

排污权交易会计处理不同方法比较

肖序(博士生导师) 赵雅敬

(中南大学商学院 长沙 410083)

【摘要】 排污权交易是通过排污权的有偿交易,使环境友好型企业获得更多的经济补偿,同时增加超量排污企业的环境成本,以市场交易方式有效地配置环境资源。然而在排污权交易的会计处理方面,目前理论上尚存在诸多争议。本文基于排污权交易的本质,对比分析了排污权交易两种模式以及现行的三种主要会计处理方法,并结合我国现状提出了排污权交易会计处理的建议。

【关键词】 排污权交易 会计处理 对比分析

目前,在对待排污权交易的会计处理问题上,主要存在着三种不同的方法。本文将对这三种方法进行对比分析,并比照我国企业会计准则,基于排污权交易本质,提出我国排污权交易相关的会计处理建议。

一、排污权交易的基本模式及会计问题

1. 排污权交易的基本模式。自20世纪80年代中期以来,我国已经在十多个城市进行了“排污权交易”的实践,涉及大气污染物、水污染物等的排污权交易。

目前,我国排污权交易根据目的与实践方式主要分为两种模式:以江苏省太湖流域为代表的“总量控制与交易模式”;以浙江省嘉兴市太湖流域为代表的“信用削减与交易模式”(如表1)。

表1 我国排污权交易试行的基本模式

交易模式	内容	优缺点	图示
“总量控制与交易模式”(cap & trade)	通过政府在一定区域、一定期间内的污染源设定排放上限(Cap)及削减计划时间表,由此通过设定排放总量和分配额度让参与其中的企业或机构自由交易。	优点:由于排污总量可控,易于达到环境质量改善的目标,能够建立较为规范的有偿使用制度与交易市场,完整实践排污权从初始定价、有偿分配到市场交易的理论框架。 缺点:这种模式具有较强的政策力度,不利于发挥市场机制的作用,可能会产生借售排污权的企业行为。	
“信用削减与交易模式”(credit trading)	旨在提供排放者一个自动减量的诱因,允许参与者将所达成的减量卖给其他需要减量的排放者,其排放削减信用(ERCs)可用于交易或储备。	优点:这种模式使得企业有盈利的动力,有助于保持交易市场的活跃。 缺点:这个模式最大的问题在于建立了交易市场后,环境质量可能并没有明显的改善。而且这种模式缺乏组织性,在实践过程中也回避了排污权定价、有效期限等关键问题,建立的市场存在先天不足。	

从以上对两种模式的描述中可以清晰地看出这两种排污减少活动的优势和问题所在。对于企业而言,一方面可以将排污权作为存量管理,从而专注于改进生产工艺和生产流程以减少污染排放;另一方面也可以通过市场进行排污权交易,将污染成本部分转嫁给其他企业。在政府主导下,区域的排放总量没有变化,但是企业相对的排污成本得到了降低。然而,只要排污权进入市场交易,其所产生的会计问题就会得到人们的关注。如企业免费获得的排污权以怎样的基础进行计量?政府免费分配的排污权以何种会计属性进行会计确认?排污权进入市场后应如何进行后续计量?企业在排污权有效期末如何对其进行披露?对于这一系列问题国内外尚存在一定的争议,并没有一致的意见。

2. 排污权交易的会计问题。国际财务报告解释委员会于2002年启动了C&T模式的排污权交易的会计处理解释项目,并于2004年发布了《IFRIC3 排污权》解释公告,其中提出以下三个问题:①在交易和获得的过程中是否应该将排污权确认为一项资产?②如果是,其本质是什么,是确认为一种金融工具、无形资产抑或是存货?③如果排污权被确认为资产,那么收入、负债、递延收益这些项目该如何确认计量,其本质又如何?

IFRIC3 在对这几个问题的解释中,将初始分配排污权比照IAS38在借方确认为一项无形资产,并按照公允价值进行计量;贷方按照IAS20确认为政府补助,政府补助低于市场公允价值的部分可确认为递延收益,在排污权有效期间进行摊销。此外,IFRIC3 依据IAS37的规定,认为在排污权交易过程中,政府分配排污权这一时点并没有负债发生,而是当实际排污发生时,由于企业必须履行相应义务,负债才真正发生。对于资产减值方面,IFRIC3 认为在排污权交易过程中某些资产有可能导致现金流减少,并根据IAS36将这种现金流的减少确认为资产减值,同时进行相应的减值测试。但是,IFRIC3 却存在着致命缺陷。因此,该解释公告发布后,引来了各方的极大争议。

IFRIC3 的主要问题来自于三个方面:首先,排污权资产和排污权负债的成本计量基础与 IAS38 不一致;其次,政府补助金收入和排污费用的计量基础存在差异;再次,在后续计量上还存在着复合计量与报告模式、收益与费用不匹配的情况,不能如实地反映经济实质。因此,作为排污权的会计草案,IFRIC3 并不是一个成功的范本。2005 年 6 月,IASB 将其废止。

除了欧盟,美国也在为制定全面的排污权交易会计准则而不断努力。2003 年 EITF 在对参与 C&T 机制下的排污权会计基准草案的讨论中集中讨论了两个问题:是否应将排污权确认为一项资产?如果是,该项资产的性质是什么?虽然该草案由于种种原因最终未将其列入议事日程,但在经历了 2004 年 SFAS153 的各方质疑以及准则的多次修订后,FASB 于 2007 年 2 月发布了排污权会议声明,提出了一个涉及排污权初始确认与计量、购买排污权、费用及负债的确认和计量、成本分配、列报及披露等方面的全面指南。从内容上看,FASB 已跳出了 FERC 委员会文件的束缚,逐渐与 IASB 观点接近。

2007 年 12 月,IASB 再次启动排污权交易项目并与 FASB 合作,重新设计更加符合交易实质的排污权会计准则体系,其考虑的内容涉及排污权的会计属性、初始确认、后续计量以及会计披露等各个方面。

二、排污权交易的会计处理

1. 排污权交易的会计确认。我国排污权交易刚刚起步,结合其交易量少、市场价格存在刚性等特点,在进行会计处理时,首先要明确排污权的会计属性。我国《企业会计准则——基本准则》第二十条规定,“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。”排污权作为企业的一项资源,是企业进行生产和保证未来经济利益流入的必要条件。同时,它满足第二十一条资产确认的两个条件,与其相关的经济利益很可能流入企业,而且其在交易市场能够可靠计量。所以,笔者认为排污权应该作为资产项目进行会计确认。

其次,企业还应该明确排污权以何种资产进行会计确认。虽然排污权是可以作为满足资产确认条件的一种资源损耗,并且可以用于出售,但是它并不具备存货的实物形态,因而将其确认为存货并不完全合理。“无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产”。由政府授予的排污权代表一种权利,不具有实物形态。而且它通过政府分配或购买获得,可以单独在市场上出售,但可变现价值具有不确定性,符合可辨认非货币性资产确认标准。可见,排污权符合无形资产的特征,并且可以归为特许权的一种表现形式。

2. 排污权交易的会计计量。

(1) 排污权会计计量属性。排污许可证的会计计

量是运用一定的计量单位,选择合理的计量属性,确定应予记录的排污许可证金额的会计处理过程。对于排污权的计量,学术界主要集中于历史成本和公允价值的讨论。

部分学者认为,我国排污权交易市场处于初级阶段,尚未形成活跃的交易市场,国外较为成熟的公允价值无法在国内排污权交易市场广泛运用。企业对于排污权只能以历史成本确认为无形资产。然而,在历史成本下企业获得的政府免费分配排污权并没有进行会计确认,意味着企业即便实现减排目标,其出售多余排污权获利也无法在财务报表中予以体现。所以,采用历史成本计量不利于提高企业降低污染成本的积极性。

对于采用公允价值计量属性,IASB 和 FASB 始终持支持态度,并在“新版”排污权会计指南中全面推行公允价值计量。虽然与国外成熟排污权交易市场相比,我国现阶段并不存在活跃的交易市场,而且相关制度也相对落后,但是按照与现行市价相关的公允价值对排污权进行会计计量更加能反映企业持有排污权的机会成本,而这些成本又恰恰和管理层决策息息相关。随着我国排污权交易市场以及相应价格机制的逐步建立,利用公允价值进行排污权交易的会计计量也将是今后会计准则修订必然涉及的方向。

笔者认为,我国企业不应过多依赖于相应制度的出台,而应充分考虑交易中的机会成本,结合交易实质,分不同情况运用历史成本和公允价值对排污权进行会计计量。

(2) 排污权交易会计处理。对于排污权交易的会计处理,国际上存在多种方法。现在按照 PWC 的调查结果,主要讨论以下三种:

表2 排污权交易三种常见会计处理方法

	方法一	方法二	方法三
初始确认——分配排污权	在分配时按照市场价格进行计量,并记入资产项目		政府免费分配排污权按零成本计量,不进行处理
初始确认——购买排污权		按现行成本计量	
排污权后续处理		排污权在后续计量中按成本或市场价值计量,确认为准备或负债,并进行相应的减值测试	排污权在后续计量中按成本计量,并进行相应的减值测试
政府补助后续处理		政府补助低于市场公允价值的部分可确认为递延收益,在排污权有效期间进行摊销	不处理
排污权负债的确认		企业实际排污时确认排污权负债	企业实际排污时将实际排污量超过取得的排污权份额的部分确认为排污权负债
排污权负债的计量	持有的和购买的排污权均按市场价格计量,抵消企业实际排污量	企业在期末所持有的排污权的账面价值按先进先出法或加权平均法抵消实际排污量(成本模式下,按确认时的账面价值计量;重估模式下按重估时的市场价值计量),不足部分以购买的方式在期末按照市场价值计入费用或准备金	企业在期末持有的排污权按先进先出法或加权平均法抵消实际排污量(零或实际成本),不足部分以购买的方式在期末按照市场价值计入费用或准备金

从上表中可以看出,对比 IFRIC3 方法,方法二和方法三将对企业的净损益产生一定的影响。在这两种方法下,企业的净损益来自于企业实际排污量高于企业持有的排污权份额,或者企业购买排污权的市场价格高于其成本。然而,两种方法的不同之处在于,在方法二中企业不仅按照市场价格将政府分配的排污权作为一项收入予以确

认, 而且在实际排污时根据市场价格将实际排污量同时作为一项费用予以确认。但是在方法三中, 企业不确认这种收入, 而且仅将实际排污量超过持有排污权份额的部分按照市场价格确认为一项费用。这就意味着, 一旦企业所获得的排污权份额刚好可以抵补企业实际排污量, 将不会出现净损益的变动。

虽然方法二和方法三对净损益的影响在某些情况下可能是一致的, 但是将这种影响反映在财务报告中就可以看出两者的不同。对于方法二, 所有的排污权资产和排污权负债都将在资产负债表表中予以反映; 对于方法三, 通常只有由企业购买的排污权才能作为一项资产在资产负债表表中列示, 同时也只有实际排污量超出持有的排污权份额的部分才能作为一项负债予以列示。

笔者认为, 这三种会计处理方法都存在自身的缺陷。首先, 上文已经提及 IFRIC3 方法存在先天的不足。其次, 作为 IFRIC3 的一种补充方案的方法二, 也未能从实质上解决 IFRIC3 所产生的问题。例如: 方法二要求对排污权的后续计量可采用历史成本或重估两种模式, 而根据 IAS37 的规定, 对环境负债的后续计量应按现行价值入账。此外, IFRIC3 和方法二都在期初将政府补助低于市场公允价值的部分确认为递延收益, 同时在排污权有效期内摊销并确认其价值变动, 这将会使得财务报告不能真实反映主体的经营状况, 不利于管理层做出正确的决策。相反, 方法三根据 IAS20 在期初将政府补助项目按零值入账, 在其后续计量上避免了收益和费用的不匹配, 表面上解决了前两种方法带来的问题。但是, 由于排污权存在交易市场, 其价值会随着市场价格的波动不断变化, 零值入账也并不利于为投资者提供企业真实的信息。

参照国外的这些排污权会计处理方法, 并结合我国排污权交易的相关制度, 我国企业应按照《排污许可证管理条例》对排污权的分类, 区别“排污许可证”和“临时排污许可证”进行核算。首先, 在会计科目设置上应在一级科目“无形资产”下设置二级科目“排污权”。企业无偿取得排污权, 还应在确认无形资产的同时设置“递延收益——政府补助”核算政府补助。其次, 无形资产准则第十六条规定, “无形资产的使用寿命为有限的, 应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量的等类似计量单位数量”。所以排污权作为无形资产应在有限使用期限内进行摊销, 并设置“累计摊销——排污权”以及“管理费用——环境费用”账户管理排污权使用期间的摊销金额。由于临时排污许可证的有效期限最长不超过 1 年, 不需要进行摊销, 因而不必设置账户。在排污权交易期间, 由于公允价值的变动而产生的排污权重估增值或减值, 还应分别设置“资本公积——排污许可证重估增值”核算增值收益、“排污权减值损失”核算减值。

上述会计处理建议参见表 3。

三、排污权交易会计对我国的启示

鉴于上文对排污权交易模型以及排污权交易过程中会计确认和计量各种方法的对比分析, 笔者认为, 我国同样有必要建立排污权相关会计准则与制度。目前, 我国排污权交易及其相应交易机制只是分地区、分行业进行试点推广, 并不存在活

表3 我国排污权交易的会计处理

	经济业务	会计处理
排污许可证初始计量	购买取得排污权	借: 无形资产——排污权 贷: 银行存款
	无偿取得排污权	借: 无形资产——排污权 贷: 递延收益——政府补助
排污许可证后续计量	无形资产摊销	借: 管理费用——环境费用 贷: 累计摊销——排污权
	无形资产重估调整	借: 无形资产——排污权 贷: 资本公积——排污权重估增值
	超额排放	借: 制造费用或管理费用 贷: 环境负债
	交还排污权	借: 制造费用或管理费用 累计摊销——排污权 贷: 无形资产——排污权
	排污权有偿转让	借: 银行存款等 累计摊销 无形资产减值准备 营业外支出 贷: 无形资产——排污权 营业外收入
排污权减值	借: 排污权减值损失 贷: 无形资产减值准备	

跃的交易市场, 这种状况严重影响着排污交易权的会计确认与计量。此外, 由于排污权交易不存在统一标准, 企业在对待排污权递延收入的摊销, 排污权资产减值及摊销等方面的处理大相径庭, 从而严重影响了会计原则所要求的可比性和一致性。因此, 构建我国排污权交易会计规范体系, 在借鉴国外或现有的会计准则基础上应着重解决以下几个问题。

首先, 由政府免费发放的排污权应该如何进行公平分配, 分配标准应该如何制定。如果政府采用统一价格下向排放企业公开拍卖的方式分配排污权, 又该如何防范公司运用排污权拍卖进行盈余管理的问题。

其次, 如果政府补助最初作为递延收入进行处理, 其后续如何进行摊销, 摊销标准是什么。此外, 排污权作为无形资产确认同样面临后续摊销和减值测试的问题, 其标准同样需要明确界定。

再次, 如果企业实际排污量低于排放限额, 期末产生的排污权递延收益按现行税法要上缴相应税收, 不利于调动企业的环保积极性。如果企业的实际排污量超出排污限额, 那么进一步的惩罚又应该如何确认与计量。

【注】本文系教育部人文社科规划基金项目(编号: 10YJA790205)、教育部人文社科青年基金项目(编号: 10YJC790366)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 庄碧兰. 我国排污许可证交易财务影响及相关会计问题研究. 厦门大学学报, 2009; 4
2. 周志方, 肖序. 国外环境财务会计发展评述. 会计研究, 2010; 1
3. 周一虹. 排污权交易会计要素的确认和计量. 环境保护, 2005; 3