

# 煤炭企业矿业权会计处理改进探讨

朱莲美(教授) 李欣

(中国矿业大学(北京)管理学院 北京 100096)

**【摘要】**煤炭企业矿业权如何进行会计处理将对煤炭企业产生很大的影响。本文针对现有矿业权会计处理的相关规定进行剖析,分析其中存在的问题并提出相关建议。

**【关键词】**探矿权 采矿权 资本化 费用化

我国是世界上唯一以煤为主的能源消费大国,在我国现有的能源消费结构中,煤炭占68%的比例,由此可以看出煤炭企业在我国国民经济中有着举足轻重的作用。矿业权是煤炭企业生存和发展的基础,正确核算矿业权不仅对煤炭企业的财务状况和经营成果具有重大影响,而且对国计民生也将产生重要影响。

矿业权,是指探采人依法在已经登记的特定矿区或工作区勘探开采一定的资源,取得矿产品,排除他人干涉的权利。在我国矿业权可以划分为探矿权和采矿权,并且探矿权和采矿权既可以由不同的企业依法行使,也可以由同一企业依法行使,如地勘单位可以依法取得探矿权并在取得地质成果后将其转让,由购买单位行使采矿权,也可以由某一企业的探矿部门进行探矿并将取得的地质成果即采矿权由本企业其他部门行使。限于篇幅,本文探讨的矿业权仅指后一种情况并且只针对煤炭企业,即本文仅探讨煤炭企业自探自采而持有的矿业权的会计核算问题。

兑差异1.53元。

**情况四:付款单的数额小于原有单据的数额,单据仅得到部分核销**

1. 同币种核销。2008年2月3日,我单位向“北京电子商业城”购买产品,应付货款为30000元,该产品适用税率为17%,该笔业务形成应付账款总额为35100元。2008年3月4日,暂付部分款项20000元,以转账方式支付,将以上信息录入到付款单,则本次结算金额为20000元,余下15100元留待下次进行核销。

2. 异币种核销。2009年9月6日,我单位从往来单位“美国通用公司”购进一批货物,收到发票计价税合计为100美元,本币823.28。2009年10月11日,付给该单位一张币别为港币的500元支票(付款之前应该已经有协议:该笔款项是用来支付2009年9月6日应付款项中的65美元款项),结算科目为10202,部门为外地采购科,业务员为王想,将以上信息输入到收款单中,选择“异核”按钮,系统自动将2009年9月6日的那笔业务显示出来。

## 一、现行矿业权会计处理存在的问题

对于1999年财政部颁布的《关于印发企业和地质勘查单位探矿权采矿权会计处理规定的通知》(简称《通知》)中关于矿业权会计处理的规定,笔者认为其还存在以下几个方面的问题:

1. 没有根据地质成果的实质确定会计科目名称及其在会计报表中的披露项目。按照《通知》,对于探矿成功后形成地质成果的探矿权,前期发生的费用由“勘探开发成本”归集后转入“地质成果”科目,并在企业资产负债表中“其他长期资产”下披露。“地质成果”一词含义不够明确且有可能与“经营成果”相混淆,容易产生歧义且很难辨认其资产性质,因此该会计科目的名称违背了会计信息质量的“清晰性”和“可理解性”要求。而“其他长期资产”通常代表一些不能进入损益表又不完全符合资产定义的项目,如固定资产大修理支出、租入固定资产的改良支出、股票发行费等长期待摊费用,将“地质成果”置于其中,忽视了其对煤炭企业的重要性。并且,如此处理

假设当时美元兑人民币的汇率为8.2327546,港币兑人民币的汇率为1.0672134,本次采用的中间币种为人民币(即本币)。则在付款单中可以看到本张单据兑换成中间币种为人民币535.61元;发票在本次结算栏目中输入金额为65元,折算成人民币为535.13元;则本次核销形成的币种兑换差异为-1.49元(535.13-533.61),只要该误差在允许的范围之内,本次核销即可确认有效。则本次核销的结果为:发票原币金额65美元、本币535.13元;付款单位核销原币金额500港元、本币533.61元,形成汇兑差异1.49元。

**情况五:预付往来单位款项大于实际结算的货款,收到退款**

2008年1月5日,我单位预付往来单位“北京机油公司”货款50000元,2008年2月实际结算时,应付款总额为40000元,收到退款为10000元,将以上信息输入到收款单中,则预付款得到核销。

## 主要参考文献

王新玲等.会计信息系统实验教程(用友ERP-U8版).北京:清华大学出版社,2005

与煤炭企业外购采矿权的处理规定(计入无形资产)也存在明显的脱节。

2. 采矿权后续计量方法及其会计处理不能客观反映其资产的实际价值,并且也不符合收益配比原则。首先,按照《通知》规定,采矿权价款计入无形资产后,企业按收益期对无形资产进行摊销并计入管理费用,会导致煤炭产品成本构成不完整、计算不准确。煤炭企业采矿权支出是煤炭开采过程中的直接支出,与煤炭开采过程中发生的直接人工、材料、水电费等支出一样,构成了煤炭开采的直接成本。因此,它与“管理费用”中的其他各项费用与产品无直接关联性质不同,将采矿权这一无形资产按期摊销并计入管理费用会导致煤炭产品成本构成不完整、计算不准确,并且还会因此带来库存存货资产价值不真实以及煤炭企业毛利率虚高等问题。

其次,按照《通知》规定,煤炭企业采矿权形成的无形资产在受益期内分期平均摊销,除不能客观反映其资产的实际价值外,也不符合收益配比原则且不能如实反映企业的经营成果。矿产资源开发由于受地质条件限制等客观因素影响,其不确定因素多,每年的产量也不尽相同。如果不考虑收益期内的实际产量而采用在采矿权受益期内分期平均摊销的做法,不仅忽视了煤炭开采的自然规律,而且会导致成本与收益的不配比,不能如实反映企业各期的经营成果。

3. 企业支付的探矿权费用与采矿权费用的会计处理原则不一致。按照《通知》规定,企业支付的探矿权费用计入勘探开发成本,如果形成地质成果,则由该科目转入地质成果,这部分费用最终得以资本化,但如果不能形成地质成果,则一次性计入当期损益。即支付的探矿权费用的最终归属取决于勘探结果,成功则资本化,反之则费用化。由于探矿权费用支出的结果具有不确定性,因此这种处理方法毋庸置疑。但是对于开采过程中支付的采矿权费用,《通知》则规定企业应在“管理费用”科目下增设“采矿权使用费”明细科目,即对于开采过程中支付的采矿权费用全部作为管理费用计入当期损益。可见,同样是为了企业后期开发矿产资源而支付的使用费,《通知》中规定的处理原则却不一致。

笔者认为,采矿权使用费是按矿区范围面积逐年缴交,这种支出就是为了在已经取得采矿权的地区本期或后期开采煤炭资源,投入产出结果明确,而且采矿权使用费是按矿区范围面积而非当年实际产量逐年交纳,因此可能会出现交纳年度并没有开采或者开采煤炭数量每年不等情形,可见这种支出完全符合资产的定义。

《通知》或出于简化核算的目的将其全部费用化并计入管理费用中,不仅不能如实反映煤炭企业采矿权的实际价值,还可能会误导会计信息使用者。因为,管理费用的高低是衡量企业管理水平的标杆之一,支付的采矿权费用是企业为了开采煤炭而必须缴纳的费用,与企业的管理水平没有直接关系,如果全部费用化可能造成会计报表信息缺乏可比性,会给会计信息使用者造成误解。

## 二、对策与建议

会计的发展是反应性的,它与经济的发展密切相关(查特

菲尔德,1974)。随着会计环境的变化,会计准则的修订已司空见惯,并且在我国已于2000年和2006年两次修订,而针对探矿权和采矿权会计处理的《通知》却依然停留在1999年,因此迫切需要根据煤炭企业的实际情况,遵循《企业会计准则第27号——石油天然气开采》的体例,制定专门的、适用于煤炭行业的具体准则。结合上文的分析,针对煤炭企业矿业权问题,笔者提出以下具体建议。

1. 取消“地质成果”科目,并将其列示在资产负债表的“无形资产”项目中。煤炭企业获得探矿权的目的在于寻找煤炭资源。按照煤炭企业价值链,前期勘探是为后期煤炭开采服务的,通过自身努力获得采矿权是为煤炭企业的可持续发展奠定基础,而非以出售获利为目的转让其探明的采矿权。因此,对于煤炭企业探矿成功后形成地质成果的探矿权,可直接由“勘探开发成本”归集后转入“无形资产”科目。这样处理不仅可以简化核算,避免再由“地质成果”科目转为“无形资产”科目的核算工作量,而且也明确反映了采矿权是煤炭企业非常重要的无形资产这一经济实质。同时,也与煤炭企业外购采矿权的会计处理原则一致。

2. 采矿权按产量进行分摊并计入煤炭成本。虽然采矿权价款的确定可以通过招标、拍卖、挂牌等形式确定,但是资源储量的多少是采矿权价款的决定性因素,因此对采矿权成本按产量进行分摊并计入煤炭成本,不仅与采矿权价款的确定基础一致,而且也与采矿权支出的性质相符(它是煤炭开采过程中的一种直接支出),并且能够反映煤炭成本的完整性且能更为准确地计算煤炭产品成本。准确计算煤炭成本对于企业正确反映其财务状况和经营成果、合理确定煤炭价格、充分补偿煤炭成本以及消除社会公众对煤炭价格的误解等具有非常重要的意义。

3. 将采矿权费用计入采矿权成本或营业税金及附加。采矿权费用是煤炭企业行使采矿权时必须缴纳的费用,也是保持其采矿权的一项必要的直接支出。因此,采矿权费用是采矿权成本的有机组成部分,理应计入采矿权成本,并与采矿权价款合并分摊至煤炭生产成本。将采矿权费用计入采矿权成本不仅反映了采矿权费用的经济实质,而且与探矿权费用的处理原则一致,并且能够正确反映采矿权的实际价值。即使从简化核算和稳健性原则的角度考虑,也应将采矿权费用计入营业税金及附加,因为它在性质上更与资源税相近,是一项法定支出,而与“企业为组织和管理企业生产经营所发生的各项费用”的管理费用性质不符。将采矿权费用从管理费用中剥离出来,不仅能够真实反映其经济实质,而且也能给会计信息使用者提供更为相关、可靠的会计信息。

## 主要参考文献

1. 财政部.关于印发企业和地质勘查单位探矿权采矿权会计处理规定的通知.财会字[1999]40号,1999-11-11
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2008.北京:人民出版社,2008