

排污权会计核算的探讨

樊蓉 乔玉洋

(南京林业大学经济管理学院 南京 210037)

【摘要】 本文分析了排污权在会计上确认的理论依据,认为不同的市场活跃度和不同的持有目的都将影响会计处理结果,并在三种不同活跃程度的市场下对两种持有目的的排污权分别进行了会计核算,以期对完善我国排污权会计核算体系提供一些参考。

【关键词】 排污权 会计核算 目的

当前经济发展与环境约束之间的矛盾日益凸显,环境为经济的发展付出了巨大代价。企业排放污染物不再是任意的,国家要在满足环境要求的条件下,设立合法的污染物排放权利(以下简称“排污权”),并允许这种权利像商品一样被买入和卖出。可见排污权是一种特殊的、稀缺的环境容量资源,只有在会计上得到准确反映和核算,才能清晰反映出排污权资源在进入和退出企业整个系统的过程中给企业带来的损益,以及对企业造成的财务影响,企业管理者才能在此基础上做出正确的决策。就企业外部的投资者而言,只有清楚知晓企业如何参与排污权交易以及由此带来的影响,才能获得充分的信息,做出正确的投资决策。可见,对排污权进行会计核算十分必要。

利能力较差,需进一步提高盈利水平。

(3)偿债能力分析。应收账款周转率越高越好,表明公司收账速度快,平均收账期短,坏账损失少,资产流动快,偿债能力强。三五互联、中青宝、数字政通偿债能力较好,超图软件、赛为智能、梅泰诺的偿债能力较差。

2. 从综合得分排名来看,成长性的增长前景看好。信息技术业属朝阳行业,业绩增长具有广阔空间,占有相对优势,值得投资者长期关注。三五互联、数字政通、中青宝的成长性较好,三五互联通过外延式发展 EPS(每股盈余)快速增加,使得公司业绩迅速增长;数字政通的信息采集加数据普查是公司业绩的新兴增长点,公司正不断扩大其在国内数字化城管领域的优势,并将其向更多领域延伸,数字城管市场空间广阔;中青宝将计划陆续投放新游戏,预计 2011 年业绩增长空间较大。

在综合排名中,超图软件、梅泰诺、银江股份综合成长性相对较弱,因超图软件仍处于投入期,所以看好其长期增长的潜力和未来的高成长性;云计算板块上的银江股份属于热点板块,获得相关政策扶持,云计算产业链上下游的多家上市公司将迎来发展机遇,值得投资者关注。

当前创业板上市公司均拥有大量的超募资金,通过兼并,

一、排污权的会计确认

1. 排污权确认为资产的理论依据。IASB 对会计确认进行了定义,确认是指将符合要素定义并满足确认标准的项目列入资产负债表或损益表的过程。这里所说的确认标准是指以下两点:①与该项目有关的任何未来经济利益很可能流入或流出企业;②该项目的成本或价值能够可靠计量。因此,可定义性和满足确认标准是会计确认的两个首要条件。我国《企业会计准则——基本准则》第 20 条规定:“资产是指企业过去的交易或者事项形成的、企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源”。排污权从本质上说是一种环境容量资源的分配,政府通过公开拍卖、定价出售或无偿分配的方式提供给企业,政府向企业让渡了这种权利,企业享有使用和出售

可以迅速扩张公司的资产规模,进而拓展公司的成长空间。

三、结语

信息技术产业在未来国家新兴产业布局、产业结构调整、消费结构调整中具有重要的战略地位,具有良好的发展前景。广大投资者应把创业板看成科技板,注重其成长性,理性看待企业的业绩波动。投资者在考量创业板公司的时候,应从当前利润、企业的综合素质、行业整合能力以及时间等诸多方面来把握,梳理出“持续成长”的主线,从中挑选业绩具有持续增长潜力的个股。这就需要投资者透过表面的业绩数据挖掘真实价值,学会以长远的眼光看待短期波动,在更长的周期内考察其持续业绩表现,从中看到机会和投资价值。随着创业板信息技术业不断吸引优质上市公司进入,以及退市、监管制度的逐渐完善,创业板将持续健康发展,其数据资料越来越全面,从而也就能客观、公正地评价创业板公司的成长性。

【注】 本文系我国企业社会责任会计研究(项目编号:BJ09-19)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 王璐.SPSS 统计分析软件基础、应用与实践.北京:化学工业出版社,2010
2. 王萍.财务报表分析.北京:清华大学出版社,2008

排污权的权利并且可以自主支配和行使这些权利。同时,无论企业获得这项权利的用途是“自用”还是“交易”,均可以为企业带来未来的经济利益。根据以上分析,排污权符合资产要素的定义。同时,与该排污权有关的任何未来经济利益很可能会流入或流出企业也在以上分析中得到了验证,排污权的价值是可以合理确定的。当排污权由企业购买所得时,其初始确认金额就是企业实际支付的价款;当排污权由政府无偿授予时,可以活跃的排污权交易市场上的价格或估计的价格作为初始确认金额。可见其价值是可以计量的,因此也满足了确认标准。综合以上分析,排污权是有着充分的会计确认依据的,并且应当在会计上确认为资产。

2. 排污权所属资产类别分析。

(1) 存货。从定义来看,存货区别于固定资产等非流动资产的最基本特征是,持有存货的最终目的是出售,不论是直接出售,还是经过进一步加工后才出售,都不是作为劳动手段而持有的。排污权是企业为了维持正常的生产经营活动而必须使用的一种权利,在限额排污甚至禁止排污的环境中,没有这种权利将无法维持生产,这样的使用过程,我们可以理解为对该权利的耗用,与低值易耗品的耗用方式没有本质区别。如果企业拥有排污权是为了将来在资源更加紧缺的情况下高价出售,那么它与材料、商品的出售目的是一样的,因此,排污权符合存货定义。当然,排污权没有实物形态,而且它的价值往往比上面提到的低值易耗品要高,从这一层面上讲,它又不符合存货的有形特征。而且,存货归属于短期资产,而排污权的授权有效期较长,一般会超过一年,企业未必在当期就全部使用,所以不满足短期资产的特征。可见,将排污权归类为存货有不妥之处。

(2) 交易性金融资产。我国《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(以下简称“22 号准则”)规定,金融资产满足下列条件之一的,应当划分为交易性金融资产:取得该金融资产的目的,主要是为了近期出售或回购;属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分,且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理;属于金融衍生工具。上述三个条件表明,交易性金融资产具有以下特征:企业的持有目的是短期性的,即在初次确认时确定其持有目的是短期获利;该金融资产具有活跃的市场,其公允价值能够通过活跃市场获取。预期与第三方交易的排污权符合第一个特征,即企业的持有意图就是出售获利。另外,以排污权的一种碳排放权来看,国际上,已基本形成了活跃的碳排放权交易市场,这说明随着排污权交易的发展,活跃的排污权交易市场建立了现实的土壤。并且,欧盟排放权交易体系于 2005 年 4 月推出了碳排放权期货、期权交易,碳交易被演绎为金融衍生品。2008 年 2 月,首个碳排放权全球交易平台 BLUENEXT 开始运行,该平台随后还推出了期货市场,更加证明了排污权作为交易性金融资产的可能。因此,可以将预期与第三方交易的排污权划分为交易性金融资产。

(3) 无形资产。《国际会计准则第 38 号——无形资产》将无形资产定义为:由于过去发生的交易或事项,而由企业控制

的、能带来未来经济利益的、没有实物形态的、可辨认的非货币性资产。排污权具有无形资产的一些特征,它没有实物形态,也不是货币性资产,它可以在市场中进行交易,有自己的市场价格,可以辨认。在环境问题比较突出致使国家行使限定排污总量权利的情况下,企业只有拥有排污权,才能够维持正常的经营生产,并随着生产经营的进行而逐渐耗减自己所拥有的排污权利。从这个意义上讲,排污权符合无形资产定义。但是,以出售为目的的排污权不能简单划分为无形资产或是其他资产,这要根据具体情况来分析。事实上在活跃市场中,以出售为目的的排污权划分为交易性金融资产更合适,此时,排污权已向金融商品发展,它有自己的产品定价机制,企业通过大幅“减排”,将“节余”出来的“排污权”放到市场上进行交易,不但可以收回当初的购买成本,还可能收获“金融产品”的交易溢价。目前,欧洲气候交易所已经开展了与“碳排放权”相关的期货、期权产品的交易,在这种市场趋势下,将排污权划分为交易性金融资产显然更适合。在不完全活跃市场下,以出售为目的的排污权应划分为无形资产,因为此时市场活跃不足,不适用交易性金融资产。

综上所述,排污权在某些方面满足上述三种资产的条件,但是又不完全具备这三种资产的特征,所以,本文认为将排污权单独划分为某一种资产是不恰当的。排污权在不同的市场条件下所适用的资产项目是有差别的,在对排污权进行会计核算时,应当区分不同的市场条件使用相应的资产项目。本文认为,可以根据不同的市场条件和企业持有的不同目的来划分相应的资产项目,如果是以未来“自用”为目的,不论在何种市场条件下都应当划分为无形资产;如果是预期与第三方“交易”,在活跃市场下,应划分为交易性金融资产,在不完全活跃市场下,应划分为无形资产。

二、排污权交易的会计核算

从排污权交易出现至今,国际上已形成了相对国内较为成熟的交易市场体系,排污权交易频繁,市场活跃度高。我国处于排污权交易的初级阶段,政府正积极为建立排污权交易市场而努力,买卖双方的排污权交易活动在不断增加,但是我国目前并不存在一个区域性的或全国性的交易市场,市场活跃度不高。交易市场的活跃程度与排污权会计核算存在着密切联系,它不仅影响到排污权作为资产性质的确认,还会对其计量造成影响。

1. 活跃市场下排污权以“自用”为目的的会计核算。

(1) 排污权资产的初始确认与计量。无论是从政府或二级市场上出资购买所得,还是由政府免费分配所得,由于其目的是未来企业自用,根据前文分析,排污权应确认为无形资产。由于此时市场较为活跃,排污权的公允价值容易获得,企业购买的排污权按公允价值入账,更能够使资产负债表反映排污权的真实价值。免费分配的排污权可视为政府对企业的非货币性资产补助,根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》(以下简称“16 号准则”)的规定,“政府补助为非货币性资产的,应当按照公允价值计量,公允价值不能可靠取得的,按照名义金额计量”。而在活跃市场下,排污权的公允价值是能够

可靠取得的,所以免费分配的排污权应按公允价值入账。同时,根据“16号准则”的规定,“与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益”。按照该规定,将公允价值与免费之间的差额记做“递延收益”是符合我国会计思想的,另外还要将取得时确认的递延收益分期计入当期营业外收入。

(2)排污权资产的摊销。我国会计准则规定,使用寿命有限的无形资产需要在使用寿命期限内采用系统合理的方法进行摊销。排污权是有一定有效期限的,在有效期限内,企业如果没有实际排污就没有使用排污权,那么排污权的价值是没有发生变化的,因此,采用直线法是不合适的,根据实际排污量占排污权许可的排污总量的比例进行摊销应该称得上是“系统合理的方法”。

(3)发生实际排污时的处理。企业实际向外排放污染物时,一方面会发生排污费用,另一方面又是对其排污权的使用,而排污权的使用是需要对该项权利进行摊销的,因此,排污行为与摊销同时发生,其实质是同一笔业务,在确认相关费用的同时摊销其权利资产。

(4)排污权的期末减值测试(后续计量)。企业应于每年年度终了对排污权资产进行减值测试,将排污权资产的账面价值与期末公允价值进行比较,按账面价值高于公允价值的差额计提资产减值准备,计入当期损益,资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。如果账面价值低于公允价值,按公允价值入账,反映排污权的增值,差额计入当期损益。

(5)出售给第三方。企业可能在有效期内没有全部使用排污权,剩余的排污权可以在二级市场上向第三方出售,出售时按“无形资产”出售处理,核销其账面价值,按售价与账面价值的差额计入营业外收支,将“递延收益”余额转入当期损益。

(6)有效期结束,核销排污权的处理。将排污权资产的账面价值转销,“递延收益”余额转入当期损益。

2. 活跃市场下以“交易”为目的的排污权核算。

(1)排污权资产的初始确认与计量。根据前文分析,此时排污权应初始确认为“交易性金融资产”,才更符合企业的经济实质。根据“22号准则”的规定,“企业初始确认金融资产或金融负债,应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债,相关交易费用应当直接计入当期损益;对于其他类别的金融资产或金融负债,相关交易费用应当计入初始确认金额。”因此,排污权应以公允价值作为排污权的初始入账价值,相关交易费用直接计入当期损益。

(2)排污权的后续计量。根据“22号准则”的规定,企业应当按照公允价值对金融资产进行后续计量,且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用。资产负债表日,企业应将该金融资产的公允价值变动计入当期损益。

(3)出售给第三方。结转排污权资产的账面价值,将其公允价值与初始入账金额之间的差额确认为“投资收益”,同时调整公允价值变动损益。

3. 不完全活跃市场下以“自用”为目的的排污权核算。根

据前文分析,在不完全活跃市场下,以与第三方交易为目的的排污权不能再确认为“交易性金融资产”,只能确认为“无形资产”,与以未来“自用”为目的的会计确认相同,并且两者都处于同一种市场情况中,两种目的之间没有区别。本文认为两者的会计处理在不完全活跃市场中是基本相同的,因此本部分主要就以未来“自用”为目的的排污权会计核算进行讨论。

(1)排污权资产的初始确认与计量。根据企业持有目的来看,应将排污权资产划分为“无形资产”。不完全活跃市场与活跃市场的情形不同,在该情形下的二级市场还未完全建立起来,此时公允价值的参考程度没有活跃市场下的参考程度高,用公允价值计量是不妥的,而应以购买成本来计量。政府免费分配的,此时的公允价值是指企业在了解与自愿的双方之间进行公平交易所支付的金额。在确定这个金额时,企业可以参考最近类似排污权交易的价格。如果不按照公允价值而是按照名义金额计量直接计入当期损益,排污权资产的价值就无法在资产负债表中体现,那么企业的财务报表揭示的资产负债信息对信息使用者来说就是不充分的,因此要按免费与公允价值之间的差额计入“递延收益”。

(2)排污权的期末减值测试。企业在对无形资产进行减值测试后,如果可收回金额的计量结果表明,排污权的可回收金额低于其账面价值的,应按可收回金额调整其账面价值,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。与活跃市场不同的是,排污权的可回收金额如果高于其账面价值,不能按可回收金额调整账面价值。

(3)实际排污时的会计处理与摊销,以及出售给第三方与有效期结束时的会计处理。由于和上文活跃市场下的业务处理没有什么区别,因此参照上面的会计核算思路即可。

4. 完全不活跃市场下的会计核算。完全不活跃市场下没有发生排污权交易行为,企业获得的排污权是向政府购买或政府免费分配的,由于此时的排污权资产没有参考价格,企业向政府购买的排污权资产以购买成本计量,计入当期损益。政府免费分配的,由于其公允价值不能可靠取得,按照名义金额(1元)计量,在取得时计入当期损益。

三、结语

我国的排污权交易市场目前介于上述第2种情况和第3种情况之间,但是在接下来的不断发展中将会进入第1种情况,不同的市场情况对于排污权资产的会计处理会有很大的影响,本文认为需要区分不同的情况处理。随着实务的不断发展,会计界将形成一整套成熟的会计核算体系。

【注】本文系江苏省教育厅高校哲学社会科学基金(项目编号:09SJB630033)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 吴健. 排污权交易——环境容量管理制度创新. 北京: 中国人民大学出版社, 2005
2. 李根旺, 李青春, 李辉. 可交易污染权的会计问题探析. 商场现代化, 2008; 5
3. 郭晓, 张晓川. 谈排污权交易的会计核算. 财会月刊, 2009; 24