



排污许可证交易会计处理初探

重庆工商大学会计学院 陈煦江 财政部驻陕西省财政监察专员办事处 任付民

排污许可证交易是指,环保部门在保证一定区域环境质量目标的基础上确定该区域的环境容量,据此计算污染物的允许排放量,并将允许排放量分解成若干标准排放量(排污许可证指标),再分配给区域内的排污单位使用或交易。排污许可证交易又称排污权交易,于20世纪70年代发端于美国,现已成为备受世界各国关注的环境经济政策。我国的排污许可证交易于1986年首次在上海出现,现已在山东、天津等省、市试点,并将大范围推广。在此情况下,探讨其会计核算十分必要。

一、排污许可证的交易政策与交易程序

1.交易政策。我国等许多国家主要借鉴了美国《空气清洁法修正案》界定的四种排污许可证交易政策:①泡泡政策。将一定区域内的多个企业、一个企业的多个工厂或一个工厂的多个污染源(如排放污染的车间等)视为一个整体(泡泡),在泡泡内允许以至少等量减少一些污染源的排放为前提而增加另一些污染源的排放。②补偿政策。在新扩建污染源时,必须首先削减现有污染源的排放量,并保证新扩建污染源增加的排放量不超过现有污染源减少的排放量。③节余政策。在一定区域内实行污染物排放总量控制,确定内部排放总量及总量削减的分配指标,允许新扩建污染源使用原节余的排污指标。④排污银行。企业将积累的节余排污指标以信用证等形式存入银行,可供未来使用或转让。

2.交易程序。我国国家环保局颁布的《排污许可证条例》与《排污许可证管理暂行办法》规定,排污许可证交易程序分为五个步骤:①初始排污权分配。环保部门将按总量控制原则确定的排污许可证指标分配给辖区内的排污单位,作为各单位的最高排放标准。②申请。转让单位或购买单位向环保部门递交排污许可证交易申请书,其中需注明排污指标的种类、数量、交易时间与地点等。③审核。环保部门对排污许可证的真实性、合法性与有效性以及交易双方的持证资格与技术条件等进行审核,并对辖区内排污指标的集中度与交易系数等进行换算调整。④协商。出让方与购买方就排污许可证交易的数量、价格与时间等进行协商,并且可以向环保部门咨询市场、技术等信息。⑤发证。环保部门根据交易双方达成的协议进行复核并发放排污许可证。上述排污许可证交易程序也应当属于政府环境审计的范围。

二、排污许可证交易的会计处理

排污许可证交易的会计处理应根据其经济实质及其特殊性,按交易政策与交易程序进行。

1.取得。企业应分别核算从不同途径取得的排污许可证:

①初始分配取得。有两种方式:一是免费取得,这是我国目前主要的初始分配方式,因企业并未花费代价,所以不应确认为无形资产,只作备查记录;二是有偿取得,按实际支付的价款,借记“无形资产——排污许可证”科目(以下简称“‘排污许可证’科目”),贷记“银行存款”等科目。②购入。按实际支付的价款,借记“排污许可证”科目,贷记“银行存款”等科目。若与环保设备等其他资产一并购入,需按公允价值的相对比例确定其入账价值。③接受投入。按投资各方确认的价值,借记“排污许可证”科目,贷记“实收资本”等科目。若为首次发行股票接受投入,按其在投资方的账面价值入账。④接受捐赠。按历史成本、现行成本或未来现金流量现值等确定的金额,借记“排污许可证”科目,贷记“待转资产价值——投资捐赠非货币性资产价值”、“银行存款”、“应交税金”等科目。⑤债务重组取得。按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费,再加上支付的补价或减去收到的补价的金额,借记“排污许可证”、“坏账准备”、“银行存款”等科目,贷记“应收账款”、“应交税金”、“银行存款”等科目。⑥非货币性交易取得。按照《企业会计准则——非货币性交易》的规定,区分换出资产的类别,依是否涉及补价等情形进行处理。

2.摊销。排污许可证是企业一定时期内拥有或控制的环境容量使用权,其规定的污染物排放种类和标准大多与企业的产品生产、工程建设等具有直接动因关系。这一特殊性要求会计处理的摊销方法与费用确认应当反映其经济利益的实现方式。摊销方法可采用:①产量法。适用于排污量与产品产量、工程进度等存在或基本存在正比例关系的情况,如多数液体、固体废弃物的排污许可证。②直线法。适用于排污量与产品产量、工程进度等不存在明确比例关系的情况,如一些废气、噪音的排污许可证等。③专业测量法。指应用环境监测评估技术定期对排污量进行测量,以实测排放量与规定排放量的比例计算各期摊销额的专业技术方法,具有科学准确、适用范围广、技术要求高等特点,通常适用于对环境有严重影响的污染物排污许可证。摊销的会计处理为:借记“生产成本”、“制造费用”、“在建工程”、“管理费用”等科目,贷记“排污许可证”科目。

3.转让。排污许可证制度允许企业将规定排放量与实际排放量的节余差额转让。目前,我国仅有极少数地区具有初步



科技型企业研发费用会计处理之我见

哈尔滨广播电视大学 周 艳

随着知识经济时代的到来,企业的研发投入对保持企业的竞争力和长远的经济活力有着越来越重大的意义。各企业对研发活动的投入不但能给企业自身带来经济效益,而且在客观上推动了科技进步,有着十分重大的社会效益。

一、目前研发费用会计处理的相关规定及存在的问题

我国《企业会计制度》规定,自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用作为无形资产的实际成本。在研究与开发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金及借款费用等直接计入当期损益,已经计入各期费用的研究与开发费用,在该项无形资产获得成功并依法申请取得权利时,不得再将已计入费用的研究与开发费用资本化。这一方面使得企业的研发投入作为企业当期的期间费用冲减了收益,另一方面对企业研发活动的成果——无形资产的入账价值确认过低,造成对科技型企业财务状况和经营成果评价的过分谨慎。据此,按照传统的财务报告对外披露

的排污许可证交易市场,尚需以市场价格与评估价格相结合,综合考虑所处区域、交易费用等因素合理确定交易价格。转让方式有两种:①转让使用权。按实际取得的租金收入,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”等科目。②转让所有权。按实际取得的转让价款,借记“银行存款”、“无形资产减值准备”、“营业外支出”等科目,贷记“排污许可证”、“应交税金”、“营业外收入”等科目。

4.交还与没收。企业应在规定期限内向环保部门交还原排污许可证并换取新排污许可证,主要情况有:

第一,因到期或排污标准变更交还原排污许可证。其会计处理为:①原排污许可证是以无偿分配方式取得的,若为无偿换证,不确认为无形资产,只作备查记录;若为有偿换证,按实际支付的价款,借记“排污许可证”科目,贷记“银行存款”等科目。②原排污许可证是以有偿分配方式取得的,若为无偿换证,按原排污许可证的账面价值(剩余指标价值),借记“排污许可证”(新)、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”(旧)、“银行存款”等科目;若为有偿换证,按原排污许可证的账面价值加上实际支付的价款,借记“排污许可证”(新)、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”(旧)、“银行存款”等科目。③原排污许可证是以其他交易方式取得的,若为无偿换证,不确认为无形资产,只作备查记录,并将原排污许可证的账面价值转入当期管理费用,借记“管理费用”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可

证”科目;若为有偿换证,按实际支付的价款入账,并将原排污许可证的账面价值转入当期管理费用,借记“排污许可证”(新)、“管理费用”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”(旧)、“银行存款”等科目。

二、会计界对研发费用问题的新观点及评价

目前,对研发费用会计处理争论的焦点集中在研发费用是费用化还是资本化上。一些国家的会计制度已允许对研发费用进行有条件的资本化,即将研发费用的一部分进行资本化处理。其前提是人为地将整个研发过程一分为二,将研究与开发划为不同的两个部分。即便如此,这种对研发费用“有条件的资本化”的处理方法仍存在诸多缺陷。

第一,对研发成果价值计量的不合理。按照“有条件的资本化”的办法,其最终计入研发成果的价值仅仅是其开发过程中的生产资料和劳动力自身价值的转移,却完全忽略了研发成果在形成过程中研发人员的独创性,而后者往往是该研发成果的主要价值所在。

第二,实务操作的主观随意性。显然,较之完全费用化的处理办法,“有条件的资本化”无疑给了管理人员更大的主观随

证”(旧)科目;若为有偿换证,按实际支付的价款入账,并将原排污许可证的账面价值转入当期管理费用,借记“排污许可证”(新)、“管理费用”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”(旧)、“银行存款”等科目。

第二,企业因违法违规被没收排污许可证。若企业因超标排污、非法转让等被没收排污许可证,应将其账面价值与支付的罚款等转入当期营业外支出,借记“营业外支出”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”、“银行存款”等科目。

5.减值。企业应当定期或至少每年年末检查各项排污许可证,根据技术进步、有效期限、市场变化等因素预计其未来经济利益能力,逐项进行减值测试及会计处理。①若不能再为企业带来经济利益,应将其账面价值全部转入当期损益,借记“管理费用”、“无形资产减值准备”等科目,贷记“排污许可证”科目;②若预计可收回金额低于其账面价值,发生部分减值,应按其差额计提减值准备,借记“营业外支出”科目,贷记“无形资产减值准备”科目;③若已提减值准备的排污许可证价值得以恢复,应按不考虑减值因素情况下计算确定的账面价值与其可收回金额的较低者,与恢复前账面价值的差额进行转回,借记“无形资产减值准备”科目,贷记“营业外支出”科目。

6.披露。企业应披露排污许可证的类别、有效期限、当期期初与期末余额、变动情况及其原因、当期确认的减值准备、取得方式、取得成本、重大污染排放的超标或节余等信息。□