

# Laws and Regulations Express (China)

## 法规快讯（中国）

### ——财政部印发《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》

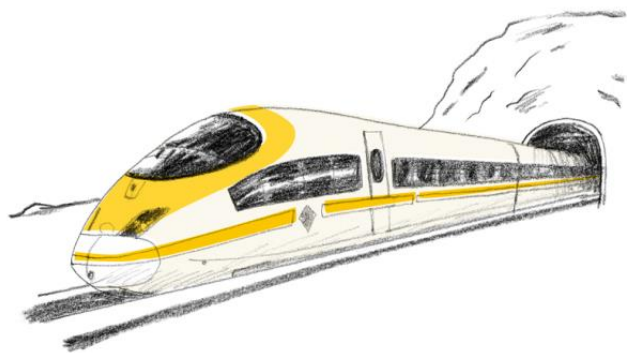
【2019 年第 31 期（总第 326 期）- 2019 年 12 月 23 日】





## 财政部印发《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》

2019 年 12 月 23 日，财政部正式发布了 [《关于印发〈碳排放权交易有关会计处理暂行规定〉的通知》](#)（财会〔2019〕22 号），就碳排放权交易相关的会计处理进行了规范。本规定自 2020 年 1 月 1 日起施行，重点排放企业应当采用未来适用法应用本规定。



根据《暂行规定》，重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的，应当在购买日将取得的碳排放配额确认为**碳排放权资产**，并按照成本进行计量。重点排放企业使用购入的碳排放配额履约（履行减排义务）的，按照所使用配额的账面余额，借记“**营业外支出**”科目，贷记“碳排放权资产”科目。重点排放企业出售购入的碳排放配额的，借记“银行存款”“其他应收款”等科目，按照出售配额的账面余额，贷记“碳排放权资产”科目，按其差额，贷记“**营业外收入**”科目或借记“营业外支出”科目。重点排放企业自愿注销购入的碳排放配额的，按照注销配额的账面余额，借记“**营业外支出**”科目，贷记“碳排放权资产”科目。

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的、使用无偿取得的碳排放配额履约的、自愿注销无偿取得的碳排放配额的，不作账务处理。重点排放企业出售无偿取得的碳排放配额的，按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费），借记“银行存款”“其他应收款”等科目，贷记“**营业外收入**”科目。

相关概要如下：

### 一、《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》（财会〔2019〕22 号）

#### （一）适用范围

本规定适用于按照《碳排放权交易管理暂行办法》等有关规定开展碳排放权交易业务的重点排放单位中的相关企业（以下简称重点排放企业）。重点排放企业开展碳排放权交易应当按照本规定进行会计处理。

**致同解读：**



根据发改委《碳排放权交易管理暂行办法》，**碳排放**，是指煤炭、天然气、石油等化石能源燃烧活动和工业生产过程以及土地利用、土地利用变化与林业活动产生的温室气体排放，以及因使用外购的电力和热力等所导致的温室气体排放。**碳排放权**，是指依法取得的向大气排放温室气体的权利。**碳排放权交易**，是指交易主体按照《碳排放权交易管理暂行办法》开展的排放配额和国家核证自愿减排量的交易活动。重点排放单位，是指满足国务院碳交易主管部门确定的纳入碳排放权交易标准且具有独立法人资格的温室气体排放单位。

**国家核证自愿减排量**：是指依据国家发展和改革委员会发布施行的《温室气体自愿减排交易管理暂行办法》的规定，经其备案并在国家注册登记系统中登记的温室气体自愿减排量，简称 CCER。

为应对全球气候变暖的威胁，联合国于 1992 年气候大会制定了《联合国气候变化框架公约》，1997 年又通过了《京都议定书》。《京都议定书》把碳排放权作为一种商品，从而形成了碳排放权交易。2017 年 12 月全国碳排放交易体系正式启动，目前已陆续发布多个行业碳排放核算报告指南和碳排放核算国家标准。

## （二）会计处理原则与核算、列报项目

重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的，应当在购买日将取得的碳排放配额确认为**碳排放权资产**，并按照成本进行计量。

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的，不作账务处理。

重点排放企业应当设置“1489 碳排放权资产”科目，核算通过购入方式取得的碳排放配额。重点排放企业的国家核证自愿减排量相关交易，参照本规定进行会计处理，在“碳排放权资产”科目下设置明细科目进行核算。

“碳排放权资产”科目的借方余额在资产负债表中的“**其他流动资产**”项目列示。

### 致同解读：

碳排放权是一种可供使用、交易的经济资源，属于由企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源，因而是企业的一项资产。并且，与该资源有关的经济利益很可能流入企业，该资源的成本或者价值能够可靠地计量。因此碳排放权应确认为企业的资产。

此前，关于碳排放权应确认为何种资产在学术界有不同观点：

（1）视为存货。碳排放配额可以看作是企业的“材料”，与其他在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料类似，因而属于存货。另外，对于出售的配额，可以认为是“企业在日常活动中持有以备出售的商品”，也属于存货。



(2) 确认为金融资产。碳排放配额是一种特殊的经济资源，以公允价值交易，类似于衍生金融工具，可将其确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(3) 界定为无形资产。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。碳排放配额没有实物形态、源自合同性权利或其他法定权利、能够单独出售，因此可确认为无形资产。

另外，对于通过免费分配获得的排放配额，按公允价值计量还是按名义价值计量也存在不同意见。

为避免争议，《暂行规定》统一要求将碳排放配额确认为“碳排放权资产”，并在“其他流动资产”项目列示。对于计量属性，由于企业持有配额主要是保证自身的清洁发展，因此按照成本进行计量更切合企业的业务实际。对于政府免费分配的碳排放配额，由于与直接取得资产的政府补助不同，且按公允价值确认补助后按公允价值结转损益与不确认为政府补助对净利润的影响基本一致，从简化实务的角度出发，通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额不作账务处理更便于操作。

根据生态环境部 2019 年 3 月发布的《碳排放权交易管理暂行条例（征求意见稿）》，由于企业需要在次年 12 月 31 日前完成其配额清缴义务，因此属于“预计在资产负债表日起一年内变现”的流动资产。

### (三) 账务处理

1. 重点排放企业购入碳排放配额的，按照购买日实际支付或应付的价款（包括交易手续费等相关税费），借记“碳排放权资产”科目，贷记“银行存款”“其他应付款”等科目。

重点排放企业无偿取得碳排放配额的，不作账务处理。

2. 重点排放企业使用购入的碳排放配额履约（履行减排义务）的，按照所使用配额的账面余额，借记“营业外支出”科目，贷记“碳排放权资产”科目。

重点排放企业使用无偿取得的碳排放配额履约的，不作账务处理。

3. 重点排放企业出售碳排放配额，应当根据配额取得来源的不同，分别以下情况进行账务处理：

(1) 重点排放企业出售购入的碳排放配额的，按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费），借记“银行存款”“其他应收款”等科目，按照出售配额的账面余额，贷记“碳排放权资产”科目，按其差额，贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目。

(2) 重点排放企业出售无偿取得的碳排放配额的，按照出售日实际收到或应收的



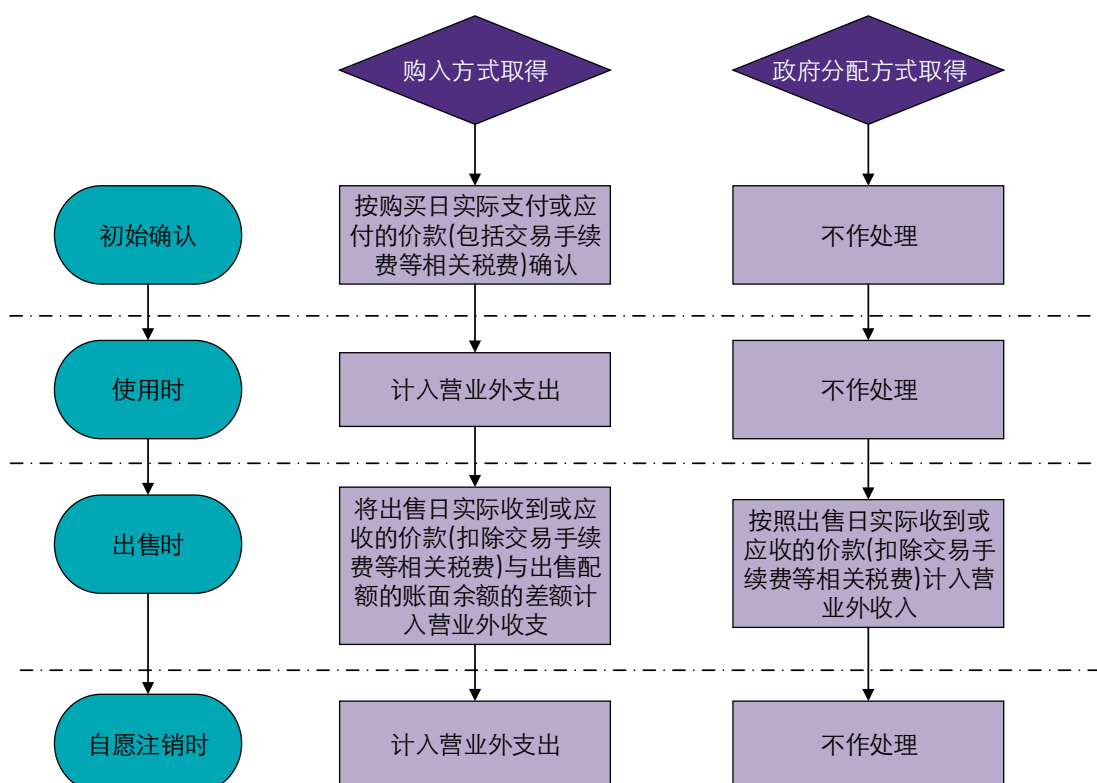
价款(扣除交易手续费等相关税费),借记“银行存款”“其他应收款”等科目,贷记“营业外收入”科目。

4. 重点排放企业自愿注销购入的碳排放配额的,按照注销配额的账面余额,借记“营业外支出”科目,贷记“碳排放权资产”科目。

重点排放企业自愿注销无偿取得的碳排放配额的,不作账务处理。

#### 致同解读:

碳排放配额账务处理示意图



碳排放配额账务处理会计分录

交易或事项	通过购入方式取得配额	通过政府免费分配等方式无偿取得配额
初始取得配额	借: 碳排放权资产 贷: 银行存款/其他应付款	不作账务处理
使用配额履行减排义务	借: 营业外支出 贷: 碳排放权资产	不作账务处理
出售碳排放配额	借: 银行存款/其他应收款 营业外支出 贷: 碳排放权资产 营业外收入	借: 银行存款/其他应收款 贷: 营业外收入
自愿注销配额	借: 营业外支出 贷: 碳排放权资产	不作账务处理





碳排放配额使用、出售和注销影响损益时计入营业外收支。根据《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号），“营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等。“营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。“资产处置收益”项目，反映企业出售非流动资产而产生的处置利得或损失，“碳排放权资产”属于流动资产，因此不属于“资产处置收益”。

对于通过免费分配获得的排放配额，配额未用完而用于出售，相当于政府通过市场机制对企业节能减排成果的一种奖励，出售时计入“营业外收入”。

待明确事项：

#### 1. 是否及如何考虑减值？

“碳排放权资产”属于流动资产，应该不适用《企业会计准则第 8 号——资产减值》，但是否应参考《企业会计准则第 1 号——存货》按照成本与可变现净值孰低计量？《暂行规定》并未明确。

#### 2. 是否需要确认排放负债？

企业超配额排放部分（未抵销的排放量），是否需要确认为负债？该负债是否以期末市价计量？

根据《碳排放权交易管理暂行条例》（征求意见稿），重点排放单位应在规定的时间向所在地地方人民政府生态环境主管部门提交与其上年度核定的温室气体排放量相等的配额，以完成其配额清缴义务。结余配额可以出售，也可以结转使用，不足部分应当在当年 12 月 31 日前通过购买等方式取得。

12 月 31 日前企业需完成其配额清缴义务，但在中期财务报告中，对于超配额排放部分是否需要确认负债《暂行规定》并未明确。

### （四）财务报表列示和披露

“碳排放权资产”科目的借方余额在资产负债表中的“其他流动资产”项目列示。

重点排放企业应当在财务报表附注中披露下列信息：

1. 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。

2. 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。

3. 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。

4. 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。

5. 碳排放配额变动情况，具体披露格式如下。

项 目	本年度		上年度	
	数量 (单位:吨)	金额 (单位:元)	数量 (单位:吨)	金额 (单位:元)
1. 本期期初碳排放配额				
2. 本期增加的碳排放配额				
(1) 免费分配取得的配额				
(2) 购入取得的配额				
(3) 其他方式增加的配额				
3. 本期减少的碳排放配额				
(1) 履约使用的配额				
(2) 出售的配额				
(3) 其他方式减少的配额				
4. 本期期末碳排放配额				

#### 致同解读：

《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定，性质或功能不同的项目，应当在财务报告中单独列报；根据重要性原则单独或汇总列报项目。由于碳排放权资产的性质较为特殊，在财务报表中单独披露有利于报表使用者的阅读和理解。

本规定自 2020 年 1 月 1 日起施行，重点排放企业应当采用未来适用法应用本规定。

## 二、《碳排放权交易管理暂行办法》

第三条 本办法所称**碳排放权交易**，是指交易主体按照本办法开展的排放配额和国家核证自愿减排量的交易活动。

第九条 排放配额分配在初期以免费分配为主，适时引入有偿分配，并逐步提高有



偿分配的比例。

第十八条 碳排放权交易市场初期的交易产品为排放配额和国家核证自愿减排量，适时增加其他交易产品。

第二十二條 出于公益等目的，交易主体可自愿注销其所持有的排放配额和国家核证自愿减排量。

第三十二條 重点排放单位可按照有关规定，使用国家核证自愿减排量抵消其部分经确认的碳排放量。

第四十七條 本办法中下列用语的含义：

碳排放：是指煤炭、天然气、石油等化石能源燃烧活动和工业生产过程以及土地利用、土地利用变化与林业活动产生的温室气体排放，以及因使用外购的电力和热力等所导致的温室气体排放。

**碳排放权：是指依法取得的向大气排放温室气体的权利。**

排放配额：是政府分配给重点排放单位指定时期内的碳排放额度，是碳排放权的凭证和载体。1 单位配额相当于 1 吨二氧化碳当量。

重点排放单位：是指满足国务院碳交易主管部门确定的纳入碳排放权交易标准且具有独立法人资格的温室气体排放单位。

国家核证自愿减排量：是指依据国家发展和改革委员会发布施行的《温室气体自愿减排交易管理暂行办法》的规定，经其备案并在国家注册登记系统中登记的温室气体自愿减排量，简称 CCER。

### 三、碳排放权交易管理暂行条例（征求意见稿）

**第八条（监测、报告、核查）** 重点排放单位应当加强温室气体排放管理，合理控制温室气体排放量。

重点排放单位应当按照国务院生态环境主管部门的规定，对本单位温室气体排放情况进行监测，并每年向所在地地方人民政府生态环境主管部门提交本单位上年度温室气体排放报告和核查机构的核查报告。

重点排放单位可以在国务院生态环境主管部门公布的核查机构名录内自主选择核查机构。

核查机构应当遵守国务院生态环境主管部门制定的核查技术规程，对核查报告的真





实性和准确性负责，不得弄虚作假，不得泄露重点排放单位的商业秘密。核查所需经费纳入中央预算安排，不得向重点排放单位收取任何费用。

**第九条（排放量和排放配额核定）** 地方人民政府生态环境主管部门应当自收到温室气体排放报告和核查报告之日起 30 日内组织核定重点排放单位上年度温室气体实际排放量及相关数据。地方人民政府生态环境主管部门根据公布的碳排放配额分配方法和标准，核定重点排放单位应取得的碳排放配额，并报国务院生态环境主管部门。

**第十一条（配额清缴）** 重点排放单位应在规定的时间向所在地地方人民政府生态环境主管部门提交与其上年度核定的温室气体排放量相等的配额，以完成其配额清缴义务。结余配额可以出售，也可以结转使用，不足部分应当在当年 12 月 31 日前通过购买等方式取得。

符合国务院生态环境主管部门规定的碳减排指标可用于履行前款规定的配额清缴义务，视同碳排放配额管理。

**第十二条（交易主体）** 重点排放单位和其他符合规定的自愿参与碳排放权交易的单位和个人可以从事碳排放权交易。

国家碳排放权注册登记系统和交易系统运行管理机构、核查机构及其工作人员不得从事碳排放权交易。

**第十三条（交易方式）** 重点排放单位和其他符合规定的自愿参与的单位和个人可以购买碳排放权，也可以出售、抵押其依法取得的碳排放权。

碳排放权交易可以采取集中竞价、协议等方式进行。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：财政部-关于印发《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》的通知 20191223

附件 2：《碳排放权交易管理暂行办法》-国家发展和改革委员会令第 17 号-2014.12

附件 3：《温室气体自愿减排交易管理暂行办法》-国家发展改革委-2012.6

附件 4：《碳排放权交易管理暂行条例》（征求意见稿）-生态环境部-2019.4