



# 多议可交易污染权的会计处理

石家庄铁道学院 李晓斌 李素英

如何应对环境危机,实现经济可持续发展,是人类面临的一个紧迫课题。而可交易污染权的提出,为人类解决环境问题提供了一个清晰的思路,同时也给会计带来了新的难题,即如何对可交易污染权进行确认、计量、记录和报告等。

## 一、可交易污染权的经济含义及本质

可交易污染权即合法的污染物排放权利,通常以排污许可证的形式表现,并允许像商品一样买卖,这实质上是各地政府在实施排污许可证管理及排污总量控制的前提下,鼓励企业最大限度地减少排污总量、追求使用最少污染排放指标的一种市场手段。企业节约下来的污染排放指标,将成为一种“有价资源”,既可在企业与企业间进行商业交换,又可“储存”起来以备自身扩大发展之需。可交易污染权的卖方由于超量减排而剩余污染权,其出售可交易污染权获得的经济回报实质上是市场对有利于环境保护的企业的外部经济性的补偿。可交易污染权的买方由于必须新增污染权而不得不花钱购买,其支出的费用实质上是外部不经济性的代价。

## 二、可交易污染权在会计中的确认与计量

### 1. 可交易污染权的会计确认。

(1) 确认的理论依据。国际会计准则委员会(IASC)指出,确认是指将满足要素定义和以下两项标准的项目列入资产负债表或损益表的过程。两项标准为:①与该项目有关的任何未来经济利益可能会流入或流出企业;②该项目具有能够可靠计量的成本或价值。因此,可定义性和可计量性是会计确认的两个首要标准。通过对可交易污染权经济本质的分析可知,可交易污染权首先是一种权利,其次由于其可交易,因此其成本是可以计量的,所以在会计上应当予以确认。

(2) 可交易污染权确认为资产还是费用。资产的确认要满足三个条件:一是资源未来效用实现的可能性;二是资源计量的可靠性;三是资源的可控性。而费用是指某一主体在其持续发展过程中因进行经济活动或其他活动所付出或耗用资产的转化形式。费用的确认要满足两个条件:一是未来效用的不可能性。如果一项支出不产生未来效用,或者未来效用不符合资产确认标准,那么该项支出应确认为费用。二是计量的可靠性。依据对可交易污染权经济本质的论述,应当将其确认为一项资产,因为它满足资产的确认标准。首先它是一种权利,这种权利对于企业获得未来经济利益是必要的。如果没有获得这种许可,企业的生产活动就不能进行。其次从计量角度看,可交易污染权因可以交易从而具有了价值,则其计量是可靠的。最后,它是某一主体在一定范围内的许可权,是可以控制的。

(3) 可交易污染权应当确认为存货、有价证券还是无形资产。

第一,作为存货。美国联邦能源管理委员会规定,购买的预期用于补偿现行污染性产品的污染额度可以归为存货,购买污染额度的成本作为生产的必要成本。

第二,作为有价证券。IASC将有价证券划分为经营证券和投资证券两种。前者是为了在短期内重新卖出而购入和持有的有价证券;后者是为了产生收益或获得资本增值而购入和持有的证券。可交易污染权代表在现行会计期间内排放预先确定的污染量的许可权,其持有目的是产生收益或者在未来出售时产生增值(资本利得),所以将其归为有价证券也有一定道理。

第三,作为无形资产。可交易污染权在促成企业获得经济利益方面的作用是显而易见的,如果没有这种许可权,企业将不能生产产品。但它又同其他无形资产一样,为企业带来的未来经济利益是不确定的,并且其本身是可交易的,成本也能够可靠地计量。

根据上面的分析可发现,可交易污染权具有以上三种资产的特征,但又不完全符合三种资产的定义。首先,可交易污染权不具备存货的其他特征,它既不是有形的,也不一定在当期被消耗。其次,有价证券是记载权利人财产权利的一种凭证,有一定的载体和特定格式,具有产权性、流动性、收益性和风险性等特征,将可交易污染权归为有价证券难免有些牵强。笔者认为,将可交易污染权确认为无形资产比较恰当。

2. 可交易污染权的会计计量。对于可交易污染权价值的计量,主要问题是以历史成本、现行成本还是以现行市价作为计量基础。

(1) 历史成本计量。历史成本以交易双方确定的价值为基础,资料容易取得,具有较强的可靠性和可验证性,而且以历史成本计量属性为基础的历史成本会计处理程序简单、容易操作。基于以上优点,在取得时按照支付的金额计量可交易污染权的价值较为简便易行。但是,历史成本原则反映不出市场价值以及可交易污染权对企业价值增值的贡献,从而影响了信息的可靠性,不利于信息使用者做出正确的决策。

(2) 现行成本计量。由于市场上可交易污染权的价格经常波动,购入或重置可交易污染权的成本也处于不断变化中,因此以现行成本计价的一个重要特点就是随着成本的变动而及时地对资产价值进行调整。

(3) 现行市价计量。只有用现行市价计量,才能将污染预防的边际成本与持有可交易污染权的机会成本进行比较,以便于管理当局做出正确的决策。□