

文章编号:1671-251X(2014)05-0112-04 DOI:10.13272/j.issn.1671-251x.2014.05.030
牛振东,郝素丽.煤炭企业成本项目构成及特殊业务核算[J].工矿自动化,2014,40(5):112-115.

煤炭企业成本项目构成及特殊业务核算

牛振东, 郝素丽

(中国矿业大学(北京)管理学院, 北京 100083)

摘要:简要介绍了煤炭产品成本核算对象,从原煤的资源成本、生产成本、安全成本、环境治理和补偿成本、洗煤和配煤的加工成本以及转产发展成本等方面阐述了煤炭产品成本项目构成,分析了煤炭产品成本中特殊业务的核算处理,包括煤炭资源价款核算和维简费、安全费用等专项基金的核算。

关键词:煤炭产品;成本核算;成本项目;环境治理成本;转产成本;特殊业务

中图分类号:TD-9 文献标志码:B 网络出版时间:

网络出版地址:

Constitute of cost items of coal enterprise and accounting of its special business

NIU Zhendong, HAO Suli

(School of Management, China University of Mining and Technology (Beijing), Beijing 100083, China)

Abstract: The paper briefly introduced objects of cost accounting of coal products, and discussed constitute of cost items of coal products from costs of raw coal resource, production, safety, environmental governance and compensation, coal washing and blending and transforming development. It also analyzed accounting measure of special business of costs of coal products, including accounting of price of coal resources, production maintenance fee and safety fund fee.

Key words: coal products; cost accounting; cost items; environmental governance cost; transforming development cost; special business

0 引言

煤炭企业作为资源消耗型企业,面对建设资源节约型、环境友好型社会的新要求,承担着资源环境的开发、保护、利用和治理责任,在煤炭产品成本核算中不仅要体现生产成本,也要体现资源、环境等方面的支出;同时煤炭作为不可再生资源,从持续经营的角度来讲,在资源枯竭以后,必须要考虑企业转移、转产成本。现行的煤炭成本核算体系对这些方面的成本估计严重不足,资源枯竭以后多数煤炭企业无力转产。目前,我国煤炭企业执行的成本核算框架基本是沿用原煤炭部在1991年制定的煤炭成本核算办法和之后各个条例及办法中的有关成本规定,这对于煤炭企业产品成本的核算显然是不够的。

2005年国务院出台的《关于促进煤炭工业健康发展的若干意见》和2007年国家发展与改革委员会制定的《煤炭产业政策》都对煤炭成本核算制度和煤炭生产完全成本化改革提出了有关要求。因此,有必要对煤炭企业成本项目构成及特殊业务核算进行研究,为煤炭产品的市场定价、煤炭行业的投资决策提供参考,为社会对煤炭行业的业绩评价等提供真实、全面、科学的基础和依据。

1 煤炭产品成本核算对象

以原选煤和洗煤为煤炭产品核算对象的基础上,增加以商品煤为煤炭产品的核算对象。原(选)煤核算的只是煤炭产品的一部分成本,没有包括形成最终出售产品的加工费用和加工过程中的损耗。

以商品煤即产成品(已经完成全部生产过程,可以作为商品对外销售的产品)为核算对象,更符合煤炭企业的成本实际。因为商品煤能够综合地反映煤炭产品的成本,其在现代煤矿企业当中更多的是一种产品,是还没有完成全部生产过程、尚不能作为商品销售的产品,因此,增加以商品煤为核算对象的成本核算制度,能够更全面、科学地反映煤炭企业真实的成本水平,计算完整的煤炭产品生产成本。把企业从国家获得煤炭资源开采权到经过各生产加工环节并最终生产出规格、质量符合国内市场要求,能够进入市场出售的煤炭产品的过程中所产生的一切费用,都纳入了煤炭成本核算范围,实现产品生产成本与销售价格的匹配,从而真实反映煤炭产品的利润空间。

2 煤炭产品成本项目的构成

根据煤炭行业特点和管理要求,煤炭产品的成本项目应当包括原煤的资源成本、生产成本、安全成本、环境治理和补偿成本、洗煤和配煤的加工成本以及转产发展成本等。

原煤的资源成本主要是指煤矿企业申请国家出资勘查并已经探明矿产地的探矿权、采矿权,应当缴纳的探矿权、采矿权价款和探矿权、采矿权使用费,在煤炭开采过程中按照一定标准摊销计入当期费用的成本。

原煤的生产成本主要是传统的按照单位要素界定的材料、电力、职工薪酬、折旧费、维简费和其他支出。

原煤的安全成本主要是指煤矿企业根据国家或省规定标准进行提取的,专门用于改善煤矿安全生产条件,达到本质安全矿井而在成本中得以列支的资金。

原煤的环境治理和补偿成本主要是指受煤炭生产特性决定,煤矿在生产过程中会对矿区的生态环境等造成破坏并形成损失,因此,环境治理和补偿成本主要是为治理或补偿企业在生产过程中造成的损失所花的费用。具体内容应当包括环境预防成本和治理成本2个部分。环境预防成本包括为避免“三废”损害、地表塌陷而发生的工程设施费、运行费、科研投入费以及矿区植树、绿化等费用,企业设立的环境管理与检测的机构经费、日常运行管理、维护费用等;环境治理成本包括地面塌陷补偿费、村庄

搬迁费、排污费、土地复垦复田支出、污染物(矸石山等)治理费以及污水循环处理系统的费用等^[1]。

洗煤加工成本主要是指原煤输送到洗煤系统后的全部加工过程,除去煤中的大部分矿物杂质,形成适合专门用途的洗精煤和其他选煤的相关费用。主要包括破碎、洗选、脱水等过程的材料消耗、职工薪酬、电力、折旧和其他支出。

配煤加工成本主要是指根据用户需求把不同品质的煤炭混合加工而支出的费用,具体包括材料、职工薪酬、电力、场地租赁费、折旧和其他支出。

转产发展成本是指煤矿企业从成本中提取的专门用于煤矿企业转产发展接续产业投资及职工安置、职业技能培训、再就业和社会保障等的资金。

3 煤炭成本中特殊业务的核算

煤炭成本中特殊业务主要包括煤炭资源价款核算和维简费、安全费用等专项基金的核算等内容。

3.1 资源价款核算

根据企业会计准则的规定,煤炭企业依法取得的采矿许可证(勘查许可证)规定的范围内的开采矿产资源和获得所开采矿产品的权利或者勘查矿产资源的权利即采矿权或探矿权,是企业的无形资产,且该无形资产的使用寿命是有限的,企业应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量,并自该无形资产可供使用时起,在使用寿命内系统合理摊销^[2]。

根据了解,目前煤炭企业对采矿权、探矿权无形资产的摊销有采用证载年限法的,有采用矿井年限法的,还有的企业采用产量法等。本文建议采用探明储量和当年动用储量来预计可开采年限法进行摊销。同时,当预计某项采矿权已经不能给企业带来未来的经济利益时,将剩余的采矿权资产账面价值全部转入当期生产成本中去。

由于煤炭企业缴纳或购买的探矿权和采矿权是专门用于生产煤炭产品的,其所包含的经济利益是通过转入到所生产的煤炭产品中实现的,因此,采矿权和探矿权的摊销费用应计入煤矿企业最终产品的生产成本中,而不是简单地视作管理费用。

3.1.1 煤矿企业在核算资源成本时需要设置的相关会计科目分析

结合煤矿企业实际核算需要及相关规定要求,设置煤矿企业核算资源成本会计科目,科目设置详

见表 1。

表 1 资源成本核算会计科目

序号	一级科目	二级科目	三级科目
1	生产成本	原煤选	矿业权摊销
2	无形资产	矿业权	探矿权、采矿权
3	应交税费	矿业权	探矿权、采矿权
4	制造费用	原选煤	探矿权、采矿权使用费、 资源勘探费
5	财务费用	资金占用费	
6	银行存款	矿业权、矿业权 使用费等	

表 2 购买矿业权价款账务处理

序号	经济事项	借方			贷方		
		一级科目	二级科目	三级科目	一级科目	二级科目	三级科目
1	一次性支付购买矿业权价款	无形资产	矿业权	探矿权 采矿权	银行存款	矿业权	探矿权 采矿权
2	分期缴纳矿业权价款	无形资产	矿业权	探矿权 采矿权	应交税费	矿业权	探矿权 采矿权
3	支付分期缴纳的矿业权价款	应交税费	矿业权	探矿权等	银行存款	矿业权	探矿权等
4	支付分期缴纳的矿业权占用费	财务费用	资金占用费		银行存款	资金占用费	
5	按产量进行矿业权价款摊销	生产成本	原选煤	矿权摊销	无形资产	矿业权	探矿权 采矿权

表 3 支付探矿权、采矿权使用费或者需要进行煤炭资源补充勘探时的账务处理

经济事项	借方			贷方	
	一级科目	二级科目	三级科目		
煤矿企业缴纳探矿权、采矿权使用费 或补充勘探时	制造费用	原选煤	探矿权使用费 采矿权使用费 资源勘探费	银行存款	探矿权使用费 采矿权使用费 资源勘探费

等资金购建的固定资产的实物价值与帐面价值不能互相匹配)。

其次,2011 年,国家税务总局针对煤矿企业维简费支出和安全生产费用支出出台《关于煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用企业所得税税前扣除问题的公告》,对费用核算和账目处理做出明确规定:属于收益性支出的,可直接作为当期费用在税前扣除;属于资本性支出的,计入有关资产成本,并按企业所得税法规定计提折旧或摊销费用在税前扣除。同时,明确企业按照有关规定预提的维简费和安全生产费用,不得在税前扣除^[4]。

对于使用计提的安全费用等资金形成固定资产后的帐务处理,根据财政部解释 3 号和国家税务总

3.1.2 煤炭产品资源成本的账务处理分析

为保证煤炭产品资源成本核算的准确性和合理性,在账务处理过程中,应依据企业购买矿业权价款的支付方式进行相应的账务处理,详见表 2 及表 3。

3.2 维简费及安全费用等专项基金的核算分析

首先,依据财政部解释 3 号的意见规定,煤炭企业通过使用安全费用、维简费用等专项基金购建的固定资产应一次性全额计提折旧,并冲减专项储备^[3]。从实际核算需要来看,这一规定不仅不利于企业固定资产的使用管理,会计报表上也不能真实反映出期末固定资产的账面真实价值(用安全费用

局[2011]26 号公告,前者是一次提足折旧,后者要求按企业所得税法规定,分期计提折旧。会计处理和税务处理差距越来越大,人为加大了企业财务工作者的工作量。为此,建议采用税法规定的折旧年限进行会计核算,既减少财会人员的工作量,更主要的是财务报表上能真实反映企业的固定资产价值,方便固定资产管理。

财企〔2012〕16 号规定对煤矿企业安全生产费用的提取办法和标准进行了明确,要求煤炭企业安全生产费用根据开采的原煤产量按月提取,同时,根据企业生产条件和生产性质将费用提取标准分为三类:

(1) 高瓦斯矿井,包括煤(岩)与瓦斯(二氧化

碳)突出矿井:吨煤按照 30 元标准提取。

(2) 其他井工矿井:吨煤按照 15 元标准提取。

(3) 露天矿按照吨煤 5 元的标准提取。

对省级政府已制定下发的企业安全生产费用标准高于国家规定标准的实行就高原则。

4 结语

煤炭是我国的基础能源,在国民经济中占有重要的战略地位。在未来几十年内,煤炭依然是我国的主要能源。因此,煤炭产业的相关问题越来越引起国家的高度重视。煤炭产品的成本归集科学与否,关系到煤炭价格体系的建立和煤炭资源的开发利用。文章简要介绍了煤炭产品成本核算对象,阐述了煤炭产品成本项目构成,分析了煤炭产品特殊

业务的核算处理,可为煤炭产品的市场定价、煤炭行业的投资决策提供参考,为煤炭行业的业绩评价等提供真实、全面、科学的基础和依据。

参考文献:

[1] 颀茂华. 煤炭企业环境成本的分类与计量问题研究[J]. 煤炭经济研究,2009(12):62-63, 74.

[2] 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解[M]. 北京: 企业管理出版社,2007.

[3] 逯娜,郑路路. 我国煤炭企业维简费及安全费用的会计处理问题浅析[J]. 现代商业,2013(24):205.

[4] 王平. 关于煤矿维简费和安全费用涉税问题的探讨[J]. 会计之友,2011(25):60-61.