

# 我国 CDM 项目企业的碳排放权会计核算

申金荣 赵亦江

(西南财经大学会计学院 成都 611130 重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

**【摘要】** 清洁发展机制(CDM)的制定使得碳排放权成为一种新型的经济业务交易对象。我国作为 CDM 市场中碳排放权的主要供应国,亟待研究和出台规范碳排放权的会计准则,以促使碳排放权交易的顺利进行。本文运用实例对我国碳排放权的会计确认和计量进行了探讨。

**【关键词】** 碳排放权 会计确认 会计计量 会计处理

随着全球气候变暖问题逐渐成为制约人类文明发展的因素,各国政府已加大对环境问题的关注,形成了发展低碳经济的共识。而要发展低碳经济,必须研究碳市场交易和碳排放会计,包括对碳排放权的确认和碳减排量的计量。在我国,碳交易市场刚刚起步,因此构建完善的碳会计核算体系,对于发展我国碳交易市场无疑具有十分重要的意义。

联合国气候大会通过的《京都议定书》要求发达国家在 2008~2012 年承诺期内,温室气体排放量在 1990 年的基础上平均减少 5.2%。为使发达国家履行减排义务,《京都议定书》引进了清洁发展机制(CDM)、国际排放贸易(IET)和联合履行机制(JI)三种灵活履约机制。CDM 是为帮助发达国家履行减排义务而制定的,通过此机制,发达国家可利用资金和先进技术援助的形式换取碳减排量。

随着 CDM 项目市场迅速发展,中国、印度、巴西等发展中国家成为 CDM 市场中的主要供应国。2005 年,为促进 CDM 项目在中国有序开展,我国政府制定了《清洁发展机制项目运行管理办法》(以下简称《管理办法》)。本文主要根据《管理办法》确定的原则,就我国 CDM 项目企业对碳排放权如何在会计上确认、计量和处理进行探讨。

## 一、碳排放权概述

根据 CDM 规定,发达国家都有碳减排的指标,发展中国家暂时还没有减排指标。发达国家可通过“资金+技术”向发展中国家换取碳减排指标以获得排放权。我国的碳排放权成为发达国家追逐的目标,碳排放权交易日益频繁。

目前我国与其他国家进行碳排放权的交易方式有两种:一种是投资于可再生能源项目等,直接向我国实施节能项目的企业购买碳减排量;另外一种则是投资于高效项目,为排放污染较严重企业建设减排项目,实际的碳减排量收益按合同规定比例作为其投资收益。无论采取哪种交易方式,根据《管理办法》第二十四条规定,我国碳排放权资源归中央政府所有,具体 CDM 项目产生的碳减排量归企业所有,碳排放权转让所获得的收益归中央政府和实施项目的企业共有。对于碳排放权交易中的核心交易项目氢氟碳化物(HFC)和全氟碳化

物(PFC),国家收取转让额的 65%。根据《管理办法》规定可知,我国碳排放权交易的实质是企业替政府出售碳排放权,碳排放权的所有权属于政府,是一种国有资产。

## 二、碳排放权的会计确认

目前学术界对于我国碳排放权的确认问题,争议主要集中在应将碳排放权确认为何种类别资产的问题上,存在三种主流观点:第一种观点认为碳排放权应确认为金融资产;第二种观点认为碳排放权应确认为存货;第三种观点认为碳排放权应确认为无形资产。本文通过对碳排放权的法定所有权归属及碳排放权交易的实质分析,认为碳排放权不属于 CDM 项目企业的资产,宜将其归属收取手续费方式下的受托代销商品进行会计确认、计量和处理。

1. 碳排放权不属于 CDM 项目企业的资产。《企业会计准则——基本准则》第三章第二十条规定,资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。由企业拥有或者控制,是指企业享有某项资源的所有权,或者虽然不享有某项资源的所有权,但该资源能被企业所控制。首先,根据《管理办法》第二十四条规定可知,我国碳排放权的所有权属于国家,不满足“企业享有某项资源的所有权”的条件。其次,《管理办法》第十五条规定,如果项目在报批时还没有找到国外买方,必须将该项目产生的减排量转入中国国家账户,只有等报批核准后才能将这些减排量从中国国家账户中转出,也不满足“该资源能被企业所控制”的条件。由上述两点可知,我国碳排放权资源所有权及控制权都归属于国家。因此,碳排放权不满足资产的定义,不能确认为 CDM 项目企业的资产。

2. 碳排放权应视为 CDM 项目企业收取手续费方式下的受托代销商品。根据《企业会计准则第 14 号——收入》的规定,视同收取手续费方式下受托代销商品的确认条件可归纳如下:①不符合资产的定义;②委托方交付实物,但受托方并未取得商品所有权上的主要风险和报酬;③受托方在商品售出后,按双方约定的方法收取的手续费。

首先,我国碳排放权资源属于国有资产,所有权属于国

家,满足“不符合资产的定义”的条件。其次,根据《管理办法》第十五条规定可知,CDM项目企业碳排放权上的风险报酬并未发生转移,企业实质上是替国家出售碳排放权,满足“受托方并未取得商品所有权上的主要风险和报酬”的条件。再次,《管理办法》第二十四条规定了碳排放权转让在国家和企业中的分配比例,对于碳排放权交易中的核心CDM项目,国家收取转让额的65%,转让额的小比例部分为企业代售劳务的手续费所得。可见,CDM项目企业的碳排放权交易满足视同收取手续费方式下受托代销商品经济业务活动的大部分确认条件,因此碳排放权可视同CDM项目企业收取手续费方式下的受托代销商品。

### 三、碳排放权的会计计量

我国2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》规定,企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。2002年1月实施的《企业会计制度》规定,为加强对受托代销商品的管理,收取费用方式下的受托代销商品应列示在“存货”项目中,但“代销商品款”作为“存货”的扣除,实际上并未列示。

碳排放权作为一种受托代销商品列示于资产负债表中,需要进行会计计量。基于碳排放权的特殊性,其计量与普通的受托代销商品必然有一定的差异。

1. 碳排放权的初始计量。碳排放权应该按照成本进行初始计量,即CDM项目企业获得碳排放权时,按照经联合国和我国物价部门核准的价格记入“受托代销商品——碳排放权”科目进行初始计量。碳排放权的交易不属于企业日常经营管理活动,由此产生的收益、费用记入其他业务收支科目。因此,为获得碳排放权而发生的相关审核费用、注册费用等相关手续费用记入“其他业务成本”科目。

2. 碳排放权的后续计量。碳排放权的后续计量主要包括碳排放权资产负债表日的确定。由于碳排放权具有稀缺性这一特性,市场价值波动较大,可在国际交易所获得当期碳排放权的价格,依照活跃的交易市场的交易规则,采用公允价值对其进行后续计量。企业在持有碳排放权期间资产负债表日应按照公允价值对碳排放权的价值进行调整。

3. 碳排放权的处置。基于碳排放权稀缺性及市场价值波动较大、难以预计等特点,碳排放权出售时价值的确定应遵循孰高就高(不完全公允价值)原则。合同期满,CDM企业转让碳排放权,合同未约定价格的,按照当期国际市场上的价格进行确定;合同约定价格的,按照合同价格及当期国际市场上的价格二者孰高就高进行确定,然后对碳排放权的账面价值进行调整,并确认手续费收入。

### 四、碳排放权的会计处理

如上文所述,我国CDM企业碳排放权所产生的收益、费用计入其他业务收支,后续采用公允价值计量等特征,其账务处理与普通的收取手续费形式下的受托代销商品有所不同。下面用一实例来说明碳排放权的会计处理。

例:欧洲M碳基金公司于2009年5月1日与我国A水

电开发有限公司签订温室气体减排量转让合同,A公司获得国务院授予的碳排放权,核准价格为40元/吨,发生的与碳减排量核证相关的成本、费用为50万元。合同规定,3年内A公司实施小水电项目产生的温室气体减排量中的50万吨将向欧洲M碳基金公司转让,合同规定价格为42元/吨,合同期满时当期国际市场上的价格为45元/吨(本项目为氢氟碳化物HFC,国家收取转让额的65%)。不考虑各种税费的影响,A公司此项交易的会计处理如下(单位:万元):

#### 1. A公司获得碳排放权。

借:受托代销商品——碳排放权 2 000  
贷:受托代销商品款 2 000

借:其他业务成本 50  
贷:银行存款 50

#### 2. 2009年12月31日,价格上升为42元/吨。

借:受托代销商品——碳排放权 100  
贷:受托代销商品款 100

#### 3. 2010年12月31日,价格上升为43元/吨。

借:受托代销商品——碳排放权 50  
贷:受托代销商品款 50

#### 4. 2011年12月31日,价格上升为44元/吨。

借:受托代销商品——碳排放权 50  
贷:受托代销商品款 50

#### 5. 2012年4月30日,合同到期日,价格为45元/吨。

借:受托代销商品——碳排放权 50  
贷:受托代销商品款 50

借:银行存款 2 250  
贷:应付账款 2 250

借:受托代销商品款 2 250  
贷:受托代销商品——碳排放权 2 250

#### 6. 向国家上交转让款并计算所得。

借:应付账款 2 250  
贷:银行存款 1 462.5  
其他业务收入 787.5

### 主要参考文献

- 张鹏.CDM下我国碳减排量的会计确认和计量.财会研究,2010;1
- 邹武平.低碳经济下碳排放权会计问题探讨.商业会计,2010;7
- 彭敏.我国碳交易中碳排放权的会计确认与计量初探.财会研究,2010;8
- 李晨晨.不同于市场成熟度下碳排放的会计确认与计量.财会月刊,2010;36
- 周志方,肖序.国际碳会计的最新发展及启示.经济与管理,2009;11
- 王玉海,潘绍明.金融危机背景下中国碳交易市场现状和趋势.经济理论与经济管理,2009;11
- 王艳,李亚培.碳排放权的会计确认与计量.管理观察,2008;12