

附件 2:

关于《碳排放权交易试点有关会计处理暂行规定》 (征求意见稿)的起草说明

为了配合我国碳排放权交易试点工作的开展,以及服务 2017 年全国碳排放权交易市场建设的基础性工作,规范参与碳排放权交易机制企业的会计核算,确保我国节能减排目标的顺利实现,我们根据《企业会计准则——基本准则》和国家有关碳排放权交易管理等规定,在与相关主管部门、碳排放权交易机构、企业、会计师事务所等进行深入沟通、广泛调研的基础上,起草了《碳排放权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)。现将有关情况说明如下。

一、背景情况

随着全球气候变暖等环境问题的产生,温室气体排放逐渐引起人们的关注。由此,碳排放权交易、二氧化碳排放许可、核证减排量等手段应运而生,成为约束企业节能减排的有效措施。截至目前,我国已在北京、上海、天津、重庆、广东、湖北、深圳等七个试点省市开展了碳排放权交易机制相关工作,并都已建立了相应的碳排放权交易机构。碳排放权交易机制是一种以市场化手段,而非行政命令,促使二氧化碳等污染物排放企业降低污染物排放的机制,即减少排放的企业能够因降低排放而受益,超额

排放的企业因增加排放而承担额外成本。根据国内试点省市的制度安排，参与排放权交易机制的排污企业（以下简称重点排放企业）通常可以从政府处免费获得排放权配额，但同时也承担相应义务，即根据本年度实际排放污染物的数量，下一年度必须向政府提交等量的排放权配额。

自 2014 年以来，我们赴北京、上海、广东、深圳、湖北、天津等试点地区进行调研，与国家和有关试点地区发展改革委员会、财政厅局、碳排放权交易机构、试点企业等进行座谈，并与首都经济贸易大学会计学院联合进行“我国企业碳排放会计体系研究”课题，起草形成了《碳排放权试点有关会计处理暂行规定（讨论稿）》。

此后，我们积极征求了七个试点地区发展改革委员会、财政厅局、碳排放权交易机构、试点企业，部内条法司、经建司、中国清洁发展机制基金管理中心，国内相关会计师事务所，以及司内相关处室意见，在认真听取各方意见、结合我国实际情况的基础上，修改完善后形成征求意见稿。

二、征求意见稿主要内容

我们根据《企业会计准则——基本准则》起草了征求意见稿。征求意见稿适用于北京、重庆、广东、湖北、上海、深圳、天津等七个试点地区的参与排放权交易机制的重点排放企业和参与碳排放权买卖交易的其他一般企业。

征求意见稿旨在全面规范重点排放企业有关碳排放权的会计处理，从会计科目的设置、相关业务的日常核算，到财务报表相关项目的列示。征求意见稿主要包括三部分内容：

一是对碳排放权相关的资产、负债设置了会计科目。重点排放企业应当设置“碳排放权”和“应付碳排放权”科目，分别核算重点排放企业有偿取得的碳排放权的价值、需履约碳排放义务而应支付的碳排放权价值，并根据碳排放权的不同类型，设置“配额”和“经核证后的减排量（CCER）”两个明细科目。

二是根据重点排放企业不同的日常业务规定了相应的账务处理，具体包括以下四种情况：

1. 重点排放企业从政府无偿分配取得的碳排放权配额；
2. 重点排放企业取得配额后先在市场进行出售；
3. 重点排放企业按照规定将国家核证自愿减排量（CCER）或节约的配额对外出售；
4. 企业从市场中购入的碳排放权用于投资。

其中，征求意见稿建议重点排放企业对从政府无偿分配取得的碳排放权配额不做账务处理，主要原因如下：

（1）目前，国际上也没有统一处理办法，实际中存在的几种处理方法均有一定的会计理论支持，考虑到成本效益原则，同时，我国尚未建立统一的碳交易市场，为此，采用了简化的会计处理，征求意见稿中暂时规定重点排放企业对免费配额不做账务处理。

（2）从碳排放权的经济实质看，政府在整个交易中扮演的角色主要是政策制定和监管。政府本身并没有向企业直接转移经济资源，只是创造了市场化的方式引导企业交易其减排成果并使企业从中获利，从而达到节能减排的目的。碳排放配额设计的目的的是政府对超额排放部分的惩罚，而并非对所有碳排放的一种补助。

（3）将无偿取得的碳排放权配额作为资产确认，不符合资产确认条件，当企业在限额内进行排放时，政府并不会对企业进行任何形式的干预，企业以其自有资源进行正常的生产经营活动，因此，通常情况下，只要在限额内进行排放，企业并不需要获取任何权利（虽然名义上获取了碳排放权），也不需要支付任何成本；当企业超额排放时，企业需要以有偿购买配额形式的支付超额排放的成本，实质上是支付了因超额排放的一项“罚款”，因此当实际排放量超过无偿取得的配额时，企业才存在一项导致经济利益流出的义务。

（4）将免费发放的配额同时确认为资产和负债会导致企业虚增资产和负债。企业因节能减排导致配额结余而用于出售，其经济实质是政府通过市场机制对企业节能减排支出的一种补偿。企业真正获得补偿的时点是实现减排成效并转让配额时，而不是无偿取得配额时，也不是使用配额抵销实际排放量后有剩余时。因此，如果将免费发放的配额同时确认为资产和负债会导致企业虚增资产和负债。

在讨论稿征求意见过程中，有些意见反馈者指出：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，重点排放企业应当完整反映资产全貌；考虑到排放权交易机制的设计主要是政府将污染物排放的外部成本内部化，重点排放企业应当将政府无偿分配的配额确认为表内资产，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；重点排放企业将免费获得的配额确认为资产，符合我国“十三五”规划中金融改革创新的要求，有助于金融机构等从绿色金融角度推动绿色投资，增强我国碳排放权交易市场的活力与效果；重点排放企业确认配额的做法符合当前将表外资产纳入表内客观真实反映的改革思路，以便报表使用者全面掌握企业的财务状况和经营成果，做出合理判断和决策，提升财务报告的决策有用性。

三是明确了重点排放企业在财务报表上的列示和披露要求。重点排放企业应当在“存货”项目和“一年内到期的非流动资产”项目之间单独设置“碳排放权”项目，“应付账款”项目和“预收账款”项目之间单独设置“应付碳排放权”项目；重点排放企业应当披露与碳排放相关的信息、与碳排放权交易会计处理相关的会计政策、碳排放权持有及变动情况、碳排放权公允价值的获取渠道及其财务影响。

三、征求意见主要问题

征求意见主要问题包括但不限于以下问题：

1. 您是否支持重点排放企业从主管部门免费取得的碳排放权配额不确认为一项资产？如果不支持，重点排放企业应当如何确认碳排放权资产？

2. 您是否支持重点排放企业仅在履约前出售碳排放权配额、或者超过碳排放权配额情况下确认“应付碳排放权”负债？如果不支持，重点排放企业应当如何确认相关负债？

3. 您是否支持重点排放企业应当按照公允价值计量已确认的碳排放权资产和相关负债？如果不支持，重点排放企业应当如何进行后续计量？

4. 您是否支持碳排放权资产和相关负债的列示方法和所需披露的信息？您是否有补充？

5. 您认为需要指出的其他问题。