

年度的有形资产。碳排放权可以看做是企业生产的商品,因为其在发达国家是可以自由交易流通的,同时,CDM项目的合同期限也远远大于一个会计年度,但该项资产并不是有形资产,不符合准则的定义。在企业会计准则的规定中,无形资产是企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产,其确认除了要满足其定义外,还要满足与该资产有关的经济利益很可能流入企业且成本能够可靠计量的特点。仅仅从定义上来判断,CDM项目的一次性成本更符合无形资产的定义,但如果以无形资产来计量,将无法体现其生产性的特征。所以对于CDM项目具有固定资产和无形资产双重性的特殊身份,本文建议设立新的会计科目“CDM资产”来核算这项“隐形的生产设备”,没有采用“无形固定资产”是因为“CDM资产”更具有可辨认性和联系性。在设立“CDM资产”科目的同时设立类似于“在建工程”和“研发支出”科目的“CDM支出”科目用于归集满足资产确认条件前的开发费用,“CDM支出”和“CDM资产”最终将体现在资产负债表中的“其他非流动资产”。

具体来说,CDM项目中出售方在准备期间至项目注册成功前所花费的相关且必要的费用将归集到“CDM支出”中,借记“CDM支出”科目,贷记“银行存款等”科目;当CDM项目注册成功后,由“CDM支出”转入“CDM资产”。CDM资产采用类似于固定资产计提折旧的方法来计提折旧,企业根据CERs合同规定期限以及有关的未来经济利益的预期实现方式选择合理的折旧方法,借记“制造费用——CERs”科目,贷记“累计折旧”科目,这部分折旧相当于CDM项目生产CERs来自“设备折旧”的成本。

2. CDM项目注册成功后出售方持续性成本的会计处理。对于CDM项目中出售方项目注册成功后的持续性成本,企业可能将其作为期间费用核算,也可能将其作为其他业务

成本核算;为了能够更精确地核算CDM项目产生的收入和成本,笔者建议将CERs出售方承担的有关监测费用、核查和核证费用等持续性交易成本计入“制造费用——CERs”作为碳减排量的投入成本,待联合国签发CERs后,将“制造费用——CERs”归集的碳减排量成本转化为企业的“存货”,借记“库存商品——CERs”科目,贷记“制造费用——CERs”科目,最终由该存货的出售而结转为其他业务成本。

3. CDM项目中出售经核定的CERs取得收入的会计处理。从收入确认的时点来看,应该在联合国签发CERs后才可以确认,这一点是毋庸置疑的。这主要是由企业会计准则规定的收入确认条件决定的。企业会计准则规定,只有当满足一定条件时,才能予以确认,这些条件包括:企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权也没有对已售出的商品实施有效控制;相关的经济利益很可能流入企业。可见,CERs的出售是满足以上三个条件的。此外,确认收入的条件还包括收入的金额能够可靠地计量,就收入的金额能够可靠计量来讲,只有当联合国签发CERs后才能可靠计量,而且此时相关的已发生或将发生的成本是能够可靠计量的。

综上所述可以看出,在联合国签发CERs后确认相关的收入是比较合理的,且符合企业会计准则规定。所以,当联合国签发CERs后,企业按照由联合国签发的CERs和合同约定的价格确定收入的金额,借记“应收账款”或“银行存款”科目,贷记“其他业务收入——CDM”科目,同时结转存货成本,借记“其他业务成本——CDM”科目,贷记“库存商品——CERs”科目。

主要参考文献

周志方,肖序.国外环境财务会计发展评述.会计研究,2010;1

国家税务总局公告2012年第47号

消费税有关政策问题的公告

一、纳税人以原油或其他原料生产加工的在常温常压条件下(25℃/一个标准大气压)呈液态状(沥青除外)的产品,按以下原则划分是否征收消费税:

(一)产品符合汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油和燃料油征收规定的,按相应的汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油和燃料油的规定征收消费税;

(二)本条第(一)项规定以外的产品,符合该产品的国家标准或石油化工业标准的相应规定(包括产品的名称、质

量标准与相应的标准一致),且纳税人事先将省级以上(含)质量技术监督部门出具的相关产品质量检验证明报主管税务机关进行备案的,不征收消费税;否则,视同石脑油征收消费税。

二、纳税人以原油或其他原料生产加工的产品如以沥青产品对外销售时,该产品符合沥青产品的国家标准或石油化工业标准的相应规定(包括名称、型号和质量标准等与相应标准一致),且纳税人事先将省级以上(含)质量技术监督部门出具的相关产品质量检验证明报主管税务机关进行备案的,不征收消费税;否则,视同燃料油征收消费税。

三、工业企业以外的单位和个人的下列行为视为应税消费品的生产行为,按规定征收消费税:

(一)将外购的消费税非应税产品以消费税应税产品对外销售的;

(二)将外购的消费税低税率应税产品以高税率应税产品对外销售的。

四、本公告自2013年1月1日起执行。

(2012年11月6日印发)