

重点排放企业碳排放权交易会计处理规范确定

——评《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》

摘要

2019年12月23日，财政部发布关于印发《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》（以下简称《暂行规定》）的通知（财会〔2019〕22号）。

此前在2016年9月，财政部曾发布了《碳排放权交易试点有关会计处理暂行规定（征求意见稿）》，但正式稿却一直未公布。因此，此次《暂行规定》的出台对于统一规范参与碳排放权交易机制企业的会计核算具有重要意义。

《暂行规定》明确了碳排放权交易的会计处理以及相关信息披露要求，延续了重点排放企业通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额不做账务处理的规定，对重点排放企业碳排放权资产由采用公允价值计量改为历史成本法计量，同时取消了“应付碳排放权”科目，整体来看，《暂行规定》对碳排放权交易采用了较为简化的会计处理方式。

关键词：碳排放权交易 会计处理

宏观研究部

方琦

兴业研究分析师

电话：021-22852657

邮箱：fangqi@cib.com.cn

何帆

兴业研究分析师

电话：021-22852680

邮箱：880325@cib.com.cn

钱立华

兴业研究高级分析师

邮箱：qianlihua@cib.com.cn

鲁政委

兴业银行 首席经济学家

华福证券 首席经济学家



扫描下载兴业研究 APP
获取更多研究成果

事件:

12月23日,财政部发布关于印发《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》(以下简称《暂行规定》)的通知(财会〔2019〕22号)^①。

此前,2016年09月23日,财政部曾就《碳排放权交易试点有关会计处理暂行规定(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》)公开征求意见。

点评:

2011年,国家发改委批准在北京、天津、上海、重庆、广东、湖北和深圳等七个省市进行碳排放权交易试点,以充分积累经验、发现和解决问题,为建设和实施全国碳排放权交易体系奠定基础。七个试点在2013~2014年陆续开始交易,之后市场建设稳步推进,2016年12月又新增了四川和福建两个试点。2017年12月,国家发改委印发《全国碳排放权交易市场建设方案(发电行业)》(以下简称《方案》),标志着全国碳市场正式启动,2019年4月,生态环境部发布了《碳排放权交易管理暂行条例(征求意见稿)》,全国碳排放权交易市场建设正加速推进。本次出台的《暂行规定》是我国碳排放权交易市场建设的一项基础性制度规定,而在此前,尽管试点市场最长已运行了六个履约周期,但我国还仍未正式出台过关于碳排放权交易的会计处理规定,虽然在2016年9月,财政部曾发布了《碳排放权交易试点有关会计处理暂行规定(征求意见稿)》,但正式稿却一直未公布。因此,此次《暂行规定》的出台对于统一规范参与碳排放权交易机制企业的会计核算具有重要意义。

一、《暂行规定》的主要内容

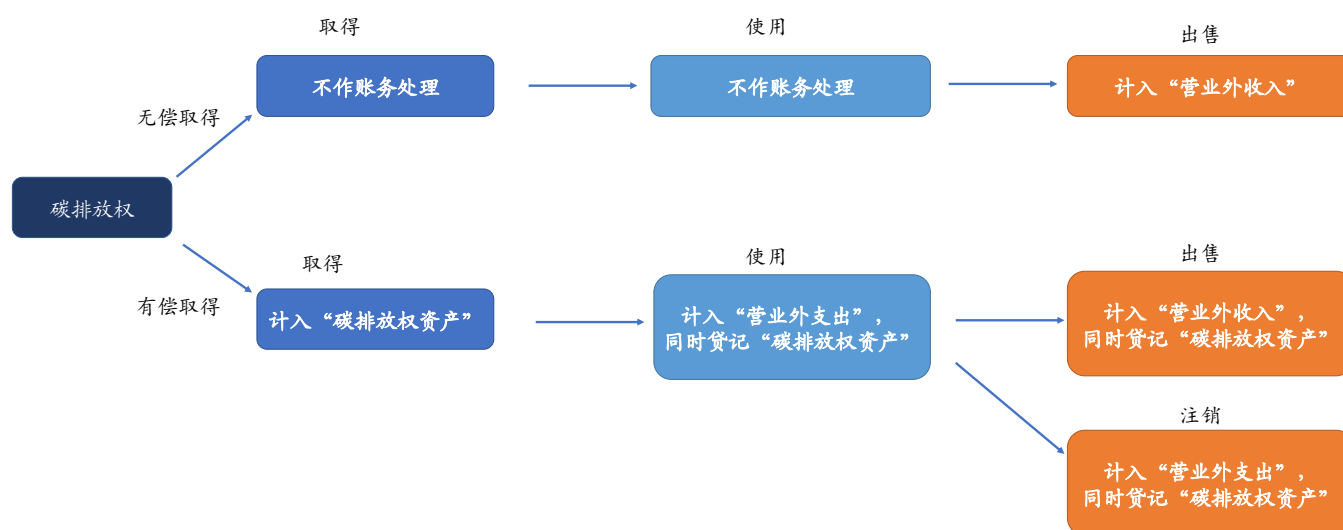
《暂行规定》明确了碳排放权交易的会计处理,对于无偿取得的,在取得和使用过程中,不作账务处理,不计入资产;对于有偿取得的,按照取得成本计入资产。整体来看,《暂行规定》对碳排放权交易采用了较为简化的会计处理,对于无偿取得的碳排放权资产,不计入资产,后续使用过程,也不作账务处理,仅在出售时,将出售碳排放权获得的收益计入“营业外收入”;对于有偿取得的碳排放权资产,在取得时,按照支付的价格计入“碳排放权资产”,在使用中贷记“碳排放权资产”,相应地将由此产生的成本计入“营业外支出”,在出售碳排放权时,将出售碳排放权获得的收益(出售价格和账面余额的差额)计入“营业外收入”,或者将由此产生的损失计入“营业外支出”。

此前,《征求意见稿》中曾要求对碳排放权资产采用公允价值计量,在报告期末反映公允价值变动;《暂行规定》不再采用公允价值计量,直接使用取得碳排放权时的历史成本入账。

^①

http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201912/t20191223_3448268.htm?from=timeline&isappinstalled=0

图表 1 碳排放权交易的会计处理示意图



资料来源：财政部，兴业研究

此外，《暂行规定》还要求重点排放企业在财务报表附注中披露下列信息：

- 列示在资产负债表“其他流动资产”项目中的碳排放配额的期末账面价值，列示在利润表“营业外收入”项目和“营业外支出”项目中碳排放配额交易的相关金额。
- 与碳排放权交易相关的信息，包括参与减排机制的特征、碳排放战略、节能减排措施等。
- 碳排放配额的具体来源，包括配额取得方式、取得年度、用途、结转原因等。
- 节能减排或超额排放情况，包括免费分配取得的碳排放配额与同期实际排放量有关数据的对比情况、节能减排或超额排放的原因等。
- 碳排放配额变动情况。

二、《暂行规定》的变与不变

重点排放企业通过购入方式取得的碳排放配额改为历史成本法进行计量，弱化了碳排放权金融属性。《暂行规定》相对于之前的《征求意见稿》最大的变化之一就是购入的碳排放配额由按公允价值计量变为了历史成本法计量。根据碳排放权的持有目的，可以将碳排放权分为生产性和投资性两类，持有生产性碳排放权的重点排放企业是为了承担自身被纳入碳排放权交易机制的履约义务的需要，此时的碳排放权类似于无形资产；而持有投资性碳排放权则是用于出售或交易，此时碳排放权更加倾向于金融资产。显然，针对投资性碳排放权的会计处理，采用公允价值计量的方式更为合理，而针对生产性碳排放权采用历史成本法和公允价值计量差别不大。根据《全国碳排放权交易市场建设方案(发电行业)》，全国碳排放权交易市场建设初期基础市场尚不平稳，**交易仅以履约（履行减排义务）为目的**，因此针对重点排放企业碳排放权的会计处理规则，《暂行规定》选择成本法计量符合《方案》中全国碳排放权交易市场建设初期弱化其金融属性的精神，同时采用成本法也大大简化了重点排放企业的账务处理程序。但是，长远来看，碳排放权金融属性的显现是碳市场发展成熟过程中的必然趋势，并且《方案》中也提出重点排放单位及符合交易规则规定的机

构和个人，均可参与碳排放权交易，而此次《暂行规定》仅针对重点排放企业的碳排放权交易会计处理进行了规范，并未涉及到其他机构投资者参与碳排放权交易时应如何进行会计处理。

取消“应付碳排放权”科目，此次《暂行规定》的另一变化是取消了“应付碳排放权”科目。在重点排放企业获得碳排放权的同时，也意味着承担了一项履约义务，符合负债的定义，但是这项负债具有很大的不确定性，只有在实际发生碳排放行为时才可以确认为负债，而具体的负债金额则是根据实际累计排放量的大小来决定，若小于核发的碳排放配额时，排放负债金额为零，若大于核发的碳排放配额，排放负债金额为超额排放部分碳排放权的价值。在原《征求意见稿》中要求“重点排放企业当期累计实际排放量超过配额的，应当在实际排放行为发生时，按照当期实际超排部分的公允价值，借记‘制造费用’、‘管理费用’等科目，贷记‘应付碳排放权’科目”，“应付碳排放权”科目其实就是企业承担的这项“负债”的体现，而在《暂行规定》中，则取消了该科目，针对购入取得的碳排放权的后续会计处理方面，重点排放企业只需要在出售或者履约时贷记“碳排放权资产”科目，借记相应的“银行存款”、“营业外支出”等，只强调了碳排放权的资产性质，却弱化了企业同时需要承担的履约义务，不利于针对重点排放企业的相关风险跟踪。但是，考虑到实际碳排放量的核算在期末只是估计值，只有在履约前才能确认准确的碳排放量，取消该科目也是在该《暂行规定》下的简化选择。

延续了重点排放企业通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额不做账务处理的规定。在此前《征求意见稿》中，关于无偿分配取得的配额是否需要确认为一项资产的争议较大，有人提出不管是免费取得还是从市场购入的碳排放权配额，均符合资产的定义以及确认的条件，而且两者的资产属性没有本质区别，将无偿分配的配额确认为表内资产，可以真实、完整反映企业拥有的碳排放权资源、承担的相应义务以及因参与排放权交易机制产生的相关损益，以更好地区别于未参与排放权交易机制的其他企业。但是，此次《暂行规定》中仍然延续了无偿取得的碳排放配额不做账务处理的方式，正如前文所述，重点排放企业获得碳排放权配额的同时，无论是否无偿取得，都意味着承担了一项履约义务，若不做账务处理，则忽略了企业的这一项义务，不利于利益相关方识别此类风险，但是好在《暂行规定》对企业碳排放权相关信息披露有具体要求，在碳排放配额变动情况中包括了免费分配取得的配额，因此可以弥补这一遗憾。同时，对于免费分配取得的配额不做账务处理也避免了企业虚增资产和负债的情况，也是在简化处理下的一项合理选择。

三、《暂行规定》出台的意义

规范了参与碳排放权交易机制企业的会计核算，同时明确信息披露要求，有助于相关风险防控。《暂行规定》的出台将为参与碳排放权交易的重点排放企业的会计处理提供统一的规范与标准，这将有助于利益相关方明确重点排放企业的碳排放权利与义务，并增加了不同重点排放企业之间的可比性。此外，《暂行规定》不仅对会计核算进行了规范，还对碳排放权交易相关的信息披露提出了具体的要求，除了需要披露配额来源、变动等相关信息外，还需要披露企业参与减排机制的特征、碳排放战略、节能减排措施等，以及解释节能减排或超额排放的原因等，这将有助于利益相关方了解重点排放企业的节能减排战略与措施。随着国家绿色发展的不断深入，重点排放企业面临着越来越大的转型风险，对于节能减排相关信息披露的要求将帮助利益相关方评估排放企业的此类相关风险，同时在一定程度上也将倒逼重点排放企业采取更加积极的节能减排

战略。

是我国碳排放权交易市场建设的一项基础性制度规定，填补了制度空白，**加速推进全国碳市场制度建设工作**。《暂行规定》是我国碳排放权交易市场建设的一项基础性制度规定，而在此前，尽管试点市场最长已运行了六个履约周期，但我国还仍未正式出台过关于碳排放权交易的会计处理规定，虽然在2016年9月，财政部曾发布了《碳排放权交易试点有关会计处理暂行规定（征求意见稿）》，但正式稿却一直未公布，本次《暂行规定》的出台填补了此前的空白。同时，《暂行规定》的出台也预示我国**全国碳排放权交易市场建设正积极推进**，2017年12月，国家发改委印发《全国碳排放权交易市场建设方案（发电行业）》，标志着全国碳市场正式启动，提出了全国碳排放权交易市场建设的三步走战略。2019年4月，生态环境部发布了《碳排放权交易管理暂行条例（征求意见稿）》，是全国碳交易市场建设的一项重大进展，正式出台后将成为全国碳市场运行的法律基础。2019年11月27日，生态环境部气候司司长李高表示，目前全国碳市场建设正积极稳妥地推进，在制度体系建设方面，《碳排放权交易管理暂行条例》正向社会公开征求意见，重点排放单位温室气体排放报告管理办法、核查管理办法、交易市场监督管理办法等一系列制度性文件正积极推动制定；基础设施建设方面，在原有全国排放权注册登记系统和交易系统的建设方案提出后，组织专家做优化评估，下一步，将根据专家的意见进一步修订完善。

（完）

预览已结束，完整报告链接和二维码如下：

https://www.yunbaogao.cn/report/index/report?reportId=1_8148

