

清洁发展机制下核证 碳减排量的会计核算研究

张倩 张国康(教授)

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

2009年12月7日,哥本哈根会议的召开使“低碳”成为新经济时代的代名词。192个国家的代表参与并商讨《京都议定书》第一期承诺到期后的后续方案,其框架下的清洁发展机制(CDM)运行良好,但与之相关的会计问题国内尚无定论,本文意在对相关会计问题进行研究。

一、CDM与CERs的涵义

为解决碳排放问题,《京都议定书》引入了三种机制,即排放权交易计划(ETS)、联合履约(JI)和CDM。根据《京都议定书》第十二条的阐释:在CDM下,允许工业化国家的政府或者私人经济实体在发展中国家开展温室气体减排项目并据此获得“核证减排量”(CERs)。发达国家可以用所获得的CERs来抵减本国的温室气体减排义务。为方便理解,下面用欧盟在《欧盟应对气候变化的行动》小册子中的假设案例来举例说明。在《京都议定书》的框架下,有发达国家A和发展中国家B,A在2010年有1万吨碳减排任务,B在2010年有可减少1万吨碳排放的CDM项目。因而,A可以在2010年采取一些行动减少碳排放,或者在B市场上购买信贷,目前交易价格每吨10欧元。对于A来说,边际减排成本是每吨15欧元,因而其在B市场上购买1万吨的CDM项目更便宜,采取这种方式不会影响A的发展,而且B也可以获得收入,是个双赢的安排。CDM项目就是这样一种安排机制,实现了碳减排的良性循环。

这种交易方式具有以下特点:①履约性。减排量的交易需要买卖双方签订交易合同,是一项必须履行的承诺。②或有性。交易合同签订后,CERs根据合同双方意愿随时交易,但若在合同规定的交易日期前未经核证,此减排量需等待相关部门核证,而此行为存在一定的不确定性。③递延性。减排量的交易必须经过联合国有关部门的核证,未经核证的减排量是不允许交易的,而核定需要经过一段时间。

二、与CERs相关的会计处理

1. CERs的会计确认。目前,国内学者存在将CERs确认为金融资产、无形资产与存货等观点。笔者认为,应将CERs确认为递延收益。

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》中金融资产的定义,为在会计系统中完整反映碳排放权价值的变动,应将其确认为金融资产并进行会计处理。金融工具指形成一个企业的金融资产,并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同。金融资产是对金融工具的投资,传统的金融资

产包括现金、银行存款、股权投资、债券投资等。由此看来,CERs不属于传统金融资产范畴。而金融衍生工具最大的两个特点为基于公允价值变动的未来日期决算与风险性,即市场风险、履约风险和流动性风险。考虑到我国目前碳交易市场处于初级发展阶段,基于谨慎性考虑,CERs不宜采用公允价值计量模式计量。同时,相对于金融衍生工具交易,CERs交易虽存在或有性,但与之相比风险远远不及,故CERs不属于衍生金融资产范畴。

张鹏认为,CERs应确认为存货,但根据企业会计准则中存货的定义可以发现:存货是企业持有或控制的具有实物形态的材料、物料等。而CERs是对被批准的温室气体减排量的买卖,该减排量不具实物形态,且其流动性相对存货而言较弱。如此看来,CERs不符合存货的定义,亦不应将其作为存货进行确认。

《企业会计准则第6号——无形资产》规定:无形资产是企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。相对于其他资产,无形资产具有以下特征:①无形资产不具有实物形态;②无形资产具有可辨认性;③无形资产属于非货币性资产。CERs不具有实物形态;能够从企业中分离或者划分出来;能单独用于出售或转让,而不需要同时处置在同一获利活动中的其他资产;可以辨认;是企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产以外的其他资产。就此考虑,CERs符合作为无形资产所应具有的全部特征,应确认为无形资产。

前文已经提到CERs交易具有递延性,其受益期既包括销售当期,也包括以后各期,因此从理论上分析,为CERs支付的成本是为了本期销售所致,根据实质重于形式原则,应将其确认为递延收益。递延收益的定义为:企业尚待确认的收入或收益,在以后期间内分期确认为收入或收益,能反映潜在收益的或有性。从操作中的便利性与严谨性考虑,且企业拥有无形资产的目的为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,CERs不具备此特点。故笔者认为应将CERs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。考虑到CERs的特殊性,应设置“递延资产——CERs”会计科目进行核算。

2. CERs的计量属性。我国应用公允价值计量属性是适度、谨慎和有条件的。原因是考虑到我国尚属新兴的市场经济

合并财务报表时子公司净利润 调整问题之我见

刘慧敏

(徐州财经高等职业技术学校 江苏徐州 221008)

随着经济的发展和企业集团不断涌现,编制合并财务报表已成为一项非常普遍的会计实务。近两年来,全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》也加大了对这一方面内容的讲解,考核分值也从2008年的15分提高到2009年的18分。从2009年和2010年教材内容上可以看出其对合并财务报表的重视程度。财政部会计资格评价中心编制的《中级会计实务》第十九章“财务报告”组成内容的变化:2009年分为六节,分别是:财务报告概述、资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表、合并报表;2010年分为六节,分别是:财务报告概述、合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表、合并财务报表附注、合并财务报表综合举例。从本章内容调整上看,合并财务报表的编制内容在2010年教材中占比很大,体现了合并财务报表编制的重要性,这也与实践工作中的需要相一致。

国家,如果不加限制地引入公允价值,有可能出现公允价值计量不可靠,甚至借机人为操纵利润的现象。因此,只有在存在活跃市场、公允价值能够可靠计量的情况下,才能采用公允价值计量。所以,鉴于我国还处在CERs交易的初级阶段,大量中外合作企业迄今尚不能获得CDM项目业主资格等现状,对CERs交易不宜采用公允价值计量属性。

CERs作为一种国有资产,是为执行销售合同而持有的,对于企业的意义并不在于其在历史成本上的价值增值,而是作为企业发展清洁能源的一种政府补助,其可变现净值与其历史成本从本质上来说应该是相等的。所以,CERs应当按照实际成本进行计量。

三、CERs的后续计量和出售

1. CERs的后续计量。笔者认为,CERs的后续计量亦可比照适用于无形资产准则以外的无形资产——投资性房地产和石油天然气矿区权益的后续计量方法进行计量。根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定,投资性房地产的后续计量可以采用公允价值模式和成本模式。前文已经提到,鉴于目前我国碳减排交易市场还不发达,为谨慎起见,其不宜采用公允价值模式计量。根据《企业会计准则第27号——石油天然气开采》规定,应当采用产量法或平均年限法对探明矿区权益计提折耗。鉴于企业从政府申请取得碳减排量转让权与取得探明矿区权的目的及各自给企业带来经济利益方式的

编制合并财务报表中主要的任务是在母子公司个别报表的基础上进行调整和抵销内部交易对报表的影响项目。所以编制合并财务报表主要是进行调整和抵销处理,并将调整抵销的分录反映在工作底稿中,从而编制合并后的各种会计报表。

一、合并财务报表的主要内容

合并财务报表的编制工作主要包括以下几个方面的内容:①对子公司的个别财务报表进行调整;②编制合并工作底稿;③将母公司、子公司个别报表中的各项目过入到合并工作底稿,计算合并后各项目的合计金额;④在合并工作底稿中编制抵销分录和调整分录,将内部交易对合并财务报表有关项目的影响进行抵销处理;⑤计算合并财务报表各项目的合并金额;⑥填列合并财务报表。

在整个合并财务报表的编制过程中抵销分录和调整分录

不同,碳减排量交易不宜采用产量法计提折耗。因此,CERs的后续计量也应参照采用投资性房地产中的成本模式和探明矿区权益中的平均年限法,即使用寿命确定的应当首先合理确定其使用年限,其次根据其经济利益的预期实现方式确定适当的摊销方法进行摊销;使用寿命不确定的不必摊销,但必须定期进行减值测试(鉴于CERs相对于投资性房地产的特殊性,笔者认为各减值测试期间不宜间隔太久)。

2. CERs的期末计量。在碳减排的每一核证期间,从确认CERs到找到买家,到卖家支付货款,再到交付CERs,各个环节都会有时间间隔,若各个环节之间横跨了企业的两个会计期间,需要对其进行期末计量,并反映在企业的财务报表中。参照《企业会计准则第3号——投资性房地产》中采用成本模式计量的投资性房地产和《企业会计准则第27号——石油天然气开采》中对探明矿区权益期末计量的相关规定,期末CERs应当按照成本与可变现净值孰低进行计量,出现减值时应计提减值准备。

3. CERs的出售。碳减排量的出售即为执行销售合同,卖方交付持有的CERs,收到买方支付的货款,同时买方取得CERs并支付货款的过程。只是在此交易中,企业确认的收入与成本相等,没有确认利润。前文已经提及,CERs属于国有资产,企业将其出售之后,货款应当按一定比例归还国家,留存部分作为国家对企业发展清洁能源项目的一种政府补助。○