

# 地质勘查单位探矿权之会计核算

刘三昌

(石家庄经济学院 石家庄 050031)

**【摘要】** 本文首先将地质成果划分为依附于探矿权的地质成果和未依附于探矿权的地质成果,指出地质成果与探矿权的关系是形式和内容的关系;分析了探矿权的资产属性,认为其属于存货范畴;并论述了其确认、计量和账务处理。

**【关键词】** 探矿权 地质成果 确认 计量 核算

地质成果按是否涉及探矿权,可以划分为依附于探矿权的地质成果和未依附于探矿权的地质成果,依附于探矿权的地质成果占地质勘查单位地质成果的绝大部分,因此现行会计实务中,将“地质成果”纳入会计核算范畴而不核算探矿权是不科学的。

《矿产资源法》在强调矿产资源属于国家所有的前提下,建立了矿业权(探矿权、采矿权)有偿取得和依法转让制度。其后相关法规和规范性文件完善了矿业权(探矿权、采矿权)出让转让、价值评估制度,为矿业权作为资产纳入会计核算范畴提供了法律保障。本文拟依据现有法规,结合现行企业会计准则,并借鉴《国际财务报告准则第6号:矿产资源的勘探和评价》,对地质勘查单位的主要产品——探矿权的属性、确认、计量和核算作一探讨。

## 一、探矿权的概念及属性

探矿权是指探矿权人在依法取得的勘查许可证规定的区块范围内,勘查矿产资源的权利。探矿权具有资产的三个特征:①探矿权人所持有的探矿权就其形成渠道看,取得国家出资形成的探矿权需要支付探矿权价款,从原探矿权人处取得探矿权同样要支付款项;取得探矿权后,还要为发生的勘查活动追加费用支出。因此,探矿权是过去的交易或事项所形成的现实资产。②探矿权具有法律上的排他性,探矿权人在取得勘查许可证后,依法享有在规定的区块范围内勘查矿产资源的权力,任何单位或个人不得侵犯。因此,探矿权具有法律上的排他性,只能为探矿权人所拥有。③探矿权人依法转让探矿权或完成国家出资的地质项目,可以从受让方获得现金或现金等价物或获得国家预算拨款。因此,探矿权能够给探矿权人带来预期的经济利益。

地质勘查单位的探矿权属于存货范畴。原因是:①探矿权是地质勘查单位的主要经营成果。矿产勘查工作包括普查、详查和勘探等阶段,随着地质工作程度不断加深,探明储量级别不断提高,提交的报告不断接近矿山设计开采的要求,这一生产过程与工业企业的产品生产过程基本类同。②符合收入与费用配比的原则。矿产勘查每个阶段的成果(探矿权)都可以采取出售、作价出资、出租等多种方式实现其收益,实现的收

益与该阶段发生的成本相配比。如果地质勘查单位继续申请采矿权,在会计处理上,可按审批或发证时间为结点,将各阶段投资归集到“无形资产——采矿权”科目中,并按相应的会计年度逐年进行摊销,实现矿产品收入与采矿权投资成本的配比。③地质勘查单位在探矿权的会计处理上与资源开发企业应该有所不同。地质勘查单位是探矿权的生产者和拥有者,探矿权是地质勘查单位的主要产品,而传统资源开发企业(石油天然气开采企业除外)是矿业权产品的使用者。所以,传统资源开发企业将探矿权益列为无形资产处理,与《企业会计准则第3号——投资性房地产》中规定的企业用于销售的房地产一样,地质勘查单位的探矿权应纳入存货项目。

## 二、探矿权的确认

1. 探矿权的入账范围。指的是哪些探矿权可以作为存货入账。一般而言,符合下列条件的探矿权应列入“探矿权”账户:①通过出让或转让形式取得的需要用于后续地质工作的探矿权,未投入使用前,反映探矿权的增加;投入使用后,结转至“地勘生产”账户。②利用自筹资金进行地质工作,完成矿产勘查所有阶段,探明矿产资源或取得有价值的地质资料,反映探矿权的增加;完成矿产勘查某一阶段的任务,需要对外转让、投资阶段地质成果时,反映探矿权的增加。③利用国家预算资金进行的地质工作,完成矿产勘查所有阶段或某一阶段的目的、任务和要求,经批准授权对外转让、投资或资源开发的探矿权,反映探矿权的增加。

以下情况不能作为存货资产入账:①利用社会资金进行地质工作,可以按照《企业会计准则第14号——收入》中提供劳务收入有关条款确认计量收入,核算结转成本。地质费用支出先在“地勘生产”账户归集,确认收入时,结转成本。因此,利用社会资金进行地质工作,完成矿产勘查所有阶段或某一阶段,无论是否取得有价值的地质资料或探明矿产地,均不确认探矿权。②利用自筹资金进行地质工作,完成矿产勘查所有阶段或某一阶段,未取得有价值的地质资料或未探明矿产地,此时,应将费用支出列作当期损益。③利用国家预算资金进行地质工作,未探明矿产地或取得有价值的地质资料的,由国家预算资金核销。④利用国家预算资金进行地质工作,虽已探明矿

产地或取得有价值的地质资料,但未经批准授权对外转让、投资或资源开发的,由国家预算资金核销。

2. 探矿权的入账时间。利用自筹资金进行地质工作,完成矿产勘查所有阶段,探明矿产地的探矿权的入账时间为取得合法登记手续的时间;完成阶段性地质工作,取得有价值的地质资料,需要转让探矿权时,应先办理合法登记手续,反映探矿权的增加,然后在转让取得收入时,结转探矿权成本,因此,其入账时间也为取得合法登记手续的时间。

通过出让或转让形式取得的探矿权,其入账时间为取得产权的时间。国家出资形成的探矿权被授权对外转让、投资和开发的,应于报经批准后,在转让、投资、出租或抵押行为确立,产权发生转移时,作为探矿权的入账时间。

### 三、探矿权的计量

1. 初始计量。取得时的初始计量一般按取得探矿权时的实际成本计量,实际成本是指取得探矿权过程中实际发生的全部费用,包括勘查登记费用、探矿权使用费、探矿权价款、地质勘查成本、成果验收及登记费用、其他相关费用等。具体来说:对于自行勘查取得的探矿权应按地质项目的总成本和申请登记费用计价入账;通过出让或转让取得的探矿权首先按实际支付的价款和其他相关费用计价,投入使用时,转入“地勘生产”账户,后续地质工作发生的费用支出和申请登记费用,记入“地勘生产”账户,待完成所有阶段或某一阶段地质工作(需要转让、投资),从“地勘生产”账户转入“探矿权”账户,形成新的探矿权成本。

2. 后续计量。后续计量包括会计期末的减值测试和转让、投资时的计量。

(1)会计期末的减值测试。探矿权在会计期末应按会计准则规定进行减值测试,探矿权的减值测试应按单个项目进行。《国际财务报告准则第6号:矿产资源的勘探和评价》规定,出现以下一项或多项情况时应对勘探和评价资产进行减值测试:①主体在特定区域拥有的勘探权在当期已失效或在不久的将来即将失效,并且预期不会再获得;②在特定区域对矿产资源进行进一步勘探和评价所需要的重大支出既未列入预算也未列入计划;③在特定区域对矿产资源进行的勘探和评价没有发现具备商业价值的矿产资源数量,并且主体已决定终止在该区域的此类活动;④有充分数据显示,尽管可能在特定区域继续进行开发,但勘探和评价资产的账面金额不能通过该特定区域的成功开发或出售而全部收回。

(2)探矿权转让或投资时的计量。需要按评估确认价值或协议价计量。社会资金进行地质工作所取得的探矿权,属定货式生产,在收足定金后,应将探矿权移交委托方,无需评估;自筹资金进行地质工作所取得的探矿权转让或投资,是否需要评估由交易双方来定;国家投资形成的探矿权转让或投资,必须评估,评估价格是拍卖探矿权的重要参考依据,一般依据评估价格确定招标、拍卖的底价或保留价。评估实务中采用的探矿权评估方法包括:重置成本法、地质要素评序法、联合风险勘查协议法、贴现现金流量法、地勘加和法等,方法的选择主要根据勘查的程度。

### 四、探矿权的账务处理

探矿权的核算包括探矿权的取得、转让、投资和减值的核算,需要设置地勘生产、探矿权和探矿权减值准备等总分类账户,以上账户均需要按地质项目设明细账,进行总分类核算和明细核算。

1. 取得。通过出让或转让形式取得探矿权时,按实际支付的成本,借记“探矿权——××项目”科目,贷记“银行存款”科目;投入使用,继续用于找矿时,借记“地勘生产”科目,贷记“探矿权——××项目”科目;发生地质勘查支出应借记“地勘生产”科目,贷记有关科目。

完成矿产勘查任务、办理成果鉴定验收手续时,应区别是自筹资金还是国家预算资金进行不同的会计处理。如果是利用自筹资金进行地质勘查形成的探矿权,应在完成矿产勘查任务、办理成果鉴定验收手续时,按实际支出数借记“探矿权——××项目”科目,贷记“地勘生产——××项目”科目;支付的成果鉴定、登记、验收费用,借记“探矿权——××项目”科目,贷记“银行存款”科目(成果鉴定、登记、验收费用)。如果是国家投资形成的探矿权,因为国家出资开展的地质找矿工作发生的费用成本已由国家预算支出核销,应在转让、投资或抵押时,按核销的地质项目成本,借记“探矿权——××项目”科目,贷记“国家基金”科目(国家以探矿权投入)。

2. 转让。利用自筹资金形成的探矿权转让时,需按评估价或协议价,反映收入的增加,即借记“银行存款”科目(或“应收账款”科目),贷记“营业收入”科目;结转实际成本,应借记“营业成本”科目,贷记“探矿权——××项目”科目。

国家投资形成的探矿权转让时,按实收价款(评估价款基础上确认的价款),借记“银行存款”等科目,贷记“营业收入”科目。结转成本,借记“营业成本”科目,贷记“探矿权——××项目”科目。

3. 投资。利用自筹资金形成的探矿权进行投资,一般应按协议价(以评估确认的价款为基础)借记“长期股权投资”科目,贷记“探矿权”(成本价)、“资本公积——地勘单位”科目。投资后的会计处理可参照《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行。

利用国家投资形成的探矿权进行投资,应按协议价(以评估确认的价款为基础)借记“长期股权投资”科目,贷记“探矿权”(成本价)、“资本公积——国家”科目。投资后的会计处理依照《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行。

4. 减值。会计期末,地质勘查单位应对已入账的探矿权(自筹资金形成)进行减值测试,如果出现明显减值迹象,应提取减值准备。按确定的减值数额,借记“管理费用”科目,贷记“探矿权减值准备”科目。由于前文提到的判断减值的情况,减值确定后,探矿权一般不会出现价值转回的情况,因此,对探矿权计提的减值准备在以后期间一般不予转回。

#### 主要参考文献

1. 赵景学等.地质勘查单位财务会计实用图解.北京:地质出版社,1997

2. 范声华等.矿业权价格评估.北京:地质出版社,2000