末碳排放配额的公允价值低于其账面价值,应按二者差额,借记“公允价值变动损益”科目,贷记“交易性金融资产——碳排放权(公允价值变动)”科目。

(3)出售配额取得货币资金。企业临时需要货币资金,将持有的排放配额出售时,企业出售碳排放权,应按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,按“交易性金融资产——碳排放权”的账面余额,贷记“交易性金融资产——碳排放权(成本)”科目,借记或贷记“交易性金融资产——碳排放权(公允价值变动)”科目,按其差额贷记或借记“投资收益”科目。

同时,将原计入该金融资产的公允价值变动损益转出,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“投资收益”科目。

(4)购买配额时。在履约期之前,企业根据预期的交付数量减去实际持有数量,按其差额在交易市场购买碳排放配额,借记“交易性金融资产——碳排放权(成本)”科目,贷记“银行存款”科目。

(5)履约交付配额时。履行交付义务时,按账面价值,借记“其他应付款——应付碳排放配额”科目,按账面价值,贷记“交易性金融资产——碳排放权(成本)”科目,借记或贷记“交易性金融资产——碳排放权(公允价值变动)”科目,按其差额贷记或借记“投资收益”科目。同时,将原计入该金融资产的公允价值变动损益转出,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“投资收益”科目。

按照第三种方法进行会计核算,试点企业在免费取得排放配额时,就按照“交易性金融资产”的记账规则进行会计处理,同时增加企业资产与负债,兼顾了排放配额的交易性与自用性,有一定的现实意义。但是,其提供的会计信息可比性,包括试点企业与非试点企业之间、试点企业前后各会计期间之间会计信息的可比性受到一定影响,对会计信息使用人使用财务会计报告进行经济决策有可能产生误导。

(二)以交易为目的的投资机构

对于以短期获利为目的,从二级市场购入和出售碳排放配额,笔者认为其比较符合“交易性金融资产”的性质和特征,可以在“交易性金融资产”科目下设置二级科目“碳排放权”进行会计核算。具体来说,包括取得碳排放配额的初始计量、持有期间会计期末(资产负债表日)计价、出售等三个环节的会计处理。

1. 取得碳排放权的初始计量。投资机构在碳排放权二级市场上购买碳排放配额时,按其公允价值计量,相关的交易费用应当直接计入当期损益。

具体来说,按其公允价值借记“交易性金融资产——成本”科目,按交易费用借记“投资收益”科目,按实际支

付的金额贷记“银行存款”科目。

2. 资产负债表日的计价。投资机构在持有碳排放配额的会计期末,即资产负债表日,“交易性金融资产”按公允价值计价。也就是说,在会计期末应取得碳排放权的公允价值,并与“交易性金融资产——碳排放权”的账面价值进行比较,其差额计入当期损益。

如果期末碳排放权的公允价值高于其账面余额,应按二者差额,借记“交易性金融资产——碳排放权(公允价值变动)”科目,贷记“公允价值变动损益”科目。

如果期末碳排放权的公允价值低于其账面价值,应按二者差额,借记“公允价值变动损益”科目,贷记“交易性金融资产——碳排放权(公允价值变动)”科目。

3. 出售碳排放权的会计处理。企业出售碳排放权,应按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,按“交易性金融资产——碳排放权”的账面余额,贷记“交易性金融资产——碳排放权(成本)”科目,借记或贷记“交易性金融资产——碳排放权(公允价值变动)”科目,按其差额贷记或借记“投资收益”科目。

同时,将原计入该金融资产的公允价值变动损益转出,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“投资收益”科目。

四、碳排放权交易的信息披露

在会计期末财务报表列报中,碳排放配额交易引起的资产、负债、损益的变化结果在“交易性金融资产”、“其他应付款”、“管理费用”、“投资收益”等相关项目中列示,不需要改变财务报表的列报项目。

另外,在报表附注“其他重要事项”中需要披露报告年度政府分配的碳排放配额、实际排放量(含直接排放、间接排放)、报告年度减排量或超排量以及原因分析、报告年度减排或超排对当年利润的影响金额等。

本文建议试点企业的碳排放核查时间调整为次年的1~3月份进行,履约时间调整为4月份,以便与财务报告的会计期间相一致,便于碳排放配额交易的核算与信息披露。

主要参考文献

王艳龙,孙启明.低碳经济下碳排放权会计问题探析[J].经济纵横,2010(12).

朱敏,李晓红.论清洁发展机制下碳排放权的会计核算[J].会计之友(中旬刊),2010(11).

Bebington J., Larrinaga-Gonzalez C.. Carbon Trading: Accounting and Reporting Issues [J].European Accounting Review,2008(4).

申金荣,赵亦江.我国CDM项目企业的碳排放权会计核算[J].财会月刊,2011(8).

李端生,贾雨.碳排放权交易的会计确认、计量与信息披露[J].会计之友,2014(33).